



UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA - UnB  
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, CONTABILIDADE  
E GESTÃO PÚBLICA - FACE  
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS - PPGCont

**MUDANÇAS NA ESTRUTURA CONCEITUAL: Uma Análise Histórica, Comparativa  
e Interpretativa das Estruturas Conceituais de Contabilidade**

**CHANGES IN THE CONCEPTUAL FRAMEWORK: A Historical, Comparative, and  
Interpretative Analysis of Accounting Conceptual Frameworks**

ALINIE ROCHA MENDES

**MUDANÇAS NA ESTRUTURA CONCEITUAL: Uma Análise Histórica, Comparativa e Interpretativa das Estruturas Conceituais de Contabilidade**

**CHANGES IN THE CONCEPTUAL FRAMEWORK: A Historical, Comparative, and Interpretative Analysis of Accounting Conceptual Frameworks**

ALINIE ROCHA MENDES

Tese submetida ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília (PPGCont UnB), como requisito para obtenção do título de doutora em Ciências Contábeis.

**Orientador:** Prof. Dr. Jorge Katsumi Niyama

**Área de Concentração:** Mensuração Contábil

**Linha de Pesquisa 1:** Contabilidade e Mercado Financeiro

Brasília/DF  
Março/2026

Professora Doutora Rozana Reigota Naves  
**Reitora da Universidade de Brasília**

Professor Doutor Márcio Muniz de Farias  
**Vice-Reitor da Universidade de Brasília**

Professor Doutor Roberto Goulart Menezes  
**Decano de Pós-graduação**

Professor Doutor Roberto de Góes Ellery Júnior  
**Diretor da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas  
Públicas**

Professor Doutor Wagner Rodrigues dos Santos  
**Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais**

Professor Doutor César Augusto Tibúrcio Silva  
**Coordenador do Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis da UnB**

## FICHA CATALOGRÁFICA

Ficha catalográfica elaborada automaticamente,  
com os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

Rm

Rocha Mendes, Alinie  
MUDANÇAS NA ESTRUTURA CONCEITUAL: Uma Análise Histórica,  
Comparativa e Interpretativa das Estruturas Conceituais de  
Contabilidade / Alinie Rocha Mendes; orientador Jorge  
Katsumi Niyama. Brasília, 2026.  
133 p.

Tese(Doutorado em Ciências Contábeis) Universidade de  
Brasília, 2026.

1. Estrutura Conceitual da Contabilidade. 2. IFRS. 3.  
Convergência Contábil. 4. Teoria Institucional. I. Katsumi  
Niyama, Jorge, orient. II. Título.

**ALINIE ROCHA MENDES**

**MUDANÇAS NA ESTRUTURA CONCEITUAL: Uma Análise Histórica, Comparativa e Interpretativa das Estruturas Conceituais de Contabilidade**

Tese de doutorado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília (PPGCont/UnB) como requisito à obtenção do título de Doutora em Ciências Contábeis.

**Comissão Examinadora**

Prof. Dr. Jorge Katsumi Niyama  
PPGCont/UnB (Orientador)

Prof. Dr. Jomar Miranda Rodrigues  
PPGCont/UnB

Prof. Dr. Josimar Pires da Silva  
PPGCCon/UFRN

Prof. Dr. Gilberto José Miranda  
PPGCC/UFU

Tudo tem o seu tempo determinado, e há tempo para todo propósito debaixo do céu: há tempo de nascer e tempo de morrer; tempo de plantar e tempo de colher o que se plantou...” (Eclesiastes 3:1-2)

## AGRADECIMENTOS

A Deus, por ter me concedido saúde, perseverança e discernimento ao longo de toda esta trajetória acadêmica, sustentando-me nos momentos de cansaço e incerteza e renovando diariamente a esperança de que todo esforço tem propósito.

À minha família, base essencial de tudo o que sou e realizo. Ao meu esposo, Cristiano, pela paciência, companheirismo e apoio incondicional ao longo de todas as etapas desta caminhada, especialmente nos momentos de maior dedicação aos estudos. Às minhas filhas, Bárbara e Débora, por compreenderem minhas ausências, acompanharem de perto todo o processo e serem fonte constante de motivação, amor e força. À minha irmã, Linidelly, por ter me incentivado a tentar o vestibular, abrindo caminhos decisivos para minha formação acadêmica. À minha mãe, Geisa, pelas orações, pelo apoio silencioso e pela fé que sempre me sustentou.

Ao meu orientador no doutorado, Prof. Dr. Jorge Katsumi Niyama, pela orientação segura, pelo rigor acadêmico, pela generosidade intelectual e pelo constante incentivo ao pensamento crítico. Sua contribuição, especialmente por meio das leituras atentas, criteriosas e minuciosas de cada versão apresentada, foi fundamental para o amadurecimento teórico, metodológico e científico deste trabalho.

Ao meu orientador no mestrado, Prof. Dr. Abimael de Jesus Barros Costa, pela orientação dedicada e formação acadêmica sólida, que contribuíram para o desenvolvimento da minha maturidade científica e para a realização desta pesquisa em nível doutoral.

Ao meu orientador na graduação, Prof. Dr. César Augusto Tibúrcio Silva, pelo incentivo inicial à pesquisa e pela contribuição decisiva na construção dos primeiros passos da minha trajetória acadêmica.

Aos professores do DCCA e PPGCont/UnB - graduação, mestrado e doutorado - pelos conhecimentos compartilhados, pelas reflexões teóricas e pelo ambiente acadêmico de excelência que contribuíram significativamente para minha formação.

Aos avaliadores do Consórcio Doutoral da UnB, realizado em 2024, Profa. Dra. Elionor Farah Jreige Weffort e Prof. Dr. Jomar Miranda Rodrigues, pelas relevantes considerações e orientações que contribuíram para o aprimoramento da proposta de projeto de tese.

À banca de qualificação do doutorado, composta pelos Prof. Dr. Jomar Miranda Rodrigues, Prof. Dr. Josimar Pires da Silva e Prof. Dr. Gilberto José Miranda, pelas análises criteriosas e sugestões fundamentais para o fortalecimento teórico e metodológico da pesquisa.

À banca de defesa desta tese, composta pelos mesmos professores que participaram da banca de qualificação, Prof. Dr. Jomar Miranda Rodrigues, Prof. Dr. Josimar Pires da Silva e Prof. Dr. Gilberto José Miranda, pela disponibilidade em acompanhar as diferentes etapas desta pesquisa e pelas significativas contribuições, reflexões críticas e sugestões que contribuíram para o aprimoramento final deste trabalho.

Aos professores que gentilmente concederam cartas de recomendação para o ingresso no mestrado e no doutorado, Prof. Dr. Eduardo Tadeu Vieira e Prof. Dra. Clésia Camilo Pereira, pela confiança depositada em minha trajetória acadêmica.

À equipe da secretaria do PPGCont/UnB, pela eficiência, disponibilidade e apoio administrativo ao longo de todo o curso.

Aos colegas de turma, meu agradecimento pela convivência, pelas discussões acadêmicas e pelo apoio mútuo durante esta trajetória.

À Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES), pelo fomento à pesquisa e pelo apoio financeiro, na forma de bolsa de estudos, durante o mestrado e o doutorado, o que possibilitou condições adequadas para a realização desta pesquisa.

Por fim, a todos que, direta ou indiretamente, contribuíram para a realização deste trabalho, meu sincero agradecimento.

## RESUMO

Esta tese analisa, de forma histórica, comparativa e interpretativa, as mudanças nas Estruturas Conceituais da Contabilidade emitidas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB) e pelo *Financial Accounting Standards Board* (FASB), bem como sua incorporação em jurisdições que adotam as *International Financial Reporting Standards* (IFRS). Parte-se do pressuposto de que as Estruturas Conceituais não operam apenas como instrumentos técnicos de normatização, mas também como artefatos institucionais que influenciam o processo de convergência contábil internacional. Metodologicamente, o estudo adota abordagem qualitativa, documental e interpretativa, operacionalizada por meio de análise histórica, comparação estrutural sequencial entre os *frameworks* do IASB e do FASB e exame das contribuições encaminhadas ao IASB no âmbito do *Exposure Draft* ED/2015/3. Os resultados evidenciam que, embora a convergência contábil internacional tenha avançado no plano formal, persistem divergências conceituais relevantes relacionadas aos objetivos do reporte financeiro, às características qualitativas da informação, aos critérios de reconhecimento e às bases de mensuração. A análise das *comment letters* revela que o processo de revisão da Estrutura Conceitual é marcado por mediação institucional e incorporação seletiva das contribuições recebidas, refletindo pressões regulatórias, econômicas e profissionais distintas entre jurisdições. Conclui-se que a convergência conceitual ocorre de forma parcial e institucionalmente condicionada, sendo limitada pela diversidade de tradições culturais, estruturas de governança e incentivos econômicos. A tese contribui ao demonstrar os limites estruturais da convergência conceitual global e ao oferecer uma interpretação integrada das mudanças nas Estruturas Conceituais à luz da Teoria da Contabilidade, da Teoria Institucional e da Teoria da Agência.

**Palavras-chave:** Estrutura Conceitual da Contabilidade; IFRS; Convergência Contábil; Teoria Institucional.

## ABSTRACT

This dissertation analyzes, from a historical, comparative, and interpretative perspective, the changes in the Conceptual Frameworks for Financial Reporting issued by the International Accounting Standards Board (IASB) and the Financial Accounting Standards Board (FASB), as well as their incorporation in jurisdictions that adopt the International Financial Reporting Standards (IFRS). It is based on the assumption that Conceptual Frameworks do not operate solely as technical instruments of standard setting, but also as institutional artifacts that influence the process of international accounting convergence. Methodologically, the study adopts a qualitative, documentary, and interpretative approach, operationalized through historical analysis, sequential structural comparison between the IASB and FASB frameworks, and examination of the contributions submitted to the IASB in response to Exposure Draft ED/2015/3. The results show that, although international accounting convergence has advanced at the formal level, relevant conceptual divergences persist regarding the objectives of financial reporting, the qualitative characteristics of information, recognition criteria, and measurement bases. The analysis of the comment letters reveals that the process of revising the Conceptual Framework is marked by institutional mediation and selective incorporation of the contributions received, reflecting distinct regulatory, economic, and professional pressures across jurisdictions. It is concluded that conceptual convergence occurs in a partial and institutionally conditioned manner, being limited by the diversity of cultural traditions, governance structures, and economic incentives. The dissertation contributes by demonstrating the structural limits of global conceptual convergence and by offering an integrated interpretation of changes in the Conceptual Frameworks in light of Accounting Theory, Institutional Theory, and Agency Theory.

**Keywords:** Accounting Conceptual Framework; IFRS; Accounting Convergence; Institutional Theory.

## LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

AAA – American Accounting Association

AICPA – American Institute of Certified Public Accountants

APB – Accounting Principles Board

ASOBAT – *A Statement of Basic Accounting Theory*

ASC – Accounting Standards Codification

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis

EC – Estrutura Conceitual

ECOSOC – Economic and Social Council (Conselho Econômico e Social da ONU)

ED – Exposure Draft

ED/2015/3 – Exposure Draft *Conceptual Framework for Financial Reporting* (2015)

ED/2021/3 – Exposure Draft *Disclosure Requirements in IFRS Standards* (2021)

FASB – Financial Accounting Standards Board

IAS – International Accounting Standards

IASB – International Accounting Standards Board

IASC – International Accounting Standards Committee

IFRS – International Financial Reporting Standards

IFRS Foundation – Fundação responsável pela governança das IFRS

ISAR – Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting

ONU – Organização das Nações Unidas

PL – Patrimônio Líquido

SFAC – Statements of Financial Accounting Concepts

US GAAP – United States Generally Accepted Accounting Principles

UE – União Europeia

## LISTA DE FIGURAS

<b>Figura 1-</b> Principais Divergências da Estrutura Conceitual: Características Qualitativas, Elementos, Reconhecimento e Mensuração (IASB – 2018) × (FASB 2010 -2024) .....	57
<b>Figura 2-</b> Posições Assumidas pelos Respondentes nos Temas Centrais do ED/2015/3 .....	72

## LISTA DE QUADROS

<b>Quadro 1 -</b> Critérios para Seleção das Jurisdições e Justificativas Teórico-Institucionais .....	23
<b>Quadro 2-</b> Etapas da Pesquisa, Objetivos Específicos Atendidos e Correspondência com os Capítulos da Tese .....	27
<b>Quadro 3-</b> Comparativo entre a Estrutura Conceitual do IASB (2018) e os Statements of Financial Accounting Concepts do FASB .....	45
<b>Quadro 4-</b> Principais Divergências do Capítulo 2 - Características Qualitativas da Informação Financeira (IASB 2018 × FASB 2010–2024).....	51
<b>Quadro 5-</b> Capítulo 4: Elementos das Demonstrações Contábeis.....	52
<b>Quadro 6-</b> Capítulo 5: Reconhecimento e Desreconhecimento .....	54
<b>Quadro 7-</b> Capítulo 6: Mensuração .....	55
<b>Quadro 8-</b> Comparativo das Estruturas Conceituais .....	62
<b>Quadro 9-</b> Frequência das Posições dos Grupos de Respondentes nas Comment Letters ao ED/2015/3 por Tema Analisado.....	65
<b>Quadro 10-</b> Perguntas do Exposure Draft ED/2015/3 e Temas Conceituais Subjacentes.....	70
<b>Quadro 11-</b> Eixos Conceituais da Consulta Pública do IASB no ED/2015/3 .....	71
<b>Quadro 12-</b> Perfil Institucional dos Participantes da Consulta Pública ao ED/2015/3 .....	74
<b>Quadro 13-</b> Quadro-Síntese das Premissas Teóricas e Categorias Analíticas .....	97
<b>Quadro 14-</b> Síntese Interpretativa dos Resultados à Luz das Teorias .....	105

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	16
<b>1 METODOLOGIA</b> .....	19
1.1 Procedimentos Metodológicos .....	19
1.2 Seleção das Jurisdições e Justificativa do Recorte .....	21
1.3 Análise Documental e Base Empírica .....	24
1.4 Procedimentos de Análise e Interpretação .....	25
1.5 Etapas da Pesquisa .....	26
<b>2 SEÇÃO HISTÓRICA: BASES TEÓRICAS E EVOLUÇÃO NORMATIVA</b> .....	28
2.1 Fundamentos Teóricos da Pesquisa .....	28
2.1.1 Teoria da Contabilidade .....	28
2.1.2 Teoria Institucional .....	30
2.1.3 Teoria da Agência .....	32
2.2 Evolução Histórica da Regulação e das Estruturas Conceituais de Contabilidade .....	35
2.2.1 ASOBAT (1966): Sistematização dos Fundamentos Teóricos da Contabilidade .....	35
2.2.2 APB Statement No. 4 (1970): Sistematização dos Objetivos e Princípios da Contabilidade Financeira .....	36
2.2.3 Relatório Trueblood (1973): Reformulação dos Objetivos do Reporte Financeiro .....	36
2.2.4 Financial Accounting Standards Board (FASB): Institucionalização da Estrutura Conceitual Formal no Contexto Norte-Americano .....	37
2.2.5 International Accounting Standards Committee (IASC) (1973–2000): Primeira Iniciativa de Convergência Contábil Internacional .....	39
2.2.6 International Accounting Standards Board (IASB) (2001): Reestruturação Institucional e Consolidação da Governança Normativa Internacional .....	39
2.2.7 Evolução da Estrutura Conceitual do IASB (1989 → 2010 → 2018): Revisões, Ampliações e Redefinições Conceituais .....	40
2.2.8 Projeto Conjunto IASB/FASB (2004–2010): Tentativa de Convergência Conceitual e Normativa .....	40
2.2.9 ISAR/ECOSOC (1982–Presente): Contribuições Intergovernamentais para a Harmonização e Transparência Contábil .....	41
2.3 Evolução dos Organismos de Normatização Contábil Internacional .....	41
2.3.1 Do IASC ao IASB: evolução histórica e institucional .....	42
2.3.2 IASB 2018 x FASB 2010: Panorama Conceitual Inicial .....	42
<b>3 ANÁLISE COMPARATIVA DAS ESTRUTURAS CONCEITUAIS: IASB (2018), FASB (2010–2024) E JURISDIÇÕES QUE ADOTAM IFRS</b> .....	43
3.1 IASB × FASB (Comparação Capítulo a Capítulo) .....	44
3.2 IASB × Jurisdições ( UE, Austrália, Reino Unido, Brasil e Canadá) .....	58

3.3 Síntese Comparativa das Estruturas Conceituais nas Jurisdições Analisadas .....	61
3.4 Consulta Pública do IASB: Análise das Contribuições ao <i>Exposure Draft</i> ED/2015/3 .....	64
3.4.1 Contexto e Propósitos do ED/2015/3 .....	69
3.4.2 Temas Submetidos à Consulta Pública .....	69
3.4.3 Participação Global e Perfil dos Respondentes.....	72
3.4.4 Síntese das Contribuições Recebidas .....	75
3.4.5 Influências da Consulta Pública no Texto Final da Estrutura Conceitual de 2018 .....	76
3.4.6 Relevância da Consulta Pública para o Presente Estudo .....	77
3.5 Adoção das IFRS e Estrutura Conceitual: Panorama Global e Análise Comparativa entre Brasil, União Europeia, Canadá, Austrália e Grã-Bretanha.....	77
3.5.1 Adoção das IFRS: Panorama Global .....	78
3.5.2 Adoção das IFRS nas Jurisdições-Análise: União Europeia, Austrália, Grã-Bretanha, Brasil e Canadá .....	79
3.5.2.1 Adoção das IFRS na União Europeia.....	80
3.5.2.2 Adoção das IFRS na Austrália .....	83
3.5.2.3 Adoção das IFRS na Grã-Bretanha .....	85
3.5.2.4 Adoção das IFRS no Brasil.....	87
3.5.2.5 Adoção das IFRS no Canadá .....	89
<b>4 SEÇÃO INTERPRETATIVA: ESCOLHAS CONCEITUAIS E LIMITES ESTRUTURAIS DA CONVERGÊNCIA CONTÁBIL.....</b>	<b>93</b>
4.1 Premissas Teóricas para a Interpretação dos Resultados.....	94
4.1.1 Teoria da Contabilidade.....	95
4.1.2 Teoria Institucional .....	96
4.1.3 Teoria da Agência .....	96
4.2 Síntese das Premissas Teóricas e Categorias Analíticas.....	96
4.3 Discussão Interpretativa dos Resultados à Luz das Teorias .....	98
4.3.1 Convergência Conceitual e Persistência de Particularidades Institucionais .....	98
4.3.2 Tensões Conceituais nas Estruturas Conceituais: Objetivos do Reporte, Características Qualitativas e Prudência .....	99
4.3.3 Mensuração, valor justo e incentivos econômicos .....	101
4.3.4 Ambientes Regulatórios, Enforcement e Limites Práticos da Convergência.....	103
<b>5 REFLEXÕES CRÍTICAS .....</b>	<b>106</b>
5.1 Alcances e Limites da Convergência Contábil.....	106
5.2 Implicações Teóricas das Mudanças nas Estruturas Conceituais .....	107
5.3 Limites da Pesquisa e Perspectivas de Investigação Futura.....	109
<b>6 CONCLUSÃO .....</b>	<b>109</b>
<b>REFERÊNCIA .....</b>	<b>113</b>

<b>APÊNDICE A</b> - Instituições Respondentes ao <i>Exposure Draft</i> ED/2015/3 .....	121
<b>APÊNDICE B</b> – Quadros Comparativos Detalhados das Estruturas Conceituais nas Jurisdições Analisadas .....	124
<b>APÊNDICE C</b> - Síntese comparativa das principais resoluções do CFC e sua correspondência com a Estrutura Conceitual de 2018 .....	130
<b>APÊNDICE D</b> – Jurisdições que adotam as Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS) segundo a IFRS Foundation (2021) .....	131
<b>APÊNDICE E</b> – Sequência Cronológica e Principais Marcos da Adoção das IFRS nas Jurisdições Analisadas .....	132

## INTRODUÇÃO

A literatura internacional costuma distinguir dois grandes modelos contábeis<sup>1</sup>: o modelo anglo-saxão, associado ao sistema jurídico de *Common Law*, e o modelo continental, ligado ao *Code Law* (Nobes, 1998). As normas internacionais, emitidas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB), têm origem predominantemente anglo-saxônica, o que ajuda a explicar diferenças persistentes no processo de convergência, especialmente quando aplicadas em países cuja tradição normativa, jurídica e institucional deriva do modelo continental (Van der Tas, 1992; Douppnik, 2009).

No contexto latino-americano, marcado por forte influência estatal, baixa valorização histórica da profissão contábil e dependência dos bancos como principais provedores de capital, observa-se, nas últimas décadas, um movimento gradual de aproximação com práticas típicas do modelo anglo-saxão, impulsionado pela globalização e pelo fortalecimento dos mercados de capitais (Niyama, 2010). Nesse sentido, as diferenças entre normas locais e internacionais podem comprometer a utilidade das informações contábeis, especialmente para usuários que operam em ambientes multilaterais (Beuren; Klann, 2008).

Diversos autores destacam que a convergência contábil internacional avança justamente como resposta à necessidade de reduzir assimetrias informacionais, ampliar a comparabilidade dos relatórios financeiros e fortalecer a confiança dos investidores (Ball, 2006; Niyama; Rodrigues, 2012). Nesse cenário, compreender a regulação contábil torna-se fundamental. Enquanto a regulação se refere ao conjunto de mecanismos de supervisão e normas que estruturam o funcionamento institucional do sistema contábil, a regulamentação corresponde à emissão de regras específicas que operacionalizam tais princípios (Iudícibus; Lopes, 2004; Niyama; Silva, 2021). No plano internacional, o IASB atua como organismo normatizador responsável pela emissão das IFRS e da Estrutura Conceitual, enquanto as funções regulatórias e de supervisão são exercidas por autoridades nacionais e organismos de mercado em cada jurisdição.

A evolução da normatização contábil internacional é marcada por episódios de crise, transformações nos mercados de capitais e crescente demanda por transparência, fatores que impulsionaram reformas regulatórias e o fortalecimento de organismos internacionais (Chiapello, 2017; Sutton *et al.*, 2015). A adoção das IFRS, especialmente após a decisão da União Europeia, em 2005, de torná-las obrigatórias para empresas listadas, contribuiu para

---

<sup>1</sup> Explicar os modelos contábeis é fundamental porque eles refletem diferentes contextos históricos, culturais, econômicos e jurídicos que moldaram as práticas contábeis em várias partes do mundo (Nobes; Parker, 2020).

consolidar o IASB como principal organismo de normatização contábil internacional, cujos padrões passaram a ser amplamente utilizados como referência nos sistemas regulatórios nacionais (Schmidt; Santos; Fernandes, 2006).

Outro ponto central na literatura é a distinção entre harmonização e padronização. Enquanto a harmonização normativa busca compatibilizar práticas preservando particularidades institucionais, a padronização pressupõe uniformização total dos critérios (Niyama, 2005). A convergência internacional contemporânea se aproxima mais do primeiro conceito, pois reconhece que sistemas jurídicos, estruturas de governança e tradições institucionais moldam a forma como as normas são interpretadas e aplicadas.

A pertinência deste estudo decorre do papel estratégico da Estrutura Conceitual (EC) como base teórica e normativa para a formulação das IFRS e dos US GAAP. Mudanças na Estrutura Conceitual afetam diretamente definições, critérios de reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação, influenciando a produção de informação contábil e o próprio processo de convergência. Estudos anteriores desenvolvidos pela autora, em coautoria com seu orientador, evidenciaram que características como prudência, representação fidedigna, *stewardship* e critérios de mensuração permanecem como pontos sensíveis na literatura e no debate normativo internacional.<sup>2</sup>

Estudos de natureza histórica concentram-se, em geral, na evolução institucional dos organismos normatizadores e na trajetória da regulação contábil internacional (Zeff, 2012; Camfferman; Zeff, 2007), enquanto análises comparativas privilegiam a identificação de diferenças técnicas entre IFRS e normas nacionais ou entre IFRS e US GAAP (Nobes; Parker 2020; Tarca, 2012).

Por sua vez, a literatura sobre adoção normativa focaliza predominantemente os efeitos da implementação das IFRS nos mercados de capitais e no comportamento das firmas (Ball, 2006; Gordon *et al.*, 2015), sem integrar, em um mesmo desenho analítico, a dimensão histórica, a comparação conceitual e a interpretação institucional das escolhas normativas. É nesse contexto que se insere a presente pesquisa.

A motivação desta pesquisa decorre da necessidade de compreender de forma mais aprofundada como as escolhas conceituais inscritas nas Estruturas Conceituais moldam, para

---

<sup>2</sup> Resultados parciais dessas investigações foram apresentados no Congresso Internacional de Contabilidade e Auditoria (CICA) e no Congresso da Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (ANPCONT), em 2025, abordando as tensões conceituais entre prudência, representação fidedigna, *stewardship* e critérios de mensuração no processo de convergência contábil internacional.

além do discurso normativo, os limites efetivos da convergência contábil internacional em diferentes arranjos institucionais.

Diante desse contexto, a presente pesquisa busca responder à seguinte questão: como os arcabouços conceituais incorporadas às Estruturas Conceituais do IASB e do FASB, bem como sua adoção e interpretação em diferentes jurisdições, refletem condicionantes institucionais distintos e delimitam os alcances da convergência conceitual contábil internacional?

Para respondê-la, a tese fundamenta-se na Teoria da Contabilidade, na Teoria Institucional e na Teoria da Agência, investigações que oferecem lentes complementares para compreender a evolução dos arcabouços conceituais e a dinâmica de mudança normativa. Busca-se verificar se as alterações promovem maior alinhamento conceitual entre jurisdições ou se reforçam particularidades que dificultam a convergência plena.

A análise da consulta pública do IASB (*Exposure Draft* ED/2015/3) constitui eixo central desta tese. Esse documento representa a última revisão ampla da Estrutura Conceitual (EC) antes da versão final de 2018, reunindo manifestações de diferentes jurisdições e revelando tensões teóricas, institucionais e políticas. Embora o IASB tenha emitido posteriormente o ED/2021/3, este não altera fundamentos conceituais, limitando-se a aspectos ligados à divulgação. Assim, compreender as posições apresentadas no ED/2015/3 é essencial para interpretar a construção contemporânea da EC.

O estudo adota abordagem histórica, comparativa e interpretativa, examinando a evolução dos organismos normativos (IASB, IASB, FASB), as mudanças conceituais em diferentes jurisdições e as manifestações institucionais apresentadas na consulta pública global. O objetivo geral desta pesquisa é examinar, sob uma perspectiva histórica, comparativa e interpretativa, as escolhas conceituais incorporadas às Estruturas Conceituais do IASB e do FASB, bem como sua adoção e interpretação em diferentes jurisdições, de modo a avaliar os limites da convergência conceitual contábil internacional. A seguir, apresentam-se os objetivos específicos, que orientam o desenvolvimento da pesquisa:

- i. Mapear a evolução histórica das ECs de contabilidade e dos principais organismos normatizadores internacionais (IASB, IASB e FASB), identificando os marcos institucionais e conceituais que moldaram o atual processo de convergência contábil internacional;
- ii. Analisar e comparar, de forma sistemática, as Estruturas Conceituais do IASB (2018) e do FASB (2010-2024), com foco nos objetivos do reporte financeiro, nas características qualitativas da informação, nas definições dos elementos

- contábeis, nos critérios de reconhecimento e nas bases de mensuração, identificando convergências conceituais e divergências estruturais;
- iii. Analisar como as jurisdições selecionadas (União Europeia, Canadá, Austrália, Grã-Bretanha e Brasil) incorporam, adaptam ou reinterpretam as diretrizes da EC do IASB, evidenciando a persistência de particularidades institucionais, regulatórias e normativas no processo de convergência;
  - iv. Examinar as contribuições institucionais apresentadas na consulta pública do IASB (*Exposure Draft* ED/2015/3), identificando tensões conceituais, argumentos recorrentes e pressões institucionais que influenciaram a formulação final da EC de 2018; e
  - v. Interpretar os resultados históricos e comparativos à luz da Teoria da Contabilidade, da Teoria Institucional e da Teoria da Agência, demonstrando como esses referenciais explicam os limites estruturais da convergência conceitual e a coexistência de alinhamentos formais e divergências substantivas entre jurisdições.

Nesta pesquisa, a EC contábil constitui o objeto central de análise. A consulta pública realizada pelo IASB no âmbito do *Exposure Draft* ED/2015/3 é utilizada como lente analítica para interpretar o processo de construção e negociação institucional da EC de 2018, enquanto as jurisdições que adotam as IFRS são mobilizadas como evidência empírica para avaliar os limites da convergência contábil internacional e a persistência de particularidades institucionais no plano da adoção e da interpretação normativa.

A tese central defendida neste trabalho é que a convergência contábil internacional se desenvolve sob um alinhamento formal, porém estruturalmente limitada, em razão de condicionantes institucionais, econômicos e regulatórios persistentes.

## **1 METODOLOGIA**

### **1.1 Procedimentos Metodológicos**

Todo fenômeno ocorre em um contexto específico e em determinado momento histórico, sendo influenciado pelos atores envolvidos e pelas formas como interpretam e compreendem a realidade ao seu redor. Ao longo do tempo, tanto os contextos quanto as percepções desses atores sobre os fenômenos analisados podem se transformar. Nesse sentido, a história assume papel central para a compreensão de fenômenos complexos em diferentes áreas do

conhecimento, incluindo a Contabilidade, ao permitir a análise das mudanças conceituais, institucionais e interpretativas que moldam sua evolução (Capobiango; Niyama, 2021).

A pesquisa foi conduzida por meio de uma abordagem qualitativa, de natureza histórica, comparativa e interpretativa, com base em análise documental. A análise comparativa das Estruturas Conceituais do IASB e do FASB foi realizada a partir da leitura sistemática e da confrontação capítulo a capítulo dos respectivos frameworks oficiais, com ênfase nos objetivos do reporte financeiro, nas características qualitativas da informação, nos elementos das Demonstrações Contábeis, nos critérios de reconhecimento e nas bases de mensuração.

Na sequência, procedeu-se à análise das jurisdições selecionadas, a saber, União Europeia, Canadá, Austrália, Reino Unido e Brasil, com base em documentos normativos e regulatórios, com o objetivo de identificar formas de incorporação, adaptação ou interpretação das diretrizes conceituais do IASB em diferentes contextos institucionais. Para operacionalizar essa etapa, foi utilizada uma planilha eletrônica em ambiente Excel, na qual os conteúdos analisados foram organizados de forma sistemática em colunas correspondentes ao capítulo da EC do IASB (2018), ao documento conceitual equivalente do FASB, às similaridades identificadas, às divergências conceituais, aos impactos práticos no reporte financeiro e aos respectivos fundamentos conceituais constantes dos *Basis for Conclusions*.

A análise das contribuições encaminhadas ao IASB no âmbito do *Exposure Draft* ED/2015/3 foi conduzida por meio da técnica de análise de conteúdo, conforme proposta de Bardin (2011), operacionalizada em três etapas principais. Na fase de pré-análise, realizou-se a organização do corpus, com a seleção integral das 242 *comment letters* válidas, leitura flutuante e definição das unidades de registro e de contexto.

Na etapa de exploração do material, as respostas foram sistematizadas e codificadas com o auxílio de planilha eletrônica em ambiente Excel, estruturada em colunas correspondentes ao número do arquivo, à instituição respondente, à pergunta formulada pelo IASB e à respectiva resposta apresentada. A partir dessa organização, procedeu-se à categorização das manifestações segundo eixos conceituais previamente definidos, relacionados às características qualitativas da informação, aos elementos das Demonstrações Contábeis, aos critérios de reconhecimento, às bases de mensuração e a princípios como prudência e neutralidade.

Por fim, na fase de tratamento dos resultados e interpretação, realizou-se a análise das frequências, a identificação de padrões discursivos e a interpretação dos achados à luz da Teoria da Contabilidade, da Teoria Institucional e da Teoria da Agência.

Trata-se de uma pesquisa documental, fundamentada na leitura integral e na análise sistemática das ECs emitidas pelo IASB e pelo FASB, bem como dos documentos de adoção

ou adaptação das IFRS nas jurisdições selecionadas. A opção pela leitura completa desses documentos decorre de seu caráter normativo e interdependente, uma vez que definições, princípios, características qualitativas e objetivos do reporte financeiro se articulam de forma integrada ao longo de seus capítulos, exigindo exame contextualizado e não fragmentado.

A estratégia metodológica adotada está diretamente alinhada aos objetivos da tese. O mapeamento das mudanças conceituais atende ao objetivo de compreender a evolução histórica e institucional das Estruturas Conceituais; a análise das contribuições enviadas ao IASB no *Exposure Draft* ED/2015/3 permite identificar conflitos conceituais e pressões institucionais; e a comparação entre frameworks e jurisdições possibilita avaliar como tradições jurídicas, econômicas e regulatórias influenciam a interpretação e a aplicação dos conceitos centrais do reporte financeiro.

A análise das *comment letters* constitui evidência empírica central da pesquisa, ao revelar argumentos técnicos, justificativas econômicas e posicionamentos institucionais expressos durante o processo de revisão da Estrutura Conceitual. Parte dessas análises foi desenvolvida preliminarmente em estudos exploratórios apresentados em fóruns científicos nacionais e internacionais, os quais contribuíram para o refinamento das categorias analíticas e para o amadurecimento da abordagem interpretativa adotada nesta tese.

Por fim, a abordagem interpretativa adotada permitiu examinar como os princípios conceituais são internalizados em distintos ambientes institucionais e como expressam tensões relevantes entre essência econômica e verificabilidade, prudência e neutralidade, e subjetividade e mensuração, contribuindo para a compreensão dos limites estruturais da convergência contábil internacional.

## 1.2 Seleção das Jurisdições e Justificativa do Recorte

A seleção das jurisdições analisadas baseou-se em condicionantes institucionais e conceituais considerados relevantes para a análise do processo de convergência contábil internacional, em consonância com a Teoria da Contabilidade, a Teoria Institucional e a Teoria da Agência. Parte-se do entendimento de que a adoção e a internalização das normas internacionais de relato financeiro (IFRS) não ocorrem de forma homogênea, mas são influenciadas por diferentes mecanismos institucionais, especialmente os processos de isomorfismo coercitivo, normativo e mimético. Nesse sentido, a escolha das jurisdições considerou, em primeiro lugar, a relevância histórica e institucional desses países no desenvolvimento das práticas contábeis e das discussões sobre estruturas conceituais, conforme

destacado por Nobes (2011) e Nobes e Parker (2020). Esses autores demonstram que os sistemas contábeis nacionais tendem a refletir características institucionais mais amplas, como o papel do mercado de capitais, o grau de intervenção estatal e as tradições jurídicas predominantes, fatores que influenciam a forma como normas internacionais são interpretadas e aplicadas em diferentes contextos.

O segundo critério refere-se à maturidade dos mercados de capitais e à robustez dos sistemas regulatórios, fatores que favorecem a adoção consistente das IFRS e refletem pressões de natureza coercitiva decorrentes de exigências legais, regulatórias e de supervisão do mercado, como argumentam Tarca (2012) e Zehri e Chouaibi (2013). Adicionalmente, a presença de organismos profissionais consolidados, sistemas educacionais estruturados e tradição acadêmica em contabilidade constitui expressão de isomorfismo normativo, influenciando a forma como os princípios conceituais são interpretados e aplicados em cada contexto institucional.

Dessa forma, foram incluídos Brasil, União Europeia, Canadá, Austrália e Grã-Bretanha por representarem diferentes trajetórias de adoção e consolidação das IFRS, bem como distintos arranjos institucionais que combinam pressões coercitivas, normativas e miméticas. No caso da União Europeia, a análise concentra-se especificamente em Alemanha, França, Itália e Países Baixos (Holanda), selecionados por representarem tradições jurídicas e contábeis distintas dentro de um mesmo arcabouço regulatório supranacional, o que permite examinar como um conjunto normativo formalmente homogêneo é internalizado de maneira diferenciada.

A análise também incorpora os Estados Unidos, dada a importância estrutural do *Financial Accounting Standards Board* (FASB) e do US GAAP como principal contraponto internacional ao modelo IFRS, exercendo influência mimética e competitiva sobre outras jurisdições, mesmo sem a adoção formal das normas internacionais.

Importa ressaltar que, no caso da União Europeia, nenhum dos países analisados possui Estrutura Conceitual própria: desde o Regulamento (CE) n.º 1606/2002, todos utilizam a Estrutura Conceitual emitida pelo IASB. Assim, a comparação realizada não envolve frameworks nacionais autônomos, mas a forma como diferentes tradições institucionais internalizam e interpretam um mesmo arcabouço conceitual. Essa característica não constitui uma limitação da análise; ao contrário, permite observar de forma mais precisa como um mesmo referencial conceitual é aplicado e operacionalizado em contextos institucionais distintos, evidenciando a influência de pressões coercitivas, normativas e miméticas no processo de convergência contábil internacional.

Cabe ressaltar que o recorte adotado não pretende representar estatisticamente o conjunto das jurisdições que utilizam IFRS, mas selecionar casos institucionalmente relevantes que permitam observar diferentes trajetórias de adoção, interpretação e internalização do framework conceitual do IASB em contextos regulatórios distintos. A partir desse recorte analítico, as seções seguintes examinam comparativamente como as jurisdições selecionadas incorporam e reinterpretam os princípios da Estrutura Conceitual, evidenciando convergências formais e particularidades institucionais no processo de convergência contábil internacional.

**Quadro 1** - Critérios para Seleção das Jurisdições e Justificativas Teórico-Institucionais

<b>Jurisdição</b>	<b>Tradução das normas IFRS para o idioma local</b>	<b>Justificativa da Escolha</b>
<b>União Europeia</b> (Alemanha, França, Países Baixos (Holanda) e Itália)	Traduz a IFRS para o idioma local.	Pioneira na adoção em larga escala das IFRS, a UE também precisou identificar as medidas regulatórias adequadas para assegurar a eficácia do Regulamento IAS (Gergull,2022). Alemanha e França são representantes clássicos do modelo da Europa Continental, enquanto a Holanda ocupa uma posição intermediária, não se enquadrando claramente como anglo-saxã nem como continental (Niyama, 2005).
<b>Canadá</b>	Traduz a IFRS para o idioma local.	A América do Norte, composta principalmente por Estados Unidos, Canadá e México, é o terceiro continente com maior extensão geográfica do mundo. No Canadá, a aplicação das normas US GAAP é permitida em certos contextos, o que cria dificuldades na comparação dos relatórios financeiros com os de outras empresas canadenses ou com padrões internacionais. Devido a muitas dessas empresas não estarem listadas na bolsa de valores dos EUA, também surgem complicações adicionais ao tentar comparar seus relatórios financeiros (Nobes;Zeff,2016).
<b>Brasil</b>	Traduz a IFRS para o idioma local.	É um país com tradição em Code Law, focado em regulamentações, enquanto o padrão IFRS é fundamentado em princípios (Common Law). Portanto, a adoção do IFRS, que enfatiza a essência sobre a forma nas decisões dos profissionais contábeis, demanda não apenas a implementação das normas, mas também a transformação dos perfis e currículos dos profissionais da área contábil (Santos; Calixto, 2010).
<b>Austrália</b>	Não precisam traduzir as Normas Contábeis IFRS para o idioma local, pois o inglês é um dos idiomas oficiais.	A Austrália esteve entre os primeiros países a implementar os padrões contábeis estabelecidos pelo IASC, conforme discutido por Dunk e Kilgore em 2000.
<b>Grã-Bretanha</b>	Jurisdições que não precisam traduzir as Normas IFRS para o idioma local, pois o inglês é um dos idiomas oficiais ou amplamente utilizado.	Reconhecido como "o berço da contabilidade, com notória contribuição na área de auditoria e de normatização contábil" (Niyama, 2005, p.86).
<b>Estados Unidos</b>	Não adota as IFRS; utiliza o GAAP local.	É a maior potência mundial com notável contribuição para a pesquisa em contabilidade (Niyama,2005).

Fonte: elaboração própria.

Após a apresentação do quadro 1, destaca-se que o conjunto de países selecionados oferece uma base heterogênea e metodologicamente robusta para a análise comparativa. Essa

diversidade fortalece a validade interpretativa da pesquisa, pois permite compreender como diferentes tradições institucionais moldam a interpretação e aplicação dos princípios conceituais emitidos pelo IASB.

### 1.3 Análise Documental e Base Empírica

A presente pesquisa fundamenta-se em análise documental de natureza qualitativa, tendo como base empírica principal documentos normativos e institucionais que estruturam o processo de convergência contábil internacional. A escolha desse procedimento metodológico decorre da compreensão de que as Estruturas Conceituais de Contabilidade constituem artefatos normativos e institucionais, cuja análise exige o exame direto de seus textos oficiais, bem como dos documentos que registram os processos formais de deliberação e revisão.

A base documental da pesquisa é composta por três conjuntos principais de documentos primários:

i. Estruturas Conceituais e documentos normativos emitidos pelo *International Accounting Standards Board* (IASB) e pelo *Financial Accounting Standards Board* (FASB), incluindo a *Conceptual Framework for Financial Reporting* (IASB, 1989, 2010 e 2018), os *Statements of Financial Accounting Concepts* (SFACs) vigentes entre 2010 e 2024, bem como documentos correlatos que fundamentam suas revisões;

ii. Documentos institucionais e regulatórios das jurisdições analisadas (União Europeia, Austrália, Reino Unido, Canadá e Brasil), especialmente aqueles que formalizam a adoção, incorporação ou adaptação das IFRS e da Estrutura Conceitual do IASB, permitindo examinar como os referenciais conceituais são operacionalizados em contextos normativos distintos;

iii. Contribuições institucionais encaminhadas ao IASB no âmbito da consulta pública do *Exposure Draft* ED/2015/3, representadas pelas *comment letters* submetidas por diferentes grupos de interesse, tais como organismos normatizadores, entidades profissionais, firmas de auditoria, preparadores, usuários e acadêmicos.

A análise das *comment letters* constitui o núcleo empírico da pesquisa, por permitir observar, de forma direta, as tensões conceituais, os argumentos recorrentes e as pressões institucionais que permeiam o processo de revisão da Estrutura Conceitual. Essas manifestações escritas são tratadas como evidências documentais primárias, uma vez que expressam posicionamentos formais dos atores envolvidos no processo normativo internacional.

No desenho desta pesquisa, a EC constitui o objeto central de investigação, na medida em que concentra as escolhas conceituais fundamentais que orientam o sistema normativo

internacional. A consulta pública do *Exposure Draft* ED/2015/3 é utilizada como instrumento interpretativo privilegiado para compreender o processo de construção, negociação e legitimação dessas escolhas conceituais, permitindo observar como diferentes grupos institucionais buscaram influenciar o texto final da EC. Por sua vez, a análise das jurisdições que adotam as IFRS é mobilizada como estratégia analítica para avaliar os limites concretos da convergência contábil internacional, examinando como estruturas conceituais formalmente convergentes são incorporadas, reinterpretadas ou adaptadas em contextos institucionais distintos.

A opção pela análise documental justifica-se, portanto, pela aderência ao objeto de estudo e pela necessidade de examinar processos normativos formais, nos quais as escolhas conceituais se materializam em textos, justificativas institucionais e manifestações públicas, permitindo uma análise rigorosa e fundamentada das mudanças nas ECs de Contabilidade.

#### 1.4 Procedimentos de Análise e Interpretação

Os procedimentos de análise e interpretação adotados nesta pesquisa seguem uma abordagem qualitativa, histórica, comparativa e interpretativa, articulando diferentes níveis analíticos de forma sequencial e integrada. O objetivo consiste em ir além da descrição de alterações normativas, voltando-se à compreensão dos significados, das motivações institucionais e dos limites estruturais da convergência contábil internacional.

Inicialmente, realizou-se uma análise histórica e documental das sucessivas versões das Estruturas Conceituais do IASB e do FASB, permitindo identificar continuidades, rupturas e reformulações conceituais ao longo do tempo. Essa etapa fundamenta a reconstrução do percurso histórico apresentada no Capítulo 1 e fornece o pano de fundo necessário para as comparações subsequentes.

Em seguida, procedeu-se à análise comparativa estrutural, organizada capítulo a capítulo, entre a Estrutura Conceitual do IASB (2018) e o arcabouço conceitual do FASB (2010–2024), com foco nos elementos considerados centrais para o processo de convergência: objetivos do reporte financeiro, características qualitativas da informação, definições dos elementos das Demonstrações Contábeis, critérios de reconhecimento e bases de mensuração. Essa comparação foi sistematizada por meio de quadros analíticos, priorizando os capítulos em que se observam divergências conceituais relevantes.

Na etapa seguinte, analisou-se a incorporação e adaptação da Estrutura Conceitual do IASB nas jurisdições selecionadas, examinando como contextos institucionais, regulatórios e

jurídicos distintos influenciam a aplicação dos mesmos referenciais conceituais. Essa análise permitiu identificar padrões de alinhamento formal e persistência de particularidades nacionais, evidenciando os limites práticos da convergência conceitual.

O exame das *comment letters* do Exposure Draft ED/2015/3 foi conduzido por meio de análise qualitativa de conteúdo, com categorização temática dos argumentos apresentados pelos respondentes. As contribuições foram agrupadas segundo eixos conceituais previamente definidos, tais como objetivos do reporte financeiro, prudência, características qualitativas, elementos, reconhecimento e mensuração, permitindo identificar níveis de concordância, discordância e apoio condicionado às propostas do IASB.

Por fim, os resultados históricos, comparativos e empíricos foram integrados em uma análise interpretativa, fundamentada na Teoria da Contabilidade, na Teoria Institucional e na Teoria da Agência. Essas abordagens teóricas funcionam como lentes analíticas complementares, permitindo explicar como escolhas conceituais refletem incentivos econômicos, pressões institucionais, estratégias de legitimação e conflitos de interesse entre os diversos atores envolvidos no processo normativo.

### 1.5 Etapas da Pesquisa

A condução desta pesquisa exigiu a adoção de um percurso metodológico organizado em fases interligadas, de forma a contemplar a análise histórica, a análise comparativa e a análise interpretativa que sustentam os três eixos analíticos da tese. Considerando a natureza documental e conceitual dos materiais examinados, como Estruturas Conceituais, pronunciamentos normativos, cartas de consulta pública e documentos institucionais, definiu-se que o desenvolvimento da investigação seria estruturado em etapas sucessivas, permitindo a identificação gradual de categorias, padrões e divergências conceituais.

O Quadro 2 evidencia que o percurso metodológico foi estruturado de modo progressivo e integrado, permitindo que cada fase da pesquisa contribuísse diretamente para o atendimento dos objetivos específicos da tese. A fase de análise histórico-documental permite compreender a evolução das Estruturas Conceituais e os fundamentos teóricos que orientaram sua formulação.

A fase de análise comparativa estruturada possibilita examinar as convergências e divergências entre os frameworks do IASB e do FASB, bem como sua incorporação nas jurisdições selecionadas. Por sua vez, a fase de análise interpretativa institucional permite compreender os conflitos conceituais e institucionais identificados no processo de revisão da Estrutura Conceitual, especialmente a partir da análise das *comment letters ao Exposure Draft*

ED/2015/3. Dessa forma, a organização metodológica adotada assegura coerência entre os objetivos da pesquisa, os procedimentos analíticos empregados e os resultados apresentados nos capítulos seguintes da tese.

**Quadro 2-** Etapas da Pesquisa, Objetivos Específicos Atendidos e Correspondência com os Capítulos da Tese

<b>Fase da Pesquisa</b>	<b>Objetivo Específico Atendido</b>	<b>Descrição da Etapa</b>	<b>Procedimentos Realizados</b>	<b>Capítulo Correspondente</b>
<b>Fase 1</b> Análise Histórico-Documental	Compreender a evolução das Estruturas Conceituais e seus fundamentos teóricos	Mapeamento da evolução das Estruturas Conceituais e de seus fundamentos teóricos	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Busca bibliográfica e documental (CAPES, BDTD, Web of Science, Scopus)</li> <li>• Leitura da Estrutura Conceitual do IASB e dos <i>Statements of Financial Accounting Concepts (SFAC)</i> do FASB.</li> <li>• Identificação de pressupostos teóricos (<i>decision usefulness, stewardship, prudência</i> etc.)</li> </ul>	Capítulo 2 Seção Histórica: Bases Teóricas e Evolução Normativa
<b>Fase 2</b> Análise Comparativa Estruturada	Examinar convergências e divergências entre IASB, FASB e jurisdições IFRS selecionadas (Brasil, UE, Canadá, Austrália e Grã-Bretanha).	Comparação sistemática entre a Estrutura Conceitual do IASB (2018) e os <i>Statements of Financial Accounting Concepts</i> do FASB (especialmente SFAC 5, 6 e 8), bem como sua incorporação em jurisdições que adotam IFRS.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Leitura das Estruturas Conceituais e dos documentos de adoção nacional</li> <li>• Comparação capítulo a capítulo entre IASB e FASB</li> <li>• Construção de planilha comparativa (IASB × FASB × jurisdições)</li> <li>• Aplicação de análise de conteúdo (Bardin, 2011)</li> </ul>	Capítulo 3 Análise Comparativa das Estruturas Conceituais
<b>Fase 3</b> Análise Interpretativa Institucional	Interpretar conflitos conceituais e institucionais no processo de revisão da EC	Avaliação dos conflitos conceituais, argumentos institucionais e impactos regulatórios	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Leitura das <i>comment letters</i> do <i>Exposure Draft</i> ED/2015/3</li> <li>• Identificação de argumentos técnicos, institucionais e regionais</li> <li>• Interpretação à luz da Teoria da Contabilidade, Teoria Institucional e Teoria da Agência</li> </ul>	Capítulo 4 Seção Interpretativa: Escolhas Conceituais e Limites Estruturais da Convergência Contábil

Fonte: elaboração própria (2025).

Após a apresentação das etapas da pesquisa, observa-se que o percurso metodológico adotado estrutura-se de forma progressiva e integrada. A fase histórico-documental estabelece as bases teóricas e institucionais necessárias para compreender a formação e evolução das Estruturas Conceituais da contabilidade. Em seguida, a fase de análise comparativa permite identificar convergências e divergências entre os frameworks emitidos pelo IASB e pelo FASB, bem como examinar como esses referenciais são incorporados nas jurisdições selecionadas.

Por fim, a fase interpretativa possibilita analisar os conflitos conceituais e institucionais evidenciados no processo de revisão da Estrutura Conceitual, especialmente a partir das contribuições apresentadas nas *comment letters* ao Exposure Draft ED/2015/3. Dessa forma, o percurso metodológico adotado assegura a articulação entre os objetivos da pesquisa, os procedimentos analíticos empregados e a organização dos capítulos analíticos apresentados nas seções seguintes da tese.

## **2 SEÇÃO HISTÓRICA: BASES TEÓRICAS E EVOLUÇÃO NORMATIVA**

### **2.1 Fundamentos Teóricos da Pesquisa**

Esta seção tem por objetivo estabelecer as bases teóricas e históricas que sustentam a análise desenvolvida nos capítulos subsequentes. Parte-se do pressuposto de que a compreensão das mudanças contemporâneas nas Estruturas Conceituais de Contabilidade exige o resgate dos fundamentos teóricos que moldaram a disciplina e da trajetória institucional dos principais organismos normatizadores internacionais. Assim, o capítulo organiza-se de forma cronológica e progressiva, apresentando, inicialmente, os referenciais teóricos centrais da pesquisa e, em seguida, a evolução histórica da regulação contábil e das Estruturas Conceituais, sem ainda avançar para interpretações analíticas dos resultados.

#### *2.1.1 Teoria da Contabilidade*

A Teoria da Contabilidade constitui o alicerce conceitual que sustenta a prática profissional, a formulação de normas e a interpretação dos fenômenos econômicos que afetam o patrimônio das entidades. Como destacam Hendriksen e Van Breda (1999), a Teoria da Contabilidade deve oferecer um conjunto coerente de princípios hipotéticos, conceituais e pragmáticos capaz de orientar a investigação da natureza da contabilidade, bem como a avaliação e o desenvolvimento de suas práticas. Seu papel é explicar, sistematizar e prever fenômenos contábeis, fornecendo um quadro de referência que permite uniformidade conceitual em um ambiente marcado por pluralidade metodológica e diversidade institucional.

No Brasil, diferentes estudos evidenciam a evolução do ensino e da pesquisa em Teoria da Contabilidade (Schlup; Soschinski; Klann, 2020). Trabalhos como os de Cruz *et al.* (2011) e Piccoli, Chiarello e Klann (2015) indicam que o campo teórico permanece em construção e sofre influências tanto das abordagens anglo-saxônicas quanto do modelo histórico latino-americano. Essa pluralidade resulta, em parte, da ausência de uma teoria universalmente aceita. Segundo Iudícibus (2012), a inexistência de um paradigma unificado decorre da própria

natureza multidisciplinar da contabilidade, cujas pesquisas abarcam enfoques variados, desde perspectivas normativas até abordagens comportamentais, institucionais e econômicas.

A literatura reconhece que a consolidação da Teoria da Contabilidade moderna foi influenciada por esforços históricos de sistematização conceitual. Paton e Littleton (1940) destacaram a necessidade de princípios comuns, enquanto a *American Accounting Association*, na década de 1960, consolidou esse esforço com a publicação do *A Statement of Basic Accounting Theory* (AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION, 1966). Esses movimentos buscavam superar a fragmentação conceitual existente e criar uma base teórica apta a sustentar normas de alta qualidade, capazes de captar a substância econômica das transações.

Diferentes autores enfatizam características essenciais que uma teoria deve apresentar para orientar a produção científica de forma consistente. Em perspectiva metodológica geral, Braun e Clarke (2006) argumentam que uma teoria deve ser acumulativa, sistemática e passível de validação, de modo a permitir a orientação de decisões futuras e a construção progressiva do conhecimento. No campo específico da contabilidade, Hendriksen e Van Breda (1999) ressaltam que a Teoria da Contabilidade precisa: (a) aprofundar a compreensão das práticas contábeis; (b) fornecer critérios para avaliar procedimentos existentes; e (c) contribuir para o desenvolvimento de novas técnicas. Esses princípios justificam a centralidade da teoria na interpretação das Estruturas Conceituais, uma vez que tais documentos são construídos sobre bases conceituais que dialogam diretamente com a literatura teórica da área.

Nesse contexto, a Teoria da Contabilidade apresenta múltiplas perspectivas sobre a própria natureza da disciplina. Sá (1997, 2002) sustenta que não existe uma única teoria da contabilidade, mas um conjunto de construções teóricas derivadas de diferentes concepções sobre o objeto, a função e os métodos da contabilidade, o que explica a coexistência de correntes como o patrimonialismo, o enfoque informacional e a abordagem econômica. Mattessich (2009) argumenta que a contabilidade funciona como um modelo de representação da realidade econômica, semelhante a outras ciências aplicadas que buscam retratar fenômenos complexos por meio de abstrações. Para Iudícibus, Martins, Gelbcke e Santos (2022), ela constitui um sistema de informação estruturado para retratar, da forma mais fidedigna possível, a posição econômica e financeira das entidades. Essa pluralidade de perspectivas evidencia que a compreensão da contabilidade como campo científico depende do referencial teórico adotado, reforçando a relevância da Teoria da Contabilidade para a interpretação das Estruturas Conceituais.

A diversidade de definições evidencia que a contabilidade assume múltiplas identidades, podendo ser compreendida como ciência social aplicada, método de representação da realidade

econômica, instrumento de comunicação ou sistema de informação (Hendriksen; Van Breda, 1999; Iudícibus, 2012; Mattessich, 2009). Ainda assim, observa-se convergência quanto à sua função primordial, qual seja, produzir informações úteis para decisões econômicas. A American Accounting Association (AAA), no clássico relatório de 1966, sintetiza esse entendimento ao definir a contabilidade como o processo de identificação, mensuração e comunicação de informações econômicas para auxiliar julgamentos e decisões, concepção que influenciou diretamente a formulação das primeiras Estruturas Conceituais.

O caráter plural da Teoria da Contabilidade é especialmente relevante para esta tese porque permite compreender por que diferentes jurisdições produzem interpretações distintas sobre os mesmos fundamentos conceituais. A literatura internacional reconhece que escolhas teóricas e normativas em contabilidade são fortemente condicionadas por tradições jurídicas, arranjos institucionais e ambientes regulatórios específicos (Nobes, 1998; Zeff, 2013; Ball, 2006).

As ECs do IASB e do FASB, embora compartilhem objetivos semelhantes, refletem tradições teóricas, culturais e normativas particulares, o que explica a persistência de divergências conceituais mesmo em contextos de convergência formal. Assim, a teoria fornece o referencial analítico necessário para avaliar as convergências e divergências entre esses modelos, bem como para interpretar como princípios como relevância, representação fidedigna, prudência, *stewardship*, mensuração e reconhecimento foram sendo revisados ao longo do tempo.

A pluralidade de concepções sobre a natureza e a função da contabilidade evidencia que as escolhas conceituais incorporadas às ECs não são neutras nem meramente técnicas, mas refletem posicionamentos teóricos específicos acerca do papel da informação contábil na coordenação econômica, no controle informacional e na alocação de recursos.

Ao definir objetivos do reporte financeiro, características qualitativas da informação e critérios de reconhecimento e mensuração, os *frameworks* contábeis materializam concepções normativas sobre o que deve ser representado, para quem e com quais consequências. A Teoria da Contabilidade estrutura a normatização e impõe os contornos conceituais para influenciar a convergência internacional, condicionando seus alcances e limites.

### 2.1.2 Teoria Institucional

A Teoria Institucional oferece um dos aportes analíticos mais relevantes para compreender como práticas, estruturas e normas se consolidam, se difundem ou são resistidas em diferentes contextos organizacionais. Desde os estudos clássicos de Meyer e Rowan (1977),

as organizações são compreendidas como sistemas técnicos orientados para a eficiência e, simultaneamente, como unidades que buscam conformidade com expectativas culturais, sociais e regulatórias amplamente legitimadas. Nessa perspectiva, práticas e arranjos organizacionais passam a refletir mitos institucionalizados, adotados menos por imperativos operacionais e mais pela necessidade de legitimação no ambiente em que as organizações estão inseridas.

Scott (1987) observa que a Teoria Institucional evoluiu por meio de diferentes vertentes, combinando perspectivas que enfatizam conflitos, poder e interesses (antigo institucionalismo) com abordagens focadas em legitimidade, significados compartilhados e estruturas cognitivas (novo institucionalismo). Greenwood e Hinings (1996) demonstram que essa fusão teórica formou o chamado neo-institucionalismo, permitindo compreender tanto a estabilidade quanto as mudanças ocorridas nas organizações.

Apesar de sua força explicativa, a teoria apresenta limitações ao abordar mudanças radicais. Greenwood e Hinings (1996) destacam que, mesmo sob pressões similares, algumas organizações adotam transformações profundas enquanto outras resistem, o que revela que a dinâmica institucional não é determinista, mas mediada por estruturas de poder, capacidades internas e interpretações sociais.

No campo contábil, a Teoria Institucional ganhou centralidade ao explicar como normas, práticas e sistemas de reporte se difundem globalmente. A contabilidade é compreendida como um conjunto de práticas socialmente construídas, que podem se institucionalizar e ser percebidas como apropriadas, legítimas e tecnicamente corretas (Tolbert; Zucker, 1999).

Um conceito-chave para essa tese é o isomorfismo, definido como o processo pelo qual organizações se tornam semelhantes diante de condições ambientais compartilhadas (DiMaggio; Powell, 1983). Os autores identificam três mecanismos principais: a) Isomorfismo coercitivo - decorrente de pressões políticas, legais ou regulatórias, como exigências de organismos normativos, governos ou entidades de supervisão; b) Isomorfismo mimético - adotado em contextos de incerteza, quando organizações passam a imitar modelos percebidos como mais legítimos ou bem-sucedidos e c) Isomorfismo normativo - associado à profissionalização, à educação formal e à homogeneização cognitiva de especialistas e praticantes.

Esses mecanismos explicam por que práticas contábeis convergem em diversos países, especialmente quando há pressões de reguladores, organismos internacionais e comunidades profissionais - como ocorre na adoção das IFRS. Meyer e Rowan (1977) e DiMaggio e Powell (1983) destacam que a busca pela legitimidade pode gerar homogeneidade institucional mesmo quando as condições técnicas e econômicas são distintas.

No contexto da convergência contábil internacional, a atuação do IASB, enquanto organismo normatizador responsável pela emissão das IFRS e da Estrutura Conceitual, pode ser compreendida como predominantemente orientada por mecanismos de isomorfismo normativo e coercitivo. Nesse processo, padrões conceituais são difundidos globalmente por meio da profissionalização contábil, da educação formal, da atuação das grandes firmas de auditoria e de exigências regulatórias associadas ao acesso aos mercados de capitais (DiMaggio; Powell, 1983; Botzem; Quack, 2009).

A literatura institucional crítica destaca que tais processos tendem a produzir alinhamentos formais que nem sempre se traduzem em mudanças substantivas nas práticas organizacionais, configurando situações de desacoplamento entre normas formais e práticas efetivas (Meyer; Rowan, 1977; Suddaby, 2010). Embora esse processo promova convergências formais entre jurisdições, ele não elimina assimetrias institucionais nem neutraliza conflitos de interesse, uma vez que diferentes atores possuem capacidades desiguais de influenciar o conteúdo final das normas e das ECs. Assim, a convergência observada reflete mais um processo de legitimação institucional do que uma uniformização substantiva dos fundamentos conceituais da contabilidade.

A Teoria Institucional fornece o referencial analítico necessário para compreender os processos de difusão, legitimação e estabilização de práticas contábeis em ambientes organizacionais e regulatórios distintos. Ao enfatizar o papel das pressões coercitivas, normativas e miméticas, essa abordagem permite situar a normatização contábil como fenômeno institucionalmente condicionado. Esses pressupostos constituem a base teórica que será mobilizada, nos capítulos subsequentes, para examinar a incorporação e a adaptação das Estruturas Conceituais em diferentes jurisdições, sem ainda avançar para a interpretação empírica dos resultados.

### *2.1.3 Teoria da Agência*

A Teoria da Agência, proposta por Jensen e Meckling (1976), constitui um dos pilares explicativos das relações econômicas e das práticas contábeis contemporâneas. Nesse arcabouço, a relação entre principal (proprietários) e agente (gestores) é marcada por assimetria informacional, divergência de interesses e comportamento potencial oportunista. O papel central da contabilidade, nesse contexto, é produzir informações que reduzam a assimetria, permitam o monitoramento das ações dos gestores e contribuam para o alinhamento dos objetivos organizacionais.

Fama e Jensen (1983a, 1983b) argumentam que a separação entre propriedade e controle, característica das organizações modernas, amplia a necessidade de mecanismos formais de governança - como *compliance*, divulgações obrigatórias, conselhos de administração e sistemas de incentivos - capazes de mitigar os chamados custos de agência. Assim, a contabilidade assume função estruturante, ao registrar, mensurar e divulgar informações que possibilitam monitoramento, avaliação de desempenho e *accountability*.

Watts e Zimmerman (1978, 1986), ao desenvolverem a Teoria Positiva da Contabilidade, aprofundam essa perspectiva ao demonstrar que as escolhas contábeis não são neutras, mas influenciadas por incentivos políticos e contratuais. Gestores podem selecionar métodos contábeis visando maximizar bônus, atender restrições de dívida, reduzir exposição política ou melhorar indicadores de desempenho - fenômeno que destaca o papel da contabilidade como instrumento estratégico dentro da estrutura contratual da firma (Healy; Wahlen, 1999).

A Teoria da Agência explica também como a informação contábil reduz a incerteza nas relações de troca. A assimetria informacional descrita por Akerlof (1970) afeta diretamente a credibilidade dos mercados; logo, Demonstrações Contábeis confiáveis funcionam como mecanismo institucional para reduzir riscos de seleção adversa e de risco moral, ampliando a eficiência econômica. Em contexto globalizado, esse papel ganha dimensão adicional, pois investidores, reguladores e credores atuam em múltiplas jurisdições que demandam informações comparáveis, consistentes e transparentes.

Soderstrom e Sun (2007) ampliam essa análise ao discutir como sistemas contábeis - especialmente aqueles baseados em IFRS - são moldados por incentivos institucionais que visam reduzir conflitos de agência. Esses autores demonstram que diferenças nas estruturas de governança, nos sistemas jurídicos e nos ambientes regulatórios explicam porque diferentes países adotam práticas contábeis distintas e porque processos de convergência podem resultar tanto em alinhamento quanto em divergências persistentes.

No âmbito das ECs, a Teoria da Agência oferece uma base analítica para explicar a centralidade atribuída a princípios como relevância, representação fidedigna, prudência, neutralidade, *stewardship* e transparência no processo normativo. Esses princípios operam como mecanismos conceituais voltados à mitigação da assimetria informacional e ao fortalecimento do monitoramento das ações gerenciais, orientando a produção de informações úteis tanto para a tomada de decisões econômicas quanto para a redução de conflitos entre principais e agentes. Nessa perspectiva, a incorporação desses princípios reflete a preocupação com incentivos, controle informacional e proteção dos usuários da informação contábil.

Sob a ótica da Teoria da Agência, as ECs assumem papel central na redistribuição dos riscos informacionais e dos custos de agência entre gestores, investidores, credores e reguladores. A literatura empírica e teórica demonstra que escolhas relativas à prudência afetam diretamente a margem para comportamento oportunista e o reconhecimento oportuno de perdas, funcionando como mecanismo de proteção contratual e de contenção do gerenciamento de resultados (Basu, 1997; Watts, 2003).

De modo semelhante, decisões sobre bases de mensuração influenciam o desenho de contratos, a definição de cláusulas restritivas e os mecanismos de *enforcement*, afetando a eficiência dos arranjos contratuais e os custos de monitoramento (Holthausen; Watts, 2001; Watts; Zimmerman, 1986).

Por sua vez, o princípio da neutralidade relaciona-se à redução de vieses informacionais e à limitação de práticas de gerenciamento de resultados, constituindo requisito central para a proteção dos usuários e para a credibilidade da informação contábil (Healy; Wahlen, 1999; Dechow; Sloan; Sweeney, 1995). Assim, as diferenças observadas entre os *frameworks* do IASB e do FASB refletem opções institucionais deliberadas quanto ao equilíbrio entre relevância informacional e verificabilidade, evidenciando que os limites da convergência conceitual decorrem, em grande medida, de incentivos econômicos e contratuais incompatíveis entre jurisdições.

Nesta pesquisa, a articulação entre a Teoria da Contabilidade, a Teoria Institucional e a Teoria da Agência cumpre funções analíticas distintas e complementares. A Teoria da Contabilidade é utilizada como base epistemológica para examinar o conteúdo conceitual das mudanças nas Estruturas Conceituais, permitindo analisar objetivos do reporte financeiro, características qualitativas e critérios de reconhecimento e mensuração. A Teoria Institucional fornece o referencial para interpretar o processo de convergência contábil internacional como um fenômeno institucionalmente condicionado, explicando a adoção diferenciada das IFRS, a mediação institucional no processo normativo e a persistência de divergências substantivas entre jurisdições.

Por sua vez, a Teoria da Agência é mobilizada para compreender os incentivos econômicos e contratuais subjacentes às escolhas conceituais, evidenciando como decisões relativas a prudência, neutralidade, reconhecimento e mensuração redistribuem riscos informacionais, custos de agência e poder entre os diferentes participantes do processo normativo. Essa tríade teórica permite analisar simultaneamente o conteúdo conceitual das mudanças, seus condicionantes institucionais e suas implicações econômicas.

## 2.2 Evolução Histórica da Regulação e das Estruturas Conceituais de Contabilidade

A evolução histórica da contabilidade evidencia uma transição progressiva de um modelo centrado em princípios e postulados, fortemente associado à escrituração e ao controle patrimonial, para um modelo orientado por padrões normativos voltados à mensuração, ao reconhecimento e à divulgação das informações contábeis.

Conforme demonstrado por Pereira, Arraes e Niyama (2026), essa inflexão torna-se particularmente clara a partir da obra *An Introduction to Corporate Accounting Standards* (Paton; Littleton, 1940), na qual os autores abandonam deliberadamente o termo “princípios”, por considerá-lo incompatível com a natureza social e institucional da contabilidade, passando a defender os *standards* como instrumentos de coordenação normativa e de comunicação entre os diversos usuários da informação contábil. Esse movimento inaugura as bases conceituais que posteriormente sustentariam as ECs do FASB e do IASB, marcando a consolidação de um modelo contábil orientado à mensuração e à divulgação padronizada.<sup>3</sup>

A seguir, apresentam-se os principais marcos desse processo histórico, com base nos documentos formadores da tradição contábil norte-americana e internacional, na reestruturação dos órgãos normativos e nas iniciativas intergovernamentais que contribuíram para a consolidação do modelo conceitual contemporâneo. Tais marcos históricos são relevantes para compreender as tensões conceituais que permeiam as EC atuais, especialmente no que se refere aos objetivos do reporte financeiro, às características qualitativas da informação, aos critérios de mensuração e ao papel das ECs como instrumentos de coordenação normativa.

### 2.2.1 ASOBAT (1966): Sistematização dos Fundamentos Teóricos da Contabilidade

A publicação *A Statement of Basic Accounting Theory* (ASOBAT), elaborada pela *American Accounting Association* (AAA) em 1966, representa uma das primeiras tentativas sistemáticas de esclarecer os fundamentos teóricos da contabilidade. O documento buscou identificar objetivos, postulados e conceitos essenciais, enfatizando a necessidade de produzir informações úteis para a tomada de decisão dos usuários externos - princípio que se tornaria central nas Estruturas Conceituais modernas.

O ASOBAT também destacou características qualitativas como relevância, clareza e verificabilidade, influenciando diretamente o desenvolvimento dos princípios contábeis nos

---

<sup>3</sup> Embora abandonando progressivamente princípios e adotando padrões, manteve-se a sigla US GAAP (Generally Accepted Accounting Principles), não se incluindo o termo standards na denominação formal do sistema.

Estados Unidos e exercendo impacto sobre formulações posteriores de organismos normativos internacionais.

O ASOBAT (1966) representa um marco inaugural na sistematização teórica da contabilidade ao explicitar, de forma estruturada, os objetivos informacionais do reporte financeiro e a centralidade da utilidade da informação para a tomada de decisões. Ao deslocar o foco da contabilidade de um conjunto de práticas predominantemente normativas para um sistema orientado aos usuários, o documento antecipou fundamentos conceituais que viriam a sustentar, décadas mais tarde, as Estruturas Conceituais desenvolvidas pelo FASB e pelo IASB (American Accounting Association, 1966; Hendriksen; Van Breda, 1999).

#### *2.2.2 APB Statement No. 4 (1970): Sistematização dos Objetivos e Princípios da Contabilidade Financeira*

O *Accounting Principles Board Statement* nº 4 (APB 4), publicado em 1970 pelo *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA), ampliou o movimento iniciado pelo ASOBAT ao sistematizar objetivos e princípios da contabilidade financeira. O relatório consolidou a noção de que as Demonstrações Contábeis devem atender às necessidades de usuários externos, reforçando a abordagem da utilidade da informação.

A literatura destaca que o APB 4 exerceu influência duradoura na construção da Estrutura Conceitual do FASB e, posteriormente, nas discussões internacionais, sobretudo no que se refere às características qualitativas e à definição de objetivos da contabilidade (Zeff, 1999; Hendriksen; Van Breda, 1999; Niyama; Barbosa, 2020). O impacto do *APB Statement No. 4* (1970) ultrapassou o contexto norte-americano ao estabelecer um referencial conceitual que passou a orientar, de forma direta ou indireta, a formulação das Estruturas Conceituais subsequentes.

Ao consolidar a centralidade da utilidade da informação e das características qualitativas como fundamentos da contabilidade financeira, o APB 4 forneceu a base conceitual sobre a qual o FASB estruturou seus pronunciamentos iniciais e que, posteriormente, influenciou as discussões internacionais conduzidas pelo IASB. Esse legado evidencia que as Estruturas Conceituais contemporâneas não emergem de rupturas completas, mas de processos cumulativos de construção teórica e institucional (Zeff, 1999; Hendriksen; Van Breda, 1999; Gordon *et al.*, 2015).

#### *2.2.3 Relatório Trueblood (1973): Reformulação dos Objetivos do Reporte Financeiro*

O *Trueblood Report*, publicado em 1973 pelo AICPA, aprofundou a discussão sobre os objetivos da contabilidade ao enfatizar a capacidade preditiva da informação, a utilidade para decisões econômicas e o foco em fluxos futuros de caixa. Essas contribuições foram fundamentais para o desenvolvimento dos *Statements of Financial Accounting Concepts* (SFAC) emitidos pelo FASB a partir de 1978, incorporando aspectos normatizados pelo ASOBAT e APB 4.

O relatório também reforçou a necessidade de uma estrutura teórica coerente para orientar a formulação de normas, antecipando conceitos que posteriormente seriam adotados pelo IASB em suas primeiras versões da Estrutura Conceitual.

O Relatório Trueblood (1973) ampliou a discussão conceitual ao enfatizar a utilidade preditiva da informação contábil e sua capacidade de auxiliar avaliações sobre fluxos futuros de caixa, reforçando a orientação decisória do reporte financeiro. Ao articular objetivos informacionais de forma mais explícita e prospectiva, o documento exerceu influência decisiva sobre os *Statements of Financial Accounting Concepts* do FASB e antecipou debates centrais que seriam incorporados, posteriormente, às Estruturas Conceituais do IASB (AICPA, 1973; Zeff, 1999; Schroeder; Clark; Cathey, 2005).

#### *2.2.4 Financial Accounting Standards Board (FASB): Institucionalização da Estrutura Conceitual Formal no Contexto Norte-Americano*

Os esforços para o desenvolvimento de uma EC formal no contexto da contabilidade financeira norte-americana antecedem a criação do *Financial Accounting Standards Board* (FASB) e remontam a contribuições teóricas fundamentais, como a monografia de Paton e Littleton (1940), que buscou estabelecer princípios gerais para a mensuração do resultado, e os estudos de Moonitz (1961) e Sprouse e Moonitz (1962), que enfatizaram a necessidade de uma base conceitual coerente para orientar a normatização contábil. Esses trabalhos inauguraram uma preocupação sistemática com a definição dos objetivos da contabilidade e com a construção de fundamentos conceituais que extrapolassem a aplicação fragmentada de regras.

Esse movimento foi aprofundado com a publicação do relatório *A Statement of Basic Accounting Theory* (ASOBAT), elaborado pela *American Accounting Association* em 1966, que consolidou a abordagem da utilidade da informação para a tomada de decisões econômicas (AAA, 1966). Posteriormente, o Relatório *Trueblood* (1973) reforçou essa orientação ao redefinir explicitamente os objetivos do reporte financeiro com base nas necessidades informacionais dos usuários externos. Embora esses documentos não configurem, em sentido estrito, uma Estrutura Conceitual formal, a literatura reconhece que eles constituíram

anteriores teóricos essenciais para sua posterior institucionalização (Zeff, 1999; Hendriksen; Van Breda, 1999).

A criação do FASB, em 1973, como sucessor do *Accounting Principles Board* (APB), representa um ponto de inflexão nesse processo. Diferentemente de seus antecessores, o FASB assumiu como objetivo explícito a elaboração de um arcabouço conceitual sistematizado que orientasse a emissão de normas contábeis e reduzisse a diversidade de práticas observadas no ambiente empresarial norte-americano (Baker, 2017). Esse esforço resultou na publicação dos *Statements of Financial Accounting Concepts* (SFACs), a partir de 1978, os quais são amplamente reconhecidos como a primeira Estrutura Conceitual formalmente institucionalizada no campo da contabilidade financeira (Zeff, 1999; Nobes; Parker, 2016).

Os SFACs estabeleceram, de forma articulada, os objetivos do reporte financeiro, as características qualitativas da informação contábil, a definição dos elementos das Demonstrações Contábeis e os fundamentos para reconhecimento e mensuração. A Estrutura Conceitual do FASB passou, assim, a desempenhar papel central na orientação do processo normativo, fornecendo critérios conceituais para a resolução de conflitos e para a avaliação da consistência dos pronunciamentos contábeis emitidos no âmbito dos US GAAP (Schipper, 2003).

Apesar de sua relevância institucional, a Estrutura Conceitual do FASB não esteve isenta de críticas. Parte significativa da literatura aponta que, embora o discurso normativo enfatize uma abordagem baseada em princípios, o sistema contábil norte-americano permaneceu fortemente orientado por regras detalhadas, com elevado grau de prescrição e numerosas exceções específicas (Benston *et al.*, 2006; Alexander; Jermakowicz, 2006). Esse tensionamento entre princípios e regras evidencia limites inerentes à aplicação prática da Estrutura Conceitual e revela que sua função não é eliminar julgamentos profissionais, mas fornecer um referencial conceitual para sua mediação (Schipper, 2003).

Nesse sentido, a experiência do FASB demonstra que as Estruturas Conceituais não operam como instrumentos neutros ou exclusivamente técnicos, mas como construções institucionais moldadas por incentivos econômicos, pressões regulatórias e características do ambiente jurídico e de mercado em que se inserem (Zeff, 1999; Baker, 2017). Essa constatação é central para compreender tanto a influência exercida pelo modelo norte-americano sobre iniciativas posteriores - em especial a Estrutura Conceitual do IASB - quanto os limites observados nos processos de convergência conceitual internacional.

### *2.2.5 International Accounting Standards Committee (IASC) (1973–2000): Primeira Iniciativa de Convergência Contábil Internacional*

O *International Accounting Standards Committee* (IASC), criado em 1973 por organizações profissionais de contabilidade de diversos países<sup>4</sup>, teve como missão inicial desenvolver normas internacionais que promovessem maior comparabilidade das informações contidas nas Demonstrações Contábeis.

Durante as décadas de 1970 e 1980, o IASC consolidou progressivamente sua legitimidade como principal organismo internacional privado de normatização contábil (Zeff, 2012). Sua atuação tornou-se especialmente relevante no final da década de 1990, quando a União Europeia buscava uma alternativa normativa aos US GAAP para unificar o mercado de capitais europeu. Esse contexto fortaleceu o papel político e institucional das normas internacionais e preparou o terreno para a reestruturação do organismo no início dos anos 2000.

Apesar desses avanços, a atuação do IASC foi frequentemente marcada por limitações de *enforcement* e pela necessidade de conciliar práticas contábeis heterogêneas, o que influenciou o caráter mais principiológico e flexível das normas emitidas nesse período (Camfferman; Zeff, 2007; Zeff, 2012; Nobes, 2011).

### *2.2.6 International Accounting Standards Board (IASB) (2001): Reestruturação Institucional e Consolidação da Governança Normativa Internacional*

O *International Accounting Standards Board* (IASB), criado em 2001 como sucessor do *International Accounting Standards Committee* (IASC), passou a atuar como organismo privado de normatização contábil internacional, responsável pela emissão das *International Financial Reporting Standards* (IFRS) e pela elaboração da Estrutura Conceitual que orienta tais normas. A reestruturação institucional ocorrida naquele período, com a criação da IFRS Foundation, introduziu um modelo de governança mais robusto, caracterizado pela dedicação exclusiva dos membros do Board, maior independência técnica e maior transparência no processo normativo.

A partir desse ponto, o IASB assumiu a responsabilidade pela revisão das Normas Internacionais de Contabilidade (IAS) e pela emissão das *International Financial Reporting Standards* (IFRS). A reestruturação marcou um divisor de águas na normatização contábil

---

<sup>4</sup> O IASC foi fundado em 1973 por organizações profissionais de contabilidade do Reino Unido, Estados Unidos, Canadá, Austrália, França e Alemanha, que compuseram o núcleo inicial do organismo internacional de normatização contábil (Camfferman; Zeff, 2007).

internacional ao fortalecer o papel institucional do IASB na convergência global e ao estabelecer as condições para futuras revisões conceituais.

Essa mudança institucional reforçou a legitimidade técnica do organismo e ampliou seu poder normativo no cenário internacional, intensificando o papel das Estruturas Conceituais como instrumentos de coordenação e harmonização contábil (Botzem; Quack 2009; Zeff, 2016; Niyama; Silva, 2021).

### *2.2.7 Evolução da Estrutura Conceitual do IASB (1989 → 2010 → 2018): Revisões, Ampliações e Redefinições Conceituais*

A primeira Estrutura Conceitual do IASC, publicada em 1989, estabeleceu conceitos fundamentais para a preparação e apresentação das Demonstrações Contábeis, servindo como referência para normas emitidas tanto pelo IASC quanto, posteriormente, pelo IASB.

Em 2010, no contexto do projeto conjunto IASB/FASB, foi emitida uma versão revisada que redesenhou objetivos do relatório financeiro e características qualitativas, buscando maior alinhamento entre IFRS e US GAAP.

A revisão substancial ocorreu em 2018, após amplo processo de consulta pública global. Essa versão introduziu melhorias significativas, como o retorno do conceito de prudência, a reafirmação do *stewardship* como elemento da representação fidedigna, o aprimoramento das definições de ativo e passivo e a ampliação das orientações sobre mensuração, apresentação e divulgação.

A Estrutura Conceitual de 2018 tornou-se, assim, a base teórica mais abrangente já emitida pelo IASB. Conforme Hendriksen e Van Breda (1999) e Cruz *et al.* (2011), a Estrutura Conceitual desempenha papel essencial como suporte teórico para a formulação de normas e para decisões baseadas em julgamento profissional.

Essas alterações refletem avanços técnicos, bem como respostas institucionais às críticas acumuladas ao longo do processo de convergência, evidenciando o caráter dinâmico e contestado da construção conceitual internacional.

### *2.2.8 Projeto Conjunto IASB/FASB (2004–2010): Tentativa de Convergência Conceitual e Normativa*

Entre 2004 e 2010, o IASB e o FASB desenvolveram um projeto conjunto de convergência que buscava alinhar os principais aspectos conceituais e normativos das IFRS e dos US GAAP. O objetivo central era reduzir diferenças substanciais entre os dois principais

sistemas de reporte financeiro, fortalecendo a comparabilidade global e aprimorando a qualidade das Demonstrações Contábeis.

Esse esforço influenciou diretamente a revisão da Estrutura Conceitual de 2010 e resultou em diversas normas convergentes, especialmente em temas como reconhecimento de receitas, instrumentos financeiros e arrendamentos. Embora o projeto não tenha sido totalmente concluído, suas contribuições fortaleceram a cooperação regulatória e promoveram significativa aproximação técnica entre as jurisdições (Zeff, 2012).

### *2.2.9 ISAR/ECOSOC (1982–Presente): Contribuições Intergovernamentais para a Harmonização e Transparência Contábil*

O *Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting* (ISAR), vinculado à ONU, criado em 1982 pela Resolução ECOSOC nº 1982/67, constitui uma iniciativa intergovernamental, paralela e complementar aos organismos privados de normatização contábil, atuando sob a égide das Nações Unidas. Desde a década de 1980, especialmente no período anterior à consolidação do *International Accounting Standards Committee* (IASC), a ISAR tem buscado alinhar as práticas contábeis internacionais, com o objetivo de promover a convergência das práticas contábeis e de auditoria em nível global.

Para tanto, o grupo reúne especialistas de governos de diversos países, bem como representantes de organizações não governamentais e do setor privado, com vistas à discussão e ao desenvolvimento de normas e diretrizes voltadas ao aprimoramento da qualidade da divulgação contábil e da auditoria (Aggestam, 1999).

Essas iniciativas evidenciam que a evolução da contabilidade internacional não resulta exclusivamente da atuação de organismos privados, como o IASB e o FASB, mas também de esforços intergovernamentais voltados à capacitação, à padronização mínima e ao desenvolvimento de infraestrutura institucional.

## 2.3 Evolução dos Organismos de Normatização Contábil Internacional

A evolução dos organismos de normatização contábil internacional reflete um processo de crescente institucionalização, fortalecimento regulatório e ampliação das demandas por harmonização global. A trajetória iniciada com o *International Accounting Standards Committee* (IASC), em 1973, culminou, a partir de 2001, na atuação do *International Accounting Standards Board* (IASB), cuja governança reforçada permitiu o desenvolvimento de Estruturas Conceituais mais robustas e alinhadas às exigências de mercados globalizados.

Essa evolução influenciou diretamente a formulação das versões de 2010 e 2018 da Estrutura Conceitual, além de moldar os debates contemporâneos sobre convergência internacional entre IFRS e US GAAP.

Nesse contexto, a evolução dos organismos de normatização não pode ser dissociada das transformações institucionais e políticas que moldaram o ambiente global de reporte financeiro nas últimas décadas.

### 2.3.1 Do IASC ao IASB: evolução histórica e institucional

A compreensão das Estruturas Conceituais exige retomar a trajetória do *International Accounting Standards Committee* (IASC), criado em 1973 com o objetivo de desenvolver normas internacionais que promovessem maior comparabilidade das Demonstrações Contábeis entre países. Como observado por Camfferman e Zeff (2007), embora tenha desempenhado papel central no avanço da convergência internacional, o IASC operava com limitações significativas relacionadas à independência técnica, representatividade e transparência dos processos decisórios.

Com a expansão dos mercados de capitais na década de 1990 e a necessidade crescente de padrões mais consistentes, tornou-se evidente a necessidade de fortalecer sua governança. Assim, em 2001, o IASC foi reestruturado e transformado no *International Accounting Standards Board* (IASB), agora vinculado à IFRS Foundation. Essa transformação ampliou a legitimidade técnica do organismo, aperfeiçoou o processo normativo e estabeleceu as bases para uma atuação mais consistente no cenário internacional (Zeff, 2016).

A partir dessa reestruturação, o IASB deu início a uma nova fase de desenvolvimento conceitual, refletida nas Estruturas Conceituais de 2010 e 2018, que incorporaram revisões nos objetivos do reporte financeiro, nas características qualitativas da informação contábil e nos critérios de reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação.

### 2.3.2 IASB 2018 x FASB 2010: Panorama Conceitual Inicial

A comparação entre a Estrutura Conceitual do IASB (2018) e o *Statement of Financial Accounting Concepts* No. 8 do FASB (2010) revela tanto convergências quanto diferenças decorrentes dos ambientes institucionais em que cada organismo está inserido. Embora ambos os *frameworks* façam parte do movimento contemporâneo de formalização conceitual da contabilidade, suas bases normativas refletem tradições regulatórias distintas.

O FASB consolidou, em 2010, um arcabouço conceitual amplamente orientado para o ambiente jurídico *common law* e para a proteção do investidor, enfatizando a utilidade da

informação contábil para decisões econômicas em um mercado de capitais altamente desenvolvido. Já a revisão da Estrutura Conceitual do IASB em 2018 decorre de um processo de fortalecimento institucional pós-reestruturação do antigo IASC, da internacionalização das IFRS a partir de 2005 e das demandas amplas recebidas em consultas públicas realizadas em múltiplas jurisdições.

Ainda que compartilhem objetivos gerais - como fornecer informação útil aos usuários externos e estabelecer fundamentos teóricos para elaboração de normas - os dois *frameworks* diferem em aspectos contextuais. O FASB opera em ambiente doméstico marcado por forte tradição jurídica e regulatória, enquanto o IASB desenvolve um arcabouço que busca atender países com sistemas contábeis, jurídicos e culturais heterogêneos, exigindo equilíbrio entre diferentes tradições normativas.

A versão de 2018 do IASB introduziu elementos conceituais relevantes, tais como o retorno explícito da prudência, o reforço do *stewardship* como componente da representação fidedigna e a atualização das definições dos elementos das Demonstrações Contábeis. Esses avanços refletem o esforço de aprimoramento e consolidação conceitual conduzido pelo IASB em resposta às lacunas identificadas na versão de 2010.

Este panorama fornece a base para as análises apresentadas no Capítulo 2, no qual são examinadas as convergências e divergências entre os *frameworks* e suas implicações para as jurisdições estudadas.

### **3 ANÁLISE COMPARATIVA DAS ESTRUTURAS CONCEITUAIS: IASB (2018), FASB (2010–2024) E JURISDIÇÕES QUE ADOTAM IFRS**

Ao longo da história, a contabilidade foi definida de múltiplas formas, refletindo diferentes contextos históricos e enfoques teóricos e práticos adotados pelos pesquisadores. Essas definições, por vezes conflitantes e em outros momentos complementares, revelam um processo evolutivo de construção conceitual. A partir do século XVII, especialmente no contexto europeu, o pensamento contábil passou a se estruturar em correntes como o Contismo, o Personalismo, o Controlismo, o Aziendalismo e o Patrimonialismo, as quais influenciaram de maneira significativa a compreensão dos objetivos, do objeto e da função da contabilidade (Herrmann Júnior, 1978).

Por sua vez, Mattessich (2009) argumenta que a contabilidade constitui uma forma de representação da realidade, à semelhança de outras ciências aplicadas, as quais buscam modelar conceitualmente determinados aspectos do mundo empírico, ainda que sem o rigor formal das ciências puras, orientando-se por propósitos específicos. Em perspectiva complementar, Goyal

e Goyal (2012) caracterizam a contabilidade simultaneamente como ciência e como arte, destacando seu papel no registro das transações econômicas e na análise e interpretação das informações geradas. Essa pluralidade de concepções evidencia a necessidade de referenciais conceituais capazes de orientar, sistematizar e conferir coerência às práticas contábeis, especialmente em contextos de crescente complexidade econômica e institucional.

Nesse contexto, este capítulo desenvolve a análise comparativa das Estruturas Conceituais de Contabilidade, tomando como referência central a Estrutura Conceitual emitida pelo IASB em 2018 e o arcabouço conceitual do FASB, iniciado em 2010, bem como os documentos conceituais adotados ou adaptados por jurisdições que utilizam as Normas Internacionais de Relatório Financeiro (IFRS). O objetivo é examinar, de forma sistemática, as convergências e divergências existentes no plano conceitual, considerando elementos como objetivos do reporte financeiro, características qualitativas da informação, critérios de reconhecimento e bases de mensuração.

A análise organiza-se em etapas complementares. Inicialmente, procede-se à comparação direta entre os *frameworks* do IASB e do FASB. Em seguida, examina-se a forma como a EC do IASB é incorporada ou adaptada em diferentes jurisdições, culminando em uma síntese comparativa que permite identificar padrões de alinhamento e diferenciação entre os modelos analisados. Esse exame fornece o suporte empírico necessário para as discussões desenvolvidas nos capítulos subsequentes, sem ainda avançar para a interpretação teórica dos resultados.

### 3.1 IASB × FASB (Comparação Capítulo a Capítulo)

A análise comparativa entre as Estruturas Conceituais do IASB e do FASB foi conduzida em dois níveis complementares. Inicialmente, realizou-se uma comparação panorâmica entre os capítulos que compõem os frameworks, sintetizada no Quadro 3, com o objetivo de mapear correspondências estruturais, similaridades gerais e divergências conceituais preliminares entre a Estrutura Conceitual do IASB (2018) e os *Statements of Financial Accounting Concepts* do FASB.

Estudos anteriores já ressaltaram a relevância de análises comparativas entre estruturas conceituais de contabilidade financeira, evidenciando que diferentes tradições normativas e contextos institucionais influenciam a formulação dos princípios que orientam o reporte financeiro em distintas jurisdições (PAULO, 2002).

Em seguida, a análise foi aprofundada de forma seletiva, priorizando os capítulos que concentram escolhas conceituais com maior potencial de divergência normativa e impacto informacional (Quadros 4, 5, 6 e 7). Assim, a sistematização analítica em quadros foi aplicada aos capítulos relativos às características qualitativas da informação, aos elementos das

demonstrações contábeis, aos critérios de reconhecimento e às bases de mensuração, por representarem o núcleo conceitual da Estrutura Conceitual e os principais pontos de tensão no processo de convergência contábil internacional.

Nesta seção, são examinadas as principais convergências e divergências conceituais entre a Estrutura Conceitual emitida pelo IASB em 2018 e os *Statements of Financial Accounting Concepts* do FASB, especialmente o SFAC nº 8, considerando as versões vigentes entre 2010 e 2024, com ênfase nos elementos centrais que afetam o reporte financeiro e o processo de convergência contábil internacional.

Embora ambos os frameworks compartilhem bases teóricas comuns e tenham sido influenciados pelo processo de convergência contábil internacional iniciado nos anos 2000, persistem diferenças relevantes relacionadas ao tratamento de reconhecimento, mensuração, apresentação, manutenção de capital e à própria estrutura lógica dos documentos. No que se refere ao termo *stewardship*, frequentemente utilizado na literatura para caracterizar a função de prestação de contas da administração, a Estrutura Conceitual do IASB (2018) não o estabelece como um objetivo autônomo do reporte financeiro. Em vez disso, o framework o incorpora como dimensão da utilidade da informação para a tomada de decisões pelos provedores de capital, permitindo avaliar como os gestores administram os recursos econômicos da entidade. Ainda assim, parte da literatura contábil e diversos participantes do processo de consulta pública do IASB defendem que a função de prestação de contas possui relevância própria no reporte financeiro, o que evidencia a persistência de debates conceituais nesse campo.

Para sistematizar essas relações, apresenta-se um comparativo abrangente (Quadro 3), organizado por capítulo, que sintetiza os principais pontos de equivalência conceitual, os contrastes normativos e os impactos práticos decorrentes dessas distinções.

**Quadro 3-** Comparativo entre a Estrutura Conceitual do IASB (2018) e os *Statements of Financial Accounting Concepts (SFAC)* do FASB

Capítulo EC IASB (2018)	Documento FASB Equivalente	Similaridades	Divergências	Impacto Prático	Basis for Conclusions
Capítulo 1 Objetivo da Informação Financeira de Propósito Geral	SFAC No. 8 – Chapter 1: The Objective of General Purpose Financial	Ambos definem como objetivo fornecer informação útil a investidores e credores, destacam	IASB enfatiza a avaliação da gestão dos recursos da entidade ( <i>stewardship</i> ) <sup>5</sup> ;	IFRS enfatiza accountability e <i>stewardship</i> ; US GAAP prioriza utilidade para decisão	IASB reforça <i>stewardship</i> ; FASB justifica foco exclusivo em

<sup>5</sup> O termo *stewardship* refere-se à avaliação da responsabilidade da administração pela gestão e utilização dos recursos econômicos da entidade (IASB, 2018, cap. 1).

	Reporting (2010 e 2024)	fluxos de caixa futuros e reconhecem o papel informacional nos mercados.	FASB aplica a entidades sem fins lucrativos e enfatiza mais diretamente a decisão econômica.	econômica de investidores e credores.	investidores/credores.
<b>Capítulo 2</b> Características Qualitativas da Informação Financeira	SFAC No. 8 – Chapter 3: Qualitative Characteristics of Useful Financial Information	Mesma estrutura: relevância, representação fidedigna, comparabilidade, verificabilidade, tempestividade, compreensibilidade.	IASB reintroduz explicitamente o conceito de prudência como cautela no julgamento sob incerteza; o FASB evita o uso do termo e enfatiza neutralidade para prevenir interpretações associadas ao conservadorismo contábil.	IFRS admite prudência como cautela no julgamento sob incerteza; US GAAP enfatiza neutralidade e verificabilidade.	IFRS admite prudência como cautela no julgamento contábil; US GAAP enfatiza neutralidade e evita conceitos associados ao conservadorismo.
<b>Capítulo 3</b> A Entidade que Reporta	SFAC No. 8 – Chapter 2: The Reporting Entity (2023)	Ambos definem a entidade como conjunto de atividades econômicas e tratam consolidação, combinação e demonstrações individuais.	FASB detalha parent-only e combined statements; IASB enfatiza limites econômicos.	IFRS adota definição mais econômica da entidade; US GAAP admite maior flexibilidade estrutural (parent-only e combined statements).	IASB reforça conceito econômico; FASB justifica inclusão tardia.
<b>Capítulo 4</b> Elementos das Demonstrações Contábeis	SFAC No. 6 – Elements of Financial Statements	Elementos semelhantes: ativos, passivos, equity, receitas, despesas.	IASB exclui o critério de probabilidade da definição de ativo e passivo, tratando a incerteza no estágio de reconhecimento; o FASB mantém a noção de benefícios econômicos futuros prováveis na definição dos elementos.	IFRS separa definição de elementos e critérios de reconhecimento; US GAAP mantém probabilidade dentro da definição dos elementos.	IASB busca consistência; FASB mantém threshold probabilístico.
<b>Capítulo 5</b> Reconhecimento e Desreconhecimento	SFAC No. 5 + SFAC No. 8 – Chapter 5 (2024)	Reconhecimento exige definição + mensuração + relevância + fidedignidade.	IASB enfatiza controle e relevância informacional no reconhecimento; o FASB mantém o critério de probabilidade	IFRS enfatiza controle e relevância informacional no reconhecimento; US GAAP mantém maior dependência do	IASB reforça utilidade + fidedignidade; FASB evita subjetividade.

			como elemento central e preserva maior vinculação a critérios jurídicos.	critério de probabilidade.	
<b>Capítulo 6</b> Mensuração	SFAC No. 8 – Chapter 6: Measurement (2024)	Ambos reconhecem múltiplas bases de mensuração.	IASB desenvolve no <i>framework</i> uma estrutura conceitual mais explícita para a escolha entre diferentes bases de mensuração, distinguindo custo histórico e valores correntes. O FASB mantém tratamento mais limitado no nível conceitual, concentrando as decisões de mensuração principalmente nas normas específicas dos US GAAP.	IFRS integra conceitualmente múltiplas bases de mensuração dentro da Estrutura Conceitual; no US GAAP as escolhas de mensuração são definidas predominantemente em normas específicas, como o ASC 820 para <i>fair value</i> .	IASB justifica a coexistência de múltiplas bases de mensuração no <i>framework</i> ; o FASB preserva abordagem mais normativa e orientada a regras específicas.
<b>Capítulo 7</b> Apresentação	SFAC No. 8 – Chapter 7: Presentation (2024)	Ambos tratam agregação, classificação, organização das demonstrações.	IASB detalha subtotais e materialidade; FASB evita prescrições.	IFRS adota abordagem baseada em princípios e julgamento profissional; US GAAP privilegia estruturas mais padronizadas e verificáveis.	IASB busca comunicação efetiva; FASB evita sobreposição com ASC 205.
<b>Capítulo 8</b> Conceitos de Capital e Manutenção de Capital	SFAC No. 6 – seção “Concepts of Capital Maintenance” + SFAC No. 5	Ambos relacionam lucro à manutenção de capital.	IASB distingue explicitamente manutenção de capital financeiro e físico; o FASB discute ambos conceitualmente nos SFAC 5 e 6, mas adota predominantemente o capital financeiro nominal como referência para o reporte.	IFRS admite manutenção do capital financeiro e físico; US GAAP adota predominantemente o capital financeiro nominal.	IASB explica impacto sobre lucro distribuível; FASB mantém discussão teórica.

Elaboração própria com base na *Conceptual Framework for Financial Reporting* (IASB, 2018) e nos *Statements of Financial Accounting Concepts* – SFAC 5, SFAC 6 e SFAC 8 (FASB, versões de 2010 a 2024).

As diferenças apresentadas no Quadro 3 não decorrem apenas de ajustes técnicos na formulação dos frameworks, mas refletem concepções distintas sobre o papel da contabilidade e da informação contábil nos sistemas econômicos. Do ponto de vista da teoria da contabilidade, essas mudanças estão associadas à consolidação do paradigma da utilidade da informação (*decision usefulness*), que passou a orientar a elaboração dos frameworks contemporâneos, ao mesmo tempo em que preserva a função de prestação de contas da administração (*stewardship*).

A prudência constitui um exemplo ilustrativo das tensões conceituais presentes na evolução das ECs. No framework de 1989, o conceito aparecia associado ao conservadorismo contábil. Na revisão de 2010, o IASB optou por remover o termo, argumentando que sua associação histórica ao conservadorismo poderia introduzir viés e comprometer a neutralidade da informação contábil. Posteriormente, na revisão de 2018, a prudência foi reintroduzida sob a forma de prudência cautelosa (*cautious prudence*), definida como cautela no exercício do julgamento contábil diante da incerteza. Nessa formulação, o IASB procura reconhecer a importância da cautela informacional sem abandonar o princípio da neutralidade que orienta a representação fidedigna da informação contábil (IASB, 2018, BC2.16–BC2.21).

Parte da literatura contábil interpreta essa mudança como tentativa de responder às críticas acadêmicas e às contribuições apresentadas durante o processo de consulta pública do *Exposure Draft ED/2015/3*, preservando o paradigma da utilidade da informação para a tomada de decisões (*decision usefulness*) sem reincorporar o conservadorismo contábil como princípio normativo explícito (Watts, 2003; Hellman, 2008; Nobes; Parker, 2020). Ainda assim, permanece um debate teórico relevante acerca da compatibilidade entre prudência e neutralidade, uma vez que a postura cautelosa diante da incerteza pode introduzir assimetrias na mensuração contábil.

Nesse contexto, as divergências observadas entre IASB e FASB resultam de escolhas institucionais deliberadas acerca do papel atribuído à informação contábil nos mercados (Ball, 2006; Nobes, 2013; Zeff, 2012).

O IASB adota uma abordagem conceitual que admite maior espaço para julgamento profissional e maior tolerância à incerteza de mensuração, privilegiando a essência econômica dos fenômenos e a utilidade da informação para decisões em contextos de incerteza, característica típica de ambientes regulatórios multinacionais e institucionalmente diversos (Soderstrom; Sun, 2007; Botzem; Quack, 2009).

O FASB, por sua vez, preserva uma lógica mais conservadora, orientada à verificabilidade jurídica e à mitigação de riscos regulatórios, refletindo a tradição do *common*

*law* e a centralidade do *enforcement* no mercado norte-americano (Alexander; Jermakowicz, 2006; Nobes; Zeff, 2016).

Essas orientações refletem objetivos informacionais estruturalmente distintos, o que torna a convergência conceitual contábil entre IFRS e US GAAP inerentemente limitada por condicionantes institucionais, e não por restrições técnicas propriamente ditas (Ball, 2006; Nobes; Parker, 2020).

A análise comparativa evidencia que as divergências mais profundas e teoricamente significativas concentram-se nos Capítulos 4 (Elementos), 5 (Reconhecimento e Desreconhecimento) e 6 (Mensuração), embora o Capítulo 2 (Características Qualitativas) também apresente diferenças relevantes, especialmente quanto à prudência e ao tratamento da materialidade. Esses capítulos estruturam o núcleo conceitual do reporte financeiro e representam pontos recorrentes de divergência entre IFRS e US GAAP, influenciando diretamente a comparabilidade internacional das Demonstrações Contábeis e a lógica da harmonização contábil.

No que se refere aos Elementos (Capítulo 4), o IASB adota definições mais amplas e alinhadas à economia contemporânea, especialmente ao substituir o critério tradicional de probabilidade, presente no SFAC 6, por um foco em “recursos econômicos presentes” e “obrigações presentes”. Essa mudança desloca a probabilidade da definição para o reconhecimento. O FASB, por outro lado, preserva uma concepção mais clássica, fundamentada em *thresholds* probabilísticos e em uma visão mais conservadora da mensuração, o que contribui para interpretações mais restritivas em determinados contextos envolvendo intangíveis e contingências.

No campo do Reconhecimento e Desreconhecimento (Capítulo 5), as diferenças tornam-se ainda mais evidentes. O IASB enfatiza a utilidade da informação, a representação fidedigna e o conceito de controle, adotando maior tolerância à incerteza de mensuração e ao reconhecimento de obrigações estimadas.

O FASB, por sua vez, ancora-se em uma lógica mais fortemente orientada à verificabilidade, ao detalhamento normativo e à mitigação de riscos regulatórios, com maior ênfase em critérios formais de evidência e segurança jurídica, o que tende a restringir o reconhecimento de itens associados a elevada incerteza.

Como resultado, elementos como provisões, passivos estimados e obrigações associadas a incertezas econômicas tendem a apresentar maior sensibilidade ao julgamento profissional sob IFRS, uma vez que o modelo enfatiza a existência de obrigação presente e a melhor estimativa do desembolso esperado. No US GAAP, por outro lado, o reconhecimento

permanece mais fortemente condicionado a critérios formais de probabilidade e mensuração razoavelmente estimável, o que historicamente tem levado a interpretações mais restritivas em determinados tipos de contingências, produzindo impactos diretos na mensuração do desempenho e na comparabilidade entre entidades sujeitas a diferentes normativos.

Assim, a análise comparativa sugere que as diferenças entre IASB e FASB não podem ser compreendidas apenas como variações técnicas na formulação dos frameworks, mas como reflexo de contextos institucionais distintos que moldam as escolhas conceituais do reporte financeiro. Enquanto o modelo IFRS tende a privilegiar princípios baseados na essência econômica e maior abertura ao julgamento profissional, o sistema norte-americano enfatiza verificabilidade, detalhamento normativo e segurança regulatória. Esse contraste dialoga com o debate sobre modelos de normatização contábil baseados em princípios, regras e objetivos, no qual se argumenta que estruturas orientadas por princípios ampliam o espaço para julgamento profissional, enquanto abordagens mais prescritivas buscam reduzir ambiguidades interpretativas (PAULO; DE CARVALHO; GIRÃO, 2014).

Essas diferenças tornam-se particularmente evidentes nos capítulos que tratam dos elementos das demonstrações contábeis, do reconhecimento e da mensuração, nos quais emergem escolhas conceituais com impactos diretos sobre a comparabilidade internacional da informação contábil. Em razão disso, a análise subsequente aprofunda essas divergências a partir de uma avaliação temática das características qualitativas, dos elementos, dos critérios de reconhecimento e das bases de mensuração, sistematizadas nos Quadros 4, 5, 6 e 7.

Quanto à Mensuração (Capítulo 6), observa-se que o IASB apresenta uma abordagem mais desenvolvida conceitualmente, com diretrizes claras sobre a escolha das bases de mensuração, distinções entre mensuração inicial e subsequente e discussão detalhada sobre *entry e exit values*. O tratamento do *fair value* é integrado ao *framework* de modo articulado. O FASB, por sua vez, oferece uma abordagem mais descritiva, evitando prescrição normativa e deixando a maior parte das decisões sobre mensuração para normas específicas dos US GAAP, o que resulta em maior dependência de critérios normativos específicos e de verificabilidade histórica.

Essas diferenças refletem não apenas tradições jurídicas e regulatórias distintas, mas também concepções filosóficas divergentes sobre o papel da contabilidade no processo decisório. Enquanto o IASB privilegia a essência econômica dos fenômenos e admite maior subjetividade e julgamento profissional, o FASB enfatiza a confiabilidade, a verificabilidade e o conservadorismo estrutural, mesmo que isso reduza a tempestividade ou a capacidade de captar mudanças econômicas subjacentes.

Considerando que esses capítulos concentram tensões relevantes entre essência econômica e verificabilidade, eles constituem o eixo analítico central desta tese. Para detalhar essas divergências por tema, apresentam-se os quadros específicos a seguir: Quadro 4 (Características Qualitativas), Quadro 5 (Elementos), Quadro 6 (Reconhecimento e Desreconhecimento) e Quadro 7 (Mensuração).

No que se refere às características qualitativas da informação contábil, presentes nas ECs do IASB e do FASB, a análise busca identificar convergências e divergências conceituais entre esses *frameworks*. Embora ambos compartilhem uma base teórica comum quanto à definição dessas características, algumas diferenças emergem na forma como determinados conceitos são interpretados e operacionalizados. O Quadro 4 sintetiza os principais pontos de divergência conceitual identificados na análise, enquanto aspectos em que se observa convergência ou equivalência conceitual, como no caso da materialidade, são discutidos de forma interpretativa no texto.

**Quadro 4-** Principais Divergências do Capítulo 2 - Características Qualitativas da Informação Financeira (IASB 2018 × FASB 2010–2024)

Aspecto	IASB (2018)	FASB (2010–2024)	Tipo de relação conceitual
Prudência	Reintroduz prudência como cautela no julgamento sob incerteza, afirmando que a prudência apoia a neutralidade ao reduzir vieses.	Rejeita explicitamente o termo prudência/conservadorismo por entendê-lo incompatível com a neutralidade, embora preserve, na prática normativa e na tradição do US GAAP, uma postura mais cautelosa no reconhecimento de perdas e na gestão da incerteza.	Divergência
Ênfase conceitual	Explora de forma mais detalhada a articulação entre relevância, representação fidedigna e características de melhoria, ampliando a discussão sobre julgamentos contábeis em contextos de incerteza.	Mantém estrutura conceitual semelhante, porém com abordagem mais sintética e com maior ênfase na neutralidade como componente da representação fidedigna.	Divergência moderada
Orientação normativa	Busca maior robustez conceitual para lidar com julgamentos em ambientes de incerteza.	Evita ampliar conceitos que possam aumentar a subjetividade ou criar assimetrias informacionais.	Divergência institucional

Fonte: Elaboração própria com base na *Conceptual Framework for Financial Reporting* (IASB, 2018) e na *Statement of Financial Accounting Concepts No. 8 – Conceptual Framework for Financial Reporting* (FASB, 2010, atualizado até 2024).

O Quadro 4 evidencia que, embora o IASB e o FASB compartilhem uma base teórica comum quanto à definição das características qualitativas da informação contábil, suas escolhas conceituais revelam ênfases distintas em alguns pontos específicos. A reintrodução da prudência pelo IASB, apresentada como cautela no julgamento em contextos de incerteza, indica uma abordagem que admite maior espaço para julgamento profissional na representação dos fenômenos econômicos.

Embora o FASB rejeite formalmente os termos prudência ou conservadorismo por considerá-los potencialmente incompatíveis com a neutralidade da informação contábil, a literatura reconhece que o sistema US GAAP preserva uma tradição conservadora implícita, especialmente no reconhecimento assimétrico de perdas e no tratamento de incertezas contratuais (Basu, 1997; Watts, 2003; Ball; Kothari; Robin, 2000).

No que se refere à materialidade, não se observa divergência conceitual substantiva entre IASB e FASB, uma vez que ambos a tratam como um aspecto específico da relevância, dependente do julgamento profissional e do contexto decisório. As diferenças existentes são predominantemente redacionais e de nível de detalhamento, não configurando distinção estrutural entre os frameworks (IASB, 2018; FASB, 2010).

Assim, as assimetrias observadas concentram-se menos na definição formal das características qualitativas e mais nas ênfases atribuídas à prudência, à gestão da incerteza e ao grau de detalhamento conceitual adotado por cada organismo normativo. Nesse sentido, as diferenças apresentadas no Quadro 4 não configuram conflitos estruturais entre os arcabouços conceituais, mas refletem escolhas institucionais distintas, influenciadas pelos ambientes econômicos, regulatórios e jurídicos em que esses organismos estão inseridos.

**Quadro 5-** Capítulo 4: Elementos das Demonstrações Contábeis

Elemento	Definição IASB (2018)	Definição FASB (SFAC 6)
Ativo	Recurso econômico presente controlado pela entidade como resultado de eventos passados.	Prováveis futuros benefícios econômicos obtidos ou controlados por uma entidade em decorrência de transações ou eventos passados.
Passivo	Obrigação presente da entidade de transferir um recurso econômico como resultado de eventos passados.	Prováveis sacrifícios futuros de benefícios econômicos decorrentes de obrigações presentes de uma entidade, resultantes de transações ou eventos passados.
Patrimônio Líquido	Interesse residual nos ativos da entidade após a dedução de todos os seus passivos.	Participação residual nos ativos após dedução dos passivos.
Receita	Aumentos em ativos ou reduções em passivos que resultam em aumento no patrimônio líquido, exceto aqueles relacionados a contribuições dos proprietários.	Entradas ou outros aumentos de ativos decorrentes da entrega de bens, prestação de serviços ou outras atividades principais.
Despesa	Reduções em ativos ou aumentos em passivos que resultam em diminuição no patrimônio líquido, exceto aquelas relacionadas a distribuições aos proprietários.	Usos ou consumos de ativos decorrentes das atividades operacionais.

Fonte: elaboração própria com base na *Conceptual Framework for Financial Reporting* (IASB, 2018) e no *Statements of Financial Accounting Concepts No. 6* (FASB, 1985).

A comparação apresentada no Quadro 5 evidencia que, embora IASB e FASB utilizem categorias semelhantes para descrever os elementos das demonstrações contábeis, suas definições refletem tradições conceituais distintas. No modelo norte-americano expresso no

*Statements of Financial Accounting Concepts* nº 6 (SFAC 6), ativos e passivos são definidos com base na expectativa de benefícios ou sacrifícios econômicos futuros prováveis, o que incorpora o critério de probabilidade diretamente na caracterização conceitual desses elementos (FASB, 1985).

Já na EC revisada pelo IASB em 2018, essa exigência foi deliberadamente removida da definição dos elementos e deslocada para a etapa de reconhecimento. Dessa forma, o ativo passa a ser definido como um recurso econômico presente controlado pela entidade em decorrência de eventos passados, independentemente de uma avaliação prévia de probabilidade (IASB, 2018). Além disso, a EC de 2018 reformulou a própria definição de ativo ao substituir a ideia tradicional de benefícios econômicos futuros esperados pela noção de recurso econômico com potencial de gerar benefícios econômicos. Essa alteração amplia o escopo conceitual do ativo, permitindo reconhecer a existência de recursos econômicos mesmo em contextos de elevada incerteza.

Essa alteração não constitui apenas uma mudança terminológica, mas representa uma reformulação conceitual mais profunda sobre a natureza dos elementos contábeis. Ao retirar o critério de probabilidade da definição de ativo e passivo, o IASB buscou separar duas etapas analíticas distintas do processo contábil: a definição conceitual dos elementos e a decisão de reconhecimento nas demonstrações contábeis. Em termos práticos, isso significa que um recurso econômico pode satisfazer a definição de ativo mesmo quando existe elevada incerteza quanto à realização de benefícios econômicos futuros, sendo essa incerteza considerada posteriormente no momento do reconhecimento ou da mensuração (IASB, 2018; Barker; Penman, 2020).

Segundo Barker e Penman (2020), essa reformulação aproxima o framework do IASB de uma abordagem mais orientada à representação econômica dos recursos e obrigações, permitindo que a incerteza seja tratada por meio de técnicas de mensuração, divulgação e avaliação da relevância informacional. Whittington (2008) observa que essa mudança também procura evitar que critérios de reconhecimento sejam confundidos com definições conceituais, fortalecendo a distinção entre a existência econômica de um recurso e a decisão contábil de registrá-lo nas demonstrações contábeis. Em contraste, o modelo do FASB preserva uma tradição conceitual mais associada à verificabilidade e à evidência de benefícios futuros, mantendo a probabilidade como elemento central do reconhecimento contábil (Nobes; Parker, 2020).

Assim, no modelo do IASB (2018), um item pode satisfazer a definição de ativo mesmo em situações de elevada incerteza quanto à geração de benefícios econômicos futuros. O

reconhecimento nas demonstrações contábeis ocorrerá apenas quando a mensuração produzir informação relevante e capaz de representar de forma fidedigna o fenômeno econômico. Em situações de elevada incerteza ou de baixa confiabilidade de mensuração, o item poderá não ser reconhecido nas demonstrações contábeis, sendo tratado por meio de divulgação ou por outras formas de evidenciação.

Essa distinção entre definição conceitual e reconhecimento contábil torna-se particularmente relevante na etapa seguinte da análise. Enquanto o Quadro 5 evidencia como IASB e FASB conceituam os elementos das demonstrações contábeis, o Quadro 6 examina os critérios utilizados para determinar quando esses elementos devem ser efetivamente reconhecidos nas demonstrações contábeis. A comparação desses critérios permite compreender de que forma as duas estruturas conceituais tratam a incerteza econômica e quais são os impactos dessas escolhas conceituais no processo de reconhecimento de ativos e passivos.

**Quadro 6-** Capítulo 5: Reconhecimento e Desreconhecimento

<b>Aspecto</b>	<b>IASB (2018)</b>	<b>FASB (SFAC 5 + 8)</b>
Reconhecimento	Um item é reconhecido quando atende à definição de elemento, é mensurável e resulta em informação relevante e fidedigna.	Requer que o item seja provável, mensurável e represente adequadamente a transação.
Probabilidade	Critério não faz parte da definição, sendo aplicado na etapa do reconhecimento.	Probable permanece como critério central do reconhecimento.
Desreconhecimento	Baseado no fim do controle do recurso econômico.	Baseado na liquidação da obrigação ou transferência dos riscos e benefícios.

Fonte: elaboração própria com base na *Conceptual Framework for Financial Reporting* (IASB, 2018), no *Statements of Financial Accounting Concepts No. 5* (FASB, 1984, atualizado) e no *SFAC No. 8* (FASB, 2024).

A síntese apresentada no quadro 6 evidencia que IASB e FASB adotam critérios semelhantes para o processo de reconhecimento, como a definição do elemento, a mensurabilidade e a qualidade da informação. Apesar dessa aproximação, as bases conceituais que sustentam cada *framework* apresentam diferenças significativas.

O IASB retira a probabilidade da definição dos elementos e a considera somente como fator de avaliação na etapa do reconhecimento, o que reforça seu alinhamento a uma abordagem centrada na essência econômica e na utilidade da informação. O FASB, por outro lado, preserva o critério de probabilidade como requisito central, mantendo a tradição norte-americana de prudência associada à verificabilidade jurídica.

No que se refere ao desreconhecimento, as distinções tornam-se ainda mais claras. O IASB utiliza a perda de controle do recurso econômico como critério principal, evidenciando uma visão prioritariamente econômica do fenômeno contábil. O FASB enfatiza a liquidação

jurídica da obrigação ou a transferência dos riscos e benefícios, demonstrando maior foco em evidências objetivas. Esses contrastes influenciam de maneira direta a inclusão e a remoção de itens nas Demonstrações Contábeis, sobretudo em áreas sensíveis como contratos executórios, arrendamentos, provisões e instrumentos financeiros complexos.

**Quadro 7- Capítulo 6: Mensuração**

<b>Base de Mensuração</b>	<b>IASB (2018)</b>	<b>FASB (SFAC 8 – 2024)</b>
Custo Histórico	Custo histórico da transação inicial, ajustado por depreciação, amortização e perdas por <i>impairment</i> .	Custo de aquisição como base primária de mensuração, com ênfase na confiabilidade e na evidência transacional.
<i>Fair Value</i>	Preço que seria recebido para vender um ativo ou pago para transferir um passivo ( <i>exit price</i> ).	Preço de mercado definido como <i>exit price</i> conforme ASC 820, reconhecido como base relevante, sem organizar o arcabouço conceitual em uma taxonomia formal de valores de saída.
Custo Corrente	Valor corrente para adquirir um ativo equivalente ( <i>entry value</i> ).	Não desenvolvido como base conceitual central no SFAC, sendo apenas mencionado de forma secundária.
Valor em Uso	Valor presente dos fluxos de caixa futuros esperados.	Não definido como base conceitual autônoma no SFAC; fluxos de caixa descontados são utilizados apenas em normas específicas.
<i>Fulfilment Value</i>	Valor presente dos fluxos necessários para liquidar uma obrigação.	Não reconhecido como base conceitual formal; a mensuração de obrigações é tratada caso a caso conforme pronunciamentos específicos.

Fonte: elaboração própria com base na *Conceptual Framework for Financial Reporting* (IASB, 2018) e no *Statements of Financial Accounting Concepts No. 8 – Chapter 6* (FASB, 2024).

O Quadro 7 evidencia que o IASB apresenta uma abordagem mais sistematizada e formalmente estruturada para a mensuração, oferecendo definições claras, justificativas conceituais e critérios para a seleção entre múltiplas bases de avaliação. Sua estrutura contempla, de forma articulada, bases associadas a valores de entrada (como o custo corrente) e a valores de saída (como o *fair value*), bem como mensuração inicial e subsequente, além de bases específicas como valor em uso e *fulfilment value*. Essa amplitude demonstra a intenção do IASB de oferecer diretrizes conceituais robustas que sustentem a formulação de normas e o exercício do julgamento profissional.

Em contraste, o SFAC No. 8 do FASB mantém um tratamento mais descritivo e menos prescritivo das bases de mensuração, limitando-se à apresentação de conceitos gerais sem estabelecer critérios formais para sua seleção e hierarquização. Como resultado, decisões críticas relacionadas à mensuração permanecem majoritariamente delegadas às normas específicas dos US GAAP, privilegiando a evidência transacional, a estabilidade informacional e o controle do risco regulatório. Essa diferença estrutural evidencia que, enquanto as IFRS admitem maior sensibilidade às variações econômicas por meio do julgamento profissional, os

US GAAP preservam uma lógica mais cautelosa, orientada pela estabilidade e pela mitigação do risco informacional.

Diferentemente da Estrutura Conceitual do IASB (2018), que organiza o Capítulo 6 em torno da distinção entre valores de entrada (*entry values*) e valores de saída (*exit values*), o FASB não adota explicitamente essa taxonomia no SFAC 8 – Chapter 6. O framework norte-americano apresenta as bases de mensuração de forma comparativamente menos sistematizada, sem desenvolver conceitualmente categorias como *value in use* e *fulfilment value* como fundamentos autônomos da mensuração.

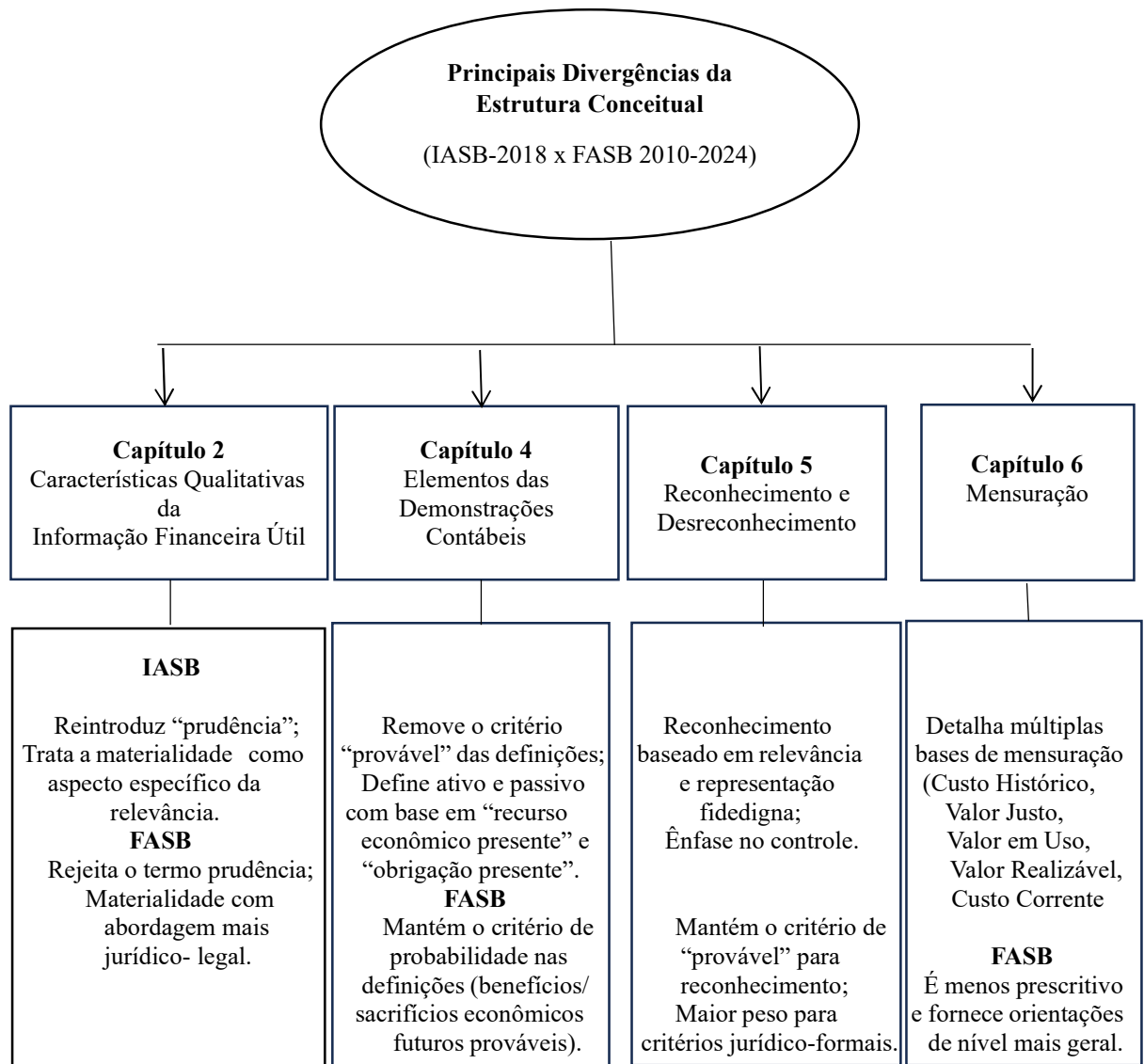
Em conjunto, a comparação entre as ECs do IASB e do FASB evidencia que, embora existam pontos de convergência relevantes, persistem diferenças conceituais estruturais relacionadas à definição dos objetivos do reporte financeiro, ao tratamento das características qualitativas da informação e às bases de mensuração. Essas distinções delimitam o escopo do modelo conceitual internacional proposto pelo IASB e esclarecem seu posicionamento em relação ao arcabouço norte-americano, estabelecendo o referencial a partir do qual se examina, na seção seguinte, a incorporação e a operacionalização da Estrutura Conceitual do IASB em contextos regulatórios distintos.

As divergências apresentadas nos Capítulos 2; 4; 5 e 6 não são pontuais nem isoladas, mas compõem um sistema conceitual coerente em cada framework. As escolhas do IASB e do FASB em relação à prudência, à definição dos elementos, aos critérios de reconhecimento e às bases de mensuração refletem racionalidades institucionais distintas e cumulativas. Assim, eventuais ajustes normativos não eliminam essas diferenças, pois elas decorrem de concepções divergentes sobre verificabilidade, julgamento profissional e função da contabilidade, configurando limites estruturais à convergência conceitual internacional.

A articulação entre esses diferentes eixos revela que as escolhas conceituais analisadas não podem ser compreendidas de forma fragmentada, uma vez que objetivos do reporte financeiro, características qualitativas da informação, definição dos elementos, critérios de reconhecimento e bases de mensuração operam de maneira interdependente no interior de cada *framework*. A compreensão dessas inter-relações é fundamental para avaliar os limites da convergência conceitual e a coerência interna dos modelos propostos.

Nesse sentido, a Figura 1 integra visualmente as divergências apresentadas nos Quadros 4 a 7, oferecendo uma síntese estruturada dos principais eixos conceituais que diferenciam a Estrutura Conceitual do IASB, publicada em 2018, e os documentos conceituais emitidos pelo FASB entre 2010 e 2024.

**Figura 1-Principais Divergências da Estrutura Conceitual: Características Qualitativas, Elementos, Reconhecimento e Mensuração (IASB – 2018) × (FASB 2010 -2024)**



Elaboração própria com base na *Conceptual Framework for Financial Reporting* (IASB, 2018) e nos *Statements of Financial Accounting Concepts – SFAC 5, SFAC 6 e SFAC 8* (FASB, versões de 2010 a 2024).

A Figura 1 sintetiza as principais diferenças conceituais identificadas entre as Estruturas Conceituais do IASB e do FASB nos capítulos analisados.

Assim, a comparação evidencia que, mesmo após avanços no processo de convergência internacional, permanecem diferenças estruturais relevantes entre os arcabouços conceituais. Tais diferenças refletem tradições institucionais distintas e prioridades normativas próprias de cada jurisdição, além de indicar áreas em que a convergência internacional ainda enfrenta limites de natureza conceitual e prática.

Com o objetivo de sintetizar e sistematizar as diferenças conceituais identificadas entre os arcabouços do IASB e do FASB, apresentam-se a seguir quadros comparativos organizados por capítulo da EC. Esses quadros reúnem, de forma estruturada, os principais pontos de divergência observados na literatura e nos documentos oficiais, evidenciando como cada órgão normativo interpreta, define e operacionaliza conceitos fundamentais para a elaboração e a apresentação da informação contábil. A sistematização permite visualizar, de maneira clara e objetiva, as aproximações e os distanciamentos entre as duas estruturas, além de apoiar a análise subsequente acerca dos impactos dessas diferenças para a convergência internacional das normas contábeis.

### 3.2 IASB × Jurisdições ( UE, Austrália, Reino Unido, Brasil e Canadá)

Partindo do arcabouço conceitual do IASB como referência internacional, esta seção examina a forma como a EC de 2018 é incorporada, adaptada ou operacionalizada em diferentes contextos regulatórios. A análise concentra-se nas jurisdições que compõem o escopo da pesquisa - União Europeia, Austrália, Reino Unido, Brasil e Canadá - considerando os documentos conceituais adotados, os mecanismos institucionais de endosso e as eventuais especificidades normativas que influenciam a aplicação do *framework* internacional.

A escolha das jurisdições analisadas nesta seção - União Europeia, Austrália, Reino Unido, Brasil e Canadá - não é aleatória, mas responde a critérios teóricos e institucionais específicos que orientam o desenho comparativo da pesquisa. Esses países e blocos representam diferentes modalidades de adoção e adaptação das IFRS, abrangendo: (i) jurisdições com adoção supranacional coordenada (União Europeia), (ii) países de tradição *common law* com adoção plena e influência direta no processo normativo internacional (Austrália, Reino Unido e Canadá) e (iii) uma jurisdição de tradição *code law* com processo de convergência institucionalmente mediado (Brasil). Essa seleção permite examinar como escolhas conceituais formuladas pelo IASB são interpretadas, incorporadas ou adaptadas em contextos jurídicos, regulatórios e institucionais distintos, em consonância com os objetivos analíticos da presente tese. A justificativa detalhada do recorte e dos critérios de seleção é apresentada na Seção 1.2.

O exame é desenvolvido de forma desagregada, por país ou bloco econômico, com ênfase nos elementos conceituais centrais da EC, tais como os objetivos do reporte financeiro, as características qualitativas da informação, os critérios de reconhecimento e as bases de mensuração. O propósito, neste momento, não é estabelecer uma comparação sintética entre as

jurisdições, mas explicitar como cada contexto institucional internaliza, adapta ou tensiona as diretrizes conceituais propostas pelo IASB.

Os quadros comparativos detalhados por jurisdição, que sistematizam a correspondência entre a Estrutura Conceitual do IASB e os documentos normativos adotados nas jurisdições analisadas, são apresentados no Apêndice B.

No âmbito da União Europeia, a adoção formal das IFRS, incluindo a Estrutura Conceitual de 2018, ocorre por meio de um processo institucionalizado que envolve a avaliação técnica da EFRAG e a aprovação normativa pelo *Accounting Regulatory Committee* (ARC). Esse arranjo assegura a compatibilidade das normas internacionais com o ambiente regulatório europeu, ao mesmo tempo em que preserva a influência das tradições contábeis nacionais dos Estados-membros. A literatura destaca que, apesar do elevado grau de convergência formal, a prática contábil europeia permanece marcada por diferenças históricas nos sistemas jurídicos, na atuação do Estado e no papel do julgamento profissional (Palea, 2018).

Estudos recentes indicam que essas tradições nacionais continuam a influenciar a interpretação dos princípios conceituais das IFRS. Guermazi (2022) demonstra que jurisdições de tradição jurídico-legal mais rígida tendem a atribuir maior relevância à prudência, à verificabilidade e à estabilidade das mensurações, enquanto países com orientação mais econômica e flexível enfatizam a essência econômica das transações. Assim, mesmo sob um arcabouço conceitual comum, a aplicação prática dos conceitos do IASB na União Europeia revela nuances institucionais persistentes.

No Brasil, a convergência formal à Estrutura Conceitual do IASB foi consolidada com a emissão do Pronunciamento Técnico CPC 00 (R2), em alinhamento direto com o framework internacional. O Comitê de Pronunciamentos Contábeis atua como principal instância técnica do processo de convergência, exercendo papel central na mediação entre as diretrizes do IASB e o ambiente regulatório nacional.

A literatura indica que o processo de convergência do modelo contábil brasileiro às IFRS, conduzido por meio dos pronunciamentos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, representou uma mudança estrutural relevante, promovendo a incorporação de conceitos e critérios alinhados ao referencial internacional, especialmente no que se refere à mensuração, ao reconhecimento e à divulgação das informações financeiras (Macedo *et al.*, 2013; Nascimento; Campos, 2024). Ainda assim, estudos destacam que a tradição legalista e a influência do arcabouço regulatório doméstico continuam a moldar a internalização dos princípios conceituais internacionais, evidenciando que o alinhamento formal às IFRS não

elimina a presença de condicionantes institucionais na aplicação da Estrutura Conceitual (Joa; Nakao, 2014).

No Reino Unido, a adoção das IFRS é obrigatória para companhias listadas e para as demonstrações consolidadas de grupos que acessam o mercado de capitais, enquanto a maioria das demais entidades aplica o FRS 102 como padrão contábil nacional. Essa coexistência reflete escolhas institucionais voltadas à redução de custos de reporte e à adequação às práticas locais. Embora fortemente inspirado no *IFRS for SMEs* e na Estrutura Conceitual do IASB, o FRS 102 incorpora adaptações que evidenciam a importância da tradição jurídica e do perfil das entidades no processo de convergência (Hsu; Yang; Arora, 2025).

Na Austrália, a adoção das IFRS ocorreu de forma ampla e relativamente precoce, com forte alinhamento institucional às diretrizes do IASB. O *Australian Accounting Standards Board* (AASB) incorporou integralmente a Estrutura Conceitual de 2018, preservando elevada aderência conceitual ao framework internacional. A literatura destaca que o ambiente regulatório australiano favorece a aplicação consistente dos princípios do IASB, com menor interferência de tradições legalistas e maior ênfase na substância econômica das transações, o que contribui para um grau elevado de convergência conceitual (Deegan; Unerman, 2019).

O caso canadense apresenta uma configuração institucional singular, caracterizada pela coexistência de dois arcabouços conceituais formais: as IFRS, aplicáveis às entidades com responsabilidade pública de prestação de contas, e o *Accounting Standards for Private Enterprises* (ASPE), destinado às empresas privadas. Essa dualidade reflete objetivos distintos de reporte financeiro e oferece um ambiente particularmente relevante para a análise dos limites da convergência internacional. O ASPE mantém uma orientação conceitual mais conservadora e transacional, priorizando confiabilidade, verificabilidade e prudência, em contraste com a lógica valorativa predominante no IFRS (Thornton, 2015).

A análise desagregada das jurisdições examinadas evidencia que, embora a EC do IASB seja adotada como referência comum, sua incorporação e operacionalização ocorrem por meio de arranjos normativos e institucionais distintos. As especificidades observadas em cada contexto regulatório decorrem de diferenças formais nos documentos adotados, nos mecanismos de endosso e nas tradições jurídicas e organizacionais que moldam a aplicação do *framework* internacional. Encerrada essa exposição por jurisdição, torna-se possível avançar para uma síntese comparativa, na qual os principais elementos conceituais analisados são examinados de forma integrada, permitindo identificar padrões de alinhamento e diferenciação entre os modelos observados.

A definição dessas jurisdições permite, portanto, construir um desenho comparativo que combina diversidade institucional, distintos modelos regulatórios e diferentes graus de alinhamento às propostas do IASB. Ao articular países pertencentes a um mesmo bloco supranacional, como a União Europeia, com jurisdições anglo-saxônicas e com economias que adotaram as IFRS por vias regulatórias específicas, a pesquisa busca identificar não apenas padrões formais de convergência, mas também os mecanismos institucionais que condicionam sua implementação concreta. Com base nesse recorte analítico, a seção seguinte desenvolve uma síntese comparativa das Estruturas Conceituais adotadas nas jurisdições selecionadas, examinando suas convergências, divergências e escolhas conceituais.

### 3.3 Síntese Comparativa das Estruturas Conceituais nas Jurisdições Analisadas

Esta seção desenvolve uma síntese comparativa integrada das Estruturas Conceituais examinadas, deslocando deliberadamente o foco da análise desagregada por jurisdição para a identificação dos padrões estruturais de convergência e das divergências conceituais persistentes entre os modelos analisados. O exame concentra-se nos principais eixos do framework contábil - objetivos do reporte financeiro, características qualitativas da informação, critérios de reconhecimento, desreconhecimento e bases de mensuração - com o propósito de evidenciar como as diretrizes do IASB são incorporadas de forma seletiva e institucionalmente condicionada nas diferentes jurisdições.

No contexto da União Europeia, a convergência conceitual assume contornos particularmente complexos em razão da coexistência de um marco regulatório supranacional e de sistemas contábeis nacionais historicamente consolidados. Embora o Regulamento (CE) nº 1606/2002 tenha institucionalizado a adoção das IFRS para companhias listadas, não se observa a constituição de uma Estrutura Conceitual única plenamente integrada no âmbito europeu. Países como Alemanha, França, Países Baixos e Itália incorporam as diretrizes do IASB de maneira diferenciada, refletindo tradições jurídicas distintas e distintos graus de intervenção estatal na normatização contábil. Nesse contexto, a convergência conceitual ocorre de forma coordenada, porém fragmentada, preservando heterogeneidades relevantes na interpretação e na aplicação dos princípios contábeis.

A análise comparativa realizada ao longo desta seção evidencia que, embora as jurisdições analisadas compartilhem uma referência conceitual comum ancorada no IASB, a incorporação efetiva dos princípios fundamentais do framework contábil não se traduz em plena homogeneização conceitual. Ao contrário, observa-se a coexistência de alinhamentos formais

com diferenciações substantivas, especialmente no que se refere à ênfase atribuída à prudência, ao *stewardship*, às escolhas de mensuração e ao grau de flexibilidade admitido no reconhecimento contábil.

Com o objetivo de consolidar de forma sintética e interpretativa essas convergências e divergências, o Quadro 8 apresenta uma comparação estruturada das Estruturas Conceituais adotadas nas jurisdições analisadas, permitindo visualizar, em perspectiva internacional, como os diferentes arcabouços conceituais refletem lógicas institucionais próprias, condicionadas por ambientes regulatórios, perfis de usuários e mecanismos de *enforcement* distintos.

**Quadro 8-** Comparativo das Estruturas Conceituais

Aspecto	União Europeia	Austrália	Reino Unido	Brasil	Canadá
Objetivos do Relatório Financeiro	Alinhado à EC do IASB (2018), com ênfase em proteção ao investidor mediada pela EFRAG.	AASB adota integralment e a EC do IASB (2018).	FRS 102 prioriza <i>stewardship</i> e <i>accountability</i> .	CPC 00 (R2) replica a EC do IASB (2018).	IFRS adotadas para entidades com responsabilidade pública de prestação de contas; ASPE aplicado a empresas privadas, com foco em utilidade informacional para usuários próximos e menor complexidade de reporte.
Características Qualitativas	Interpretação da EC 2018 em ambiente continental, com ênfase em prudência cautelosa e representação fidedigna.	Mesmas da EC do IASB (2018), incluindo a prudência cautelosa definida no parágrafo QC16.	Materialidade reforçada no contexto de entidades não listadas.	CPC segue integralmente a EC 2018.	IFRS seguem integralmente a EC do IASB; no ASPE as características qualitativas são tratadas de forma mais pragmática e menos desenvolvida conceitualmente.
Elementos das Demonstrações	Definições alinhadas à EC 2018, com interpretação mais legalista.	Idênticos aos definidos na EC 2018.	Pequenas adaptações em patrimônio líquido no FRS 102.	Replica integralmente a EC 2018.	IFRS mantêm as definições da EC do IASB; no ASPE há simplificações conceituais e menor detalhamento na aplicação prática.
Reconhecimento	Segue EC 2018, com viés mais conservador em países continentais.	Alinhado integralment e à EC 2018.	Simplificado para PMEs no FRS 102.	Igual à EC 2018.	IFRS seguem os critérios da EC do IASB; no ASPE observa-se maior ênfase em critérios tradicionais de probabilidade e verificabilidade.
Desreconhecimento	Alinhado à EC 2018, com ênfase em documentação formal.	Idêntico à EC 2018.	Idêntico à EC 2018.	Idêntico à EC 2018.	IFRS seguem os princípios da EC do IASB; no ASPE o tratamento tende a ser mais simplificado e orientado à prática.

Mensuração	EC 2018 aplicada com maior peso do custo histórico em países continentais.	Alinhado integralment e à EC 2018.	Menor uso de fair value no FRS 102.	CPC replica a EC 2018.	IFRS utilizam múltiplas bases de mensuração; o ASPE prioriza custo histórico e reduz o uso de <i>fair value</i> .
Prudência	Prudência cautelosa mais acentuada em Alemanha e França.	Segue integralment e a prudência cautelosa definida na EC 2018, sem adaptação conceitual própria.	Aplicada de forma equilibrada no FRS 102.	CPC adota a prudência cautelosa da EC 2018.	IFRS incorporam prudência cautelosa conforme a EC 2018; no ASPE a prudência aparece implicitamente na preferência por mensurações conservadoras.
Stewardship	Implícito na interpretação europeia da EC 2018.	Presente conforme definido na EC 2018, sem ênfase institucional própria.	Altamente enfatizado no Reino Unido.	Implícito.	IFRS seguem o tratamento da EC do IASB; no ASPE o conceito aparece de forma implícita na prestação de contas a usuários próximos.
Neutralidade	Fortemente reforçada pela EFRAG como parte da representação fidedigna.	Presente conforme a EC 2018.	Aplicada como princípio essencial.	CPC adota a neutralidade da EC 2018.	IFRS seguem a EC do IASB; no ASPE a neutralidade é tratada de forma pragmática, sem desenvolvimento conceitual aprofundado.
Essência sobre Forma	Países continentais tendem ao legalismo, mas a EC 2018 reforça a essência econômica.	Aplicada conforme a EC 2018.	Tradicionalmente valorizada no Reino Unido.	Idêntica à EC 2018.	Aplicada no IFRS conforme a EC 2018; no ASPE observa-se aplicação mais pragmática e menos conceitualmente desenvolvida.
<i>Enforcement</i> / Fiscalização	Forte atuação do ESMA e reguladores nacionais.	Regulação rígida via ASIC.	Alta exigência de auditoria e supervisão via FRC.	CVM e auditoria independente garantem enforcement.	<i>Enforcement</i> diferenciado: IFRS supervisionadas pelos reguladores de mercado de capitais; ASPE aplicado principalmente a empresas privadas com menor pressão regulatória.

Fonte: Elaboração própria, a partir da síntese comparativa das Estruturas Conceituais do IASB (2018) e dos normativos conceituais adotados na União Europeia (Alemanha, França, Países Baixos e Itália), Austrália, Reino Unido, Brasil e Canadá.

Os Princípios Contábeis Geralmente Aceitos nos Estados Unidos, consubstanciados no *Statement of Financial Accounting Concepts No. 8*, operam como contraponto conceitual relevante ao modelo do IASB. A abordagem norte-americana privilegia a verificabilidade das mensurações, a redução da subjetividade e o controle do risco informacional, mantendo maior dependência de normas específicas e detalhadas. Essa orientação reforça uma lógica de

proteção ao investidor e de mitigação de comportamentos oportunistas, ao mesmo tempo em que limita a flexibilidade conceitual e a sensibilidade das Demonstrações Contábeis às variações econômicas.

Evidências empíricas indicam que ambientes regulatórios caracterizados por maior detalhamento normativo e *enforcement* mais rigoroso, como o norte-americano, estão associados a menores níveis de gerenciamento de resultados (Ball; Kothari; Robin, 2000; Leuz; Nanda; Wysocki, 2003). O contraste entre o modelo do IASB e o US GAAP evidencia que as divergências conceituais persistentes decorrem de escolhas estruturais sobre o papel da contabilidade, e não de descompassos técnicos ou transitórios.

Essa síntese comparativa reforça que as Estruturas Conceituais operam como instrumentos de convergência condicionada, cuja aplicação concreta é mediada por arranjos institucionais nacionais, e não como mecanismos de uniformização conceitual.

### 3.4 Consulta Pública do IASB: Análise das Contribuições ao *Exposure Draft* ED/2015/3

Esta seção examina o conjunto de contribuições submetidas ao *International Accounting Standards Board* no âmbito da consulta pública do *Exposure Draft* ED/2015/3, documento que antecedeu a emissão da Estrutura Conceitual para Relatórios Financeiros de 2018. A análise concentra-se nas *comment letters* encaminhadas por instituições regulatórias, organismos profissionais, entidades representativas e demais participantes do processo, com o objetivo de sistematizar os principais temas abordados, os posicionamentos manifestados e o perfil dos respondentes. Ao focalizar esse material documental, a seção estabelece a base empírica necessária para a análise desenvolvida nas subseções seguintes.

Para os objetivos desta tese, a consulta pública ao ED/2015/3 é essencial porque constitui o momento institucional em que os conceitos fundamentais da Estrutura Conceitual foram explicitamente debatidos pelos diferentes atores envolvidos no processo de normatização contábil internacional. As *comment letters* permitem observar empiricamente como reguladores, acadêmicos, profissionais e representantes do mercado interpretaram, apoiaram ou contestaram as propostas conceituais apresentadas pelo IASB. Dessa forma, elas fornecem evidências diretas sobre as tensões conceituais e institucionais que permeiam a revisão do framework, possibilitando identificar padrões de convergência, divergência e pressão institucional. A análise dessas manifestações torna possível compreender não apenas o conteúdo final da EC de 2018, mas também os processos deliberativos que influenciaram sua formulação, contribuindo diretamente para responder ao problema de pesquisa desta tese.

A consulta pública materializada no ED/2015/3 insere-se no processo deliberativo formal do IASB e constitui um dos principais canais institucionais de interação entre o Board e os diferentes atores envolvidos na construção do framework conceitual internacional. As manifestações recebidas refletem prioridades, preocupações e entendimentos distintos acerca de conceitos fundamentais da Estrutura Conceitual, configurando um espaço estruturado de debate que antecede e subsidia as decisões normativas do órgão emissor.

A participação internacional foi expressiva: segundo o IASB (2018), o processo envolveu mais de 230 reuniões, incluindo mesas-redondas, *workshops* técnicos e encontros com reguladores, além de mais de 300 *comment letters* provenientes de diversas jurisdições. A consulta foi conduzida de forma estruturada, contemplando perguntas específicas sobre definições, reconhecimento, mensuração, prudência, *stewardship* e apresentação e divulgação.

Embora o IASB registre mais de 300 *comment letters* recebidas, a presente pesquisa considerou apenas as manifestações completas e institucionalmente identificadas, totalizando 242 arquivos e 126 instituições respondentes, conforme descritos no Apêndice A.

Com o objetivo de sintetizar os padrões de posicionamento dos diferentes grupos participantes da consulta pública ao ED/2015/3, o Quadro 9 apresenta a frequência das posições expressas nas *comment letters*, classificadas por grupo de respondentes, tema analisado e tipo de posicionamento predominante. A sistematização dessas frequências permite identificar recorrências, assimetrias e convergências no processo de revisão da Estrutura Conceitual, oferecendo subsídios empíricos para a interpretação das pressões institucionais e políticas que influenciaram a redação final da Estrutura Conceitual de 2018.

**Quadro 9-** Frequência das Posições dos Grupos de Respondentes nas *Comment Letters* ao ED/2015/3 por Tema Analisado

Grupo de Respondentes	Total de Manifestações	%	Tema	Apoio	Apoio com Ressalvas	Crítica / Restritiva	Interpretação Analítica
Acadêmicos	106	28,1	Definições de Ativo e Passivo	2	5	11	Predominância de críticas à abstração conceitual e à perda de precisão lógica
			Prudência / Características Qualitativas	6	8	14	Defesa recorrente da prudência como salvaguarda informacional
			Mensuração / Valor Justo	7	6	15	Forte preocupação com

							volatilidade e mensurações não observáveis
			Reconhecimento	9	10	13	Apoio condicionado à maior clareza operacional
<b>Profissionais / Especialistas</b>	145	38,5	Definições de Ativo e Passivo	4	6	18	Ênfase em dificuldades práticas e ambiguidade conceitual
			Prudência / Características Qualitativas	8	10	16	Apoio à neutralidade com defesa de prudência moderada
			Mensuração / Valor Justo	10	7	22	Críticas relacionadas a custo de implementação e subjetividade
			Reconhecimento	14	11	19	Aceitação geral com ressalvas operacionais
<b>Entidades Institucionais</b>	58	15,4	Definições de Ativo e Passivo	6	4	3	Postura conciliatória voltada à harmonização internacional
			Prudência / Características Qualitativas	7	3	2	Apoio à neutralidade e coerência normativa
			Mensuração / Valor Justo	8	4	3	Aceitação do valor justo como base relevante
			Reconhecimento	9	5	4	Ênfase na viabilidade política e normativa
<b>Mercado / Investidores</b>	68	18,0	Definições de Ativo e Passivo	3	4	9	Demanda por maior utilidade decisória e menor ambiguidade
			Prudência / Características Qualitativas	2	3	8	Relativização da prudência em favor da neutralidade
			Mensuração / Valor Justo	4	5	11	Preocupação com volatilidade e impacto no desempenho
			Reconhecimento	5	4	10	Resistência a critérios

							excessivamente discricionários
<b>Total Geral</b>	<b>377</b>	<b>100</b>	<b>-</b>	<b>104</b>	<b>95</b>	<b>178</b>	<b>-</b>

Fonte: Elaboração própria, com base nas *comment letters* submetidas ao IASB em resposta ao *Exposure Draft ED/2015/3*.

**Nota:** As frequências representam o número de manifestações classificadas em cada categoria analítica, conforme procedimentos da Análise de Conteúdo. As categorias “Apoio”, “Apoio com ressalvas” e “Crítica/Restritiva” foram atribuídas com base na posição predominante expressa em cada resposta, respeitando a unidade semântica do texto e evitando classificações forçadas.

**Nota:** O número de ocorrências apresentadas neste quadro não corresponde ao total de *comment letters* recebidas (242), uma vez que a análise considerou como unidade de registro as manifestações temáticas contidas em cada resposta. Dessa forma, uma mesma *comment letter* pode gerar mais de uma unidade de registro temática, razão pela qual o total de manifestações (377) é superior ao número de documentos analisados, conforme os temas abordados, enquanto outras podem não apresentar manifestação explícita sobre determinados tópicos. Esse procedimento é compatível com os pressupostos da Análise de Conteúdo e visa preservar a fidelidade semântica das contribuições analisadas.

A síntese apresentada no Quadro 9 evidencia que as manifestações dos respondentes à consulta pública do *Exposure Draft ED/2015/3* não se distribuíram de forma uniforme entre os grupos analisados, revelando padrões consistentes de participação e posicionamento conceitual. Nesse tipo de investigação, as *comment letters* constituem importante fonte empírica para compreender como diferentes atores institucionais participam do processo de elaboração e revisão das normas contábeis internacionais (Jorissen *et al.*, 2012).

Observa-se que profissionais e especialistas, com 145 manifestações (38,5%), e acadêmicos, com 106 manifestações (28,1%), concentram aproximadamente dois terços das manifestações identificadas na pesquisa. Esse resultado indica forte protagonismo das comunidades técnicas e acadêmicas no debate conceitual que antecedeu a revisão da EC. Em contraste, os grupos vinculados ao mercado e investidores, com 68 manifestações (18,0%), e às entidades institucionais, com 58 manifestações (15,4%), apresentaram participação relativamente menor no conjunto das manifestações analisadas.

Esse padrão também se manifesta na distribuição das posições críticas. A maior incidência de manifestações classificadas como críticas ou restritivas concentra-se entre acadêmicos e profissionais especializados, especialmente nos temas relacionados às bases de mensuração, ao papel da prudência e às definições conceituais de ativo e passivo. Em contrapartida, as entidades institucionais tenderam a adotar posicionamentos mais conciliatórios, frequentemente alinhados à estrutura geral das propostas apresentadas pelo IASB. Esse arranjo sugere que a consulta pública operou como um espaço de mediação institucional no qual determinados grupos exercem maior protagonismo no debate conceitual, enquanto outros atuam de forma mais moderada no processo deliberativo.

A elevada incidência de críticas nos temas da mensuração, da prudência e do reconhecimento indica que os núcleos conceituais mais sensíveis da Estrutura Conceitual foram

amplamente problematizados ao longo do processo de revisão, mesmo diante de um apoio geral à iniciativa do IASB. Esse resultado reforça a interpretação de que o consenso alcançado na redação final da EC de 2018 foi construído de forma negociada e institucionalmente condicionada, afastando a ideia de um processo decisório estritamente técnico ou neutro.

Sob a perspectiva da Teoria Institucional, os resultados sugerem que comunidades epistêmicas, representadas sobretudo por acadêmicos e profissionais especializados, desempenham papel central na problematização e no refinamento conceitual das propostas normativas. Em contraste, organismos institucionais e regulatórios tendem a adotar posicionamentos mais cautelosos, frequentemente orientados pela busca de estabilidade normativa, convergência internacional e viabilidade política das mudanças propostas. Assim, o processo de elaboração da EC pode ser interpretado como resultado da interação entre diferentes campos institucionais, nos quais atores dotados de capital técnico e epistemológico participam ativamente da construção e da legitimação das mudanças conceituais promovidas pelo IASB.

Por fim, é importante destacar que os totais apresentados no quadro referem-se ao número de manifestações temáticas identificadas na análise de conteúdo e não ao número de respondentes. Como cada *comment letter* pode abordar mais de um dos temas investigados, como definições conceituais, prudência, mensuração e reconhecimento, uma mesma contribuição pode gerar múltiplas unidades de registro. Dessa forma, as 377 manifestações contabilizadas correspondem às unidades temáticas classificadas nas diferentes categorias analíticas, enquanto o corpus empírico da pesquisa permanece composto por 126 respondentes institucionais distintos.

Nesse contexto, a consulta pública pode ser interpretada também como um mecanismo de reforço da legitimidade institucional do IASB no campo da regulação contábil internacional. Ao incorporar formalmente contribuições provenientes de diferentes grupos de interesse, o *due process* do IASB amplia a transparência e reforça a percepção de participação coletiva na elaboração das normas. Entretanto, a distribuição das manifestações observada nesta pesquisa indica maior concentração de participação entre grupos vinculados às comunidades técnica e acadêmica da contabilidade. Dessa forma, o processo de consulta pública cumpre simultaneamente duas funções institucionais: possibilita o debate conceitual sobre as propostas normativas e contribui para a legitimação das decisões finais do organismo normatizador perante a comunidade contábil internacional.

Nesse sentido, a análise das *comment letters* submetidas ao *Exposure Draft* ED/2015/3 permite compreender como diferentes atores institucionais participaram do debate conceitual

que antecedeu a revisão da EC de 2018, evidenciando que o processo de convergência contábil internacional não resulta exclusivamente de formulações técnicas do organismo normatizador, mas também das interações, negociações e contribuições provenientes dos diversos grupos que compõem o campo organizacional da contabilidade.

#### 3.4.1 Contexto e Propósitos do ED/2015/3

O *Exposure Draft* ED/2015/3 foi emitido pelo *International Accounting Standards Board* em 2015 com o objetivo de submeter à audiência pública uma proposta de revisão abrangente da Estrutura Conceitual para Relatórios Financeiros. O documento apresentou alterações relevantes em conceitos centrais do framework, incluindo a redefinição dos objetivos do reporte financeiro, a reformulação das características qualitativas da informação, o tratamento da prudência, os critérios de reconhecimento e as bases de mensuração. Ao explicitar essas propostas, o ED/2015/3 delimitou os eixos conceituais que orientaram o processo de consulta pública e estruturaram as manifestações analisadas neste estudo.

O propósito central do ED/2015/3 era, assim, apresentar propostas consolidadas que pudessem receber comentários públicos antes da redação final da Estrutura Conceitual. Nesse sentido, o ED/2015/3 buscava aprimoramentos técnicos e, simultaneamente, a reconstrução da legitimidade do framework diante de críticas acumuladas ao longo da década anterior.

#### 3.4.2 Temas Submetidos à Consulta Pública

Os temas submetidos à consulta pública no âmbito do *Exposure Draft* ED/2015/3 concentram-se em aspectos centrais da arquitetura conceitual do reporte financeiro e refletem tensões recorrentes no processo de normatização contábil internacional. As propostas apresentadas pelo IASB incidiram sobre conceitos que afetam diretamente a definição dos objetivos da informação contábil, a hierarquização das características qualitativas, os critérios de reconhecimento e as bases de mensuração, elementos nos quais se manifestam diferentes concepções sobre utilidade, prudência, julgamento profissional e comparabilidade. Ao submeter esses pontos à audiência pública, o *Board* expôs zonas de controvérsia conceitual que mobilizaram posições distintas entre reguladores, profissionais e demais stakeholders, configurando um debate que ultrapassa ajustes técnicos e envolve escolhas normativas com implicações econômicas e institucionais relevantes.

Segundo a *IFRS Foundation* (2018), a consulta pública tem por objetivo coletar subsídios das partes interessadas e aprimorar a legitimidade do processo normativo. Contudo, a análise das manifestações demonstra que, mais do que um mecanismo de deliberação técnica,

a consulta pública atua como instrumento de negociação institucional, no qual se expressam diferentes tradições contábeis, racionalidades políticas e interesses econômicos. Como observam Botzem e Quack (2009), a padronização contábil global não se dá em um ambiente neutro, mas é resultado de disputas simbólicas e de poder entre atores transnacionais.

O *Exposure Draft* ED/2015/3 foi composto por 18 perguntas dirigidas às partes interessadas, abrangendo desde os objetivos da informação contábil até as bases de mensuração. O Quadro 10 sintetiza as questões formuladas pelo IASB e evidencia a amplitude temática da consulta pública.

**Quadro 10-** Perguntas do *Exposure Draft* ED/2015/3 e Temas Conceituais Subjacentes

Nº	Pergunta (síntese)	Tema central	Dimensão da Estrutura Conceitual
1	Alterações nos Capítulos 1 e 2 (objetivo do reporte, <i>stewardship</i> , prudência e representação fidedigna)	Objetivo do reporte e características qualitativas	Cap. 1 e 2 – Objetivos e Qualidades da Informação
2	Descrição da entidade que reporta e seus limites	Entidade reportante	Cap. 3 – Entidade que Reporta
3	Definições de ativo, passivo, patrimônio, receitas e despesas	Elementos das Demonstrações Contábeis	Cap. 4 – Elementos
4	Definição de obrigação presente	Passivo e obrigação presente	Cap. 4 – Elementos
5	Comentários adicionais sobre os elementos das DF	Elementos e consistência conceitual	Cap. 4 – Elementos
6	Abordagem proposta para reconhecimento	Reconhecimento contábil	Cap. 5 – Reconhecimento
7	Abordagem para desreconhecimento	Desreconhecimento e controle	Cap. 5 – Reconhecimento e Desreconhecimento
8	Bases de mensuração identificadas pelo IASB	Mensuração contábil	Cap. 6 – Mensuração
9	Informações fornecidas pelas diferentes bases de mensuração	Relevância informacional da mensuração	Cap. 6 – Mensuração
10	Fatores para seleção da base de mensuração	Julgamento profissional e trade-offs	Cap. 6 – Mensuração
11	Mensuração inicial versus subsequente	Consistência e comparabilidade	Cap. 6 – Mensuração
12	Uso de mais de uma base de mensuração	Modelos mistos de mensuração	Cap. 6 – Mensuração
13	Apresentação e divulgação	Comunicação da informação contábil	Cap. 7 – Apresentação e Divulgação
14	Classificação, agregação e desagregação	Clareza e compreensibilidade	Cap. 7 – Apresentação
15	Conceitos de capital e manutenção de capital	Capital e lucro	Cap. 8 – Capital
16	Manutenção de capital financeiro e físico	Mensuração do desempenho	Cap. 8 – Capital
17	Impactos gerais da revisão da EC	Coerência global da Estrutura Conceitual	Estrutura Geral

18	Outros comentários	Tensões conceituais não capturadas	Estrutura Geral
----	--------------------	------------------------------------	-----------------

Fonte: Elaboração própria, com base no *Exposure Draft* ED/2015/3 (IASB, 2015).

Logo, observa-se que o *Exposure Draft* ED/2015/3 representou mais do que um instrumento técnico de revisão da Estrutura Conceitual, configurando-se também como um marco de participação institucional no processo de normatização contábil internacional. As perguntas formuladas pelo IASB evidenciam a busca por equilíbrio entre relevância e fidedignidade, prudência e neutralidade, bem como a preocupação com a consistência conceitual das definições de ativos, passivos e mensuração.

Ao envolver diferentes atores como órgãos reguladores, empresas, auditores e acadêmicos, o processo de consulta pública ampliou o debate sobre os fundamentos teóricos da contabilidade e revelou divergências significativas entre tradições jurídicas e econômicas, especialmente entre países de *Common Law* e *Code Law*. Essa pluralidade de perspectivas reforça a compreensão de que a harmonização contábil é um fenômeno tanto técnico quanto institucional, dependente das condições locais de adoção e interpretação das normas internacionais.

Enquanto o Quadro 10 apresenta de forma exaustiva as perguntas formuladas pelo IASB, o Quadro 11 sintetiza os principais eixos conceituais que estruturaram a consulta pública do ED/2015/3, reagrupando as questões conforme sua natureza temática e permitindo identificar os focos centrais de tensão teórica e institucional do processo normativo.

#### Quadro 11- Eixos Conceituais da Consulta Pública do IASB no ED/2015/3<sup>7</sup>

Eixo conceitual	Perguntas associadas (ED/2015/3)
Objetivo do reporte, <i>stewardship</i> e prudência	Q1
Entidade reportante e escopo do relatório	Q2
Definição dos elementos das Demonstrações Contábeis	Q3, Q4, Q5
Reconhecimento e desreconhecimento	Q6, Q7
Mensuração e escolha da base de mensuração	Q8, Q9, Q10, Q11, Q12
Apresentação, divulgação e OCI	Q13, Q14
Capital, manutenção de capital e avaliação conceitual	Q15, Q16
Avaliação geral do ED e comentários finais	Q17, Q18

Fonte: elaboração própria com base no *Exposure Draft* ED/2015/3 do IASB.

A sistematização apresentada no Quadro 11 evidencia que a consulta pública do ED/2015/3 concentrou-se nos fundamentos centrais da EC, especialmente nas definições dos elementos das Demonstrações Contábeis, nos critérios de reconhecimento e nas bases de mensuração. Esses eixos correspondem historicamente a pontos de maior sensibilidade

conceitual no processo de normatização contábil internacional, o que contribui para explicar o volume e a intensidade das manifestações recebidas.

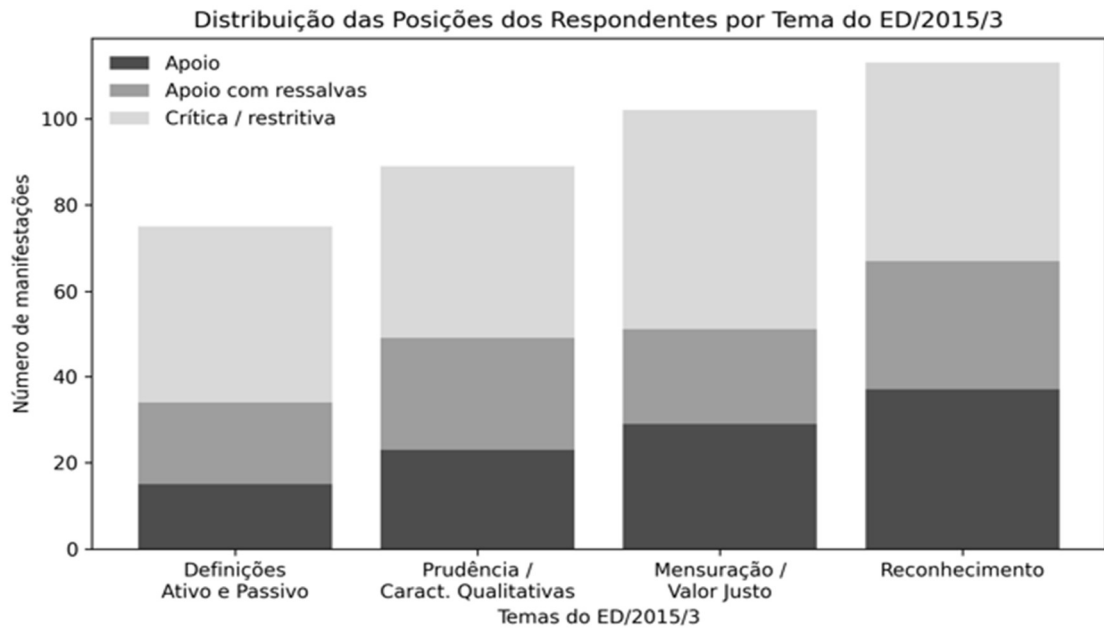
A partir dessa organização temática, a subseção seguinte examina a participação global e o perfil dos respondentes da consulta pública, permitindo identificar quais grupos institucionais se engajaram com maior intensidade no debate e como essa distribuição contribui para compreender as dinâmicas de influência e legitimação no processo de revisão da EC.

### 3.4.3 Participação Global e Perfil dos Respondentes

A participação na consulta pública do *Exposure Draft* ED/2015/3 não se distribuiu de forma homogênea entre países, regiões e tipos de instituições, refletindo assimetrias relevantes na capacidade de influência e no engajamento dos diferentes atores envolvidos no processo normativo internacional. A análise do perfil dos respondentes permite compreender quem efetivamente ocupa o espaço de deliberação aberto pelo IASB, evidenciando a predominância de determinados grupos institucionais e a menor presença relativa de outros. Nesse sentido, o exame da participação global ultrapassa a dimensão meramente quantitativa e contribui para contextualizar os posicionamentos expressos nas *comment letters* à luz dos interesses, competências técnicas e posições regulatórias dos participantes.

A consulta pública contou com contribuições provenientes de normatizadores nacionais, como EFRAG, FRC, AcSB e AASB; de reguladores e organismos internacionais, como IOSCO e ESMA; de firmas globais de auditoria; de investidores institucionais; de preparadores de demonstrações contábeis; de associações profissionais; de acadêmicos; e de organismos multilaterais, como o Banco Mundial e a UNCTAD–ISAR. Essa diversidade institucional e geográfica conferiu legitimidade formal ao processo de consulta, ao mesmo tempo em que revelou diferenças significativas na forma e na intensidade com que os distintos grupos se posicionaram frente às propostas de revisão da Estrutura Conceitual.

**Figura 2-** Posições Assumidas pelos Respondentes nos Temas Centrais do ED/2015/3



Fonte: elaboração própria com base no *Exposure Draft* ED/2015/3 do IASB.

**Nota:** A figura apresenta a agregação das manifestações dos respondentes por temas conceituais, distinguindo posições de apoio, apoio com ressalvas e críticas. Não estão incluídas manifestações classificadas como indefinidas.

**Nota:** Para fins analíticos, as manifestações classificadas como *apoio* correspondem às respostas que expressaram concordância com as propostas do IASB sem a apresentação de ressalvas conceituais ou condicionantes relevantes. As manifestações de *apoio com ressalvas* referem-se às respostas nas quais a concordância esteve associada à solicitação de ajustes específicos. Não estão incluídas na figura as manifestações classificadas como *indefinidas*.

Considerando os eixos conceituais previamente definidos para a análise das *comment letters*, observa-se que as manifestações críticas predominam em todos os temas analisados, com maior intensidade nos tópicos relacionados à mensuração/valor justo e ao reconhecimento, indicando elevado grau de contestação em torno de dimensões centrais do framework. Ao mesmo tempo, identificam-se volumes relevantes de manifestações favoráveis, especialmente nos temas de mensuração/valor justo e reconhecimento, nos quais a soma das posições de apoio e apoio com ressalvas alcançou aproximadamente 50% e 59% das contribuições, respectivamente, sugerindo aceitação majoritária, embora acompanhada de controvérsias quanto à formulação e à aplicabilidade das propostas.

Nos temas relacionados à prudência e às características qualitativas da informação, bem como às definições de ativo e passivo, observa-se predominância de manifestações classificadas como apoio com ressalvas, o que indica concordância condicionada e debate conceitual persistente em torno desses elementos. Esse padrão sugere que, embora exista alinhamento geral quanto à necessidade de revisão da Estrutura Conceitual, subsistem divergências relevantes quanto aos caminhos conceituais adotados pelo IASB.

A leitura conjunta da Figura 2 com os quadros analíticos apresentados nas seções subsequentes evidencia que as tensões conceituais não se distribuíram de forma uniforme entre os temas, concentrando-se nos núcleos estruturantes do framework contábil. Tal constatação reforça a interpretação de que o processo de consulta pública funcionou como um espaço de negociação institucional, no qual o consenso alcançado resultou menos de convergência técnica plena e mais de acomodações seletivas entre posições divergentes.

Com o objetivo de contextualizar essas contribuições, torna-se necessário examinar o perfil institucional dos participantes que efetivamente ocuparam o espaço de deliberação aberto pelo processo normativo. A caracterização desses atores permite compreender não apenas a diversidade formal das manifestações recebidas, mas também as assimetrias de participação e de capacidade de influência entre os diferentes grupos envolvidos. Para tanto, utilizam-se proxies institucionais como o tipo de respondente, sua posição no campo regulatório e o grau de especialização técnica, em linha com a literatura clássica que associa maiores incentivos econômicos e maiores recursos institucionais a maior capacidade de influência normativa (Durocher; Fortin; Côté, 2007).

**Quadro 12-** Perfil Institucional dos Participantes da Consulta Pública ao ED/2015/3

<b>Categoria institucional</b>	<b>Caracterização</b>	<b>Exemplos de instituições participantes</b>
Organismos normatizadores e reguladores	Entidades responsáveis pela emissão, endosso ou supervisão de normas contábeis em âmbito nacional ou regional. Atuam como atores centrais no processo de harmonização contábil.	EFRAG (Europa), DRSC (Alemanha), ASBJ (Japão), CNC (França), FRC (Reino Unido)
Organismos profissionais contábeis	Associações representativas da profissão contábil, com forte influência normativa, educacional e técnica, especialmente no âmbito do isomorfismo normativo.	ACCA, ICAEW, CPA Australia, AICPA
Empresas e preparadores da informação contábil	Entidades responsáveis pela elaboração das Demonstrações Contábeis, diretamente impactadas por mudanças conceituais relacionadas a reconhecimento, mensuração e divulgação.	Grupos empresariais multinacionais, associações de preparadores
Firmas de auditoria e consultoria	Organizações que atuam na verificação e assecuração da informação contábil, com preocupação especial quanto à aplicabilidade prática, verificabilidade e julgamento profissional.	Big Four e firmas nacionais de auditoria
Instituições acadêmicas e associações de pesquisa	Universidades, centros de pesquisa e associações acadêmicas que contribuem com análises críticas, teóricas e conceituais sobre o processo normativo.	Universidades, grupos de pesquisa contábil, associações acadêmicas
Outras organizações institucionais	Entidades não enquadradas nas categorias anteriores, incluindo associações setoriais, entidades financeiras e organizações interdisciplinares.	Associações setoriais, instituições financeiras

Fonte: Elaboração própria, com base nas comment letters submetidas ao IASB em resposta ao Exposure Draft ED/2015/3.

O Quadro 12 evidencia que o processo deliberativo do IASB é marcado por assimetrias relevantes de participação e capacidade de influência. Observa-se a predominância de organismos normatizadores e reguladores, entidades profissionais e grandes firmas de auditoria, atores que concentram expertise técnica, acesso institucional e histórico de interação contínua com o Board.

Em contraste, a participação de usuários finais da informação contábil, instituições acadêmicas e representantes de economias periféricas apresenta menor expressão relativa, indicando que o debate conceitual se desenvolve em um espaço institucionalmente concentrado. Esse padrão de participação condiciona os tipos de argumentos mobilizados e os interesses representados no processo de consulta pública.

À luz da Teoria Institucional e da Teoria da Agência, essa configuração sugere um ambiente normativo no qual tendem a prevalecer incentivos associados à estabilidade normativa, à previsibilidade regulatória e à redução de riscos jurídicos. Tal contexto contribui para compreender os limites observados na incorporação de mudanças conceituais mais disruptivas pelo IASB.

A relação detalhada das instituições participantes da consulta pública ao *Exposure Draft* ED/2015/3, com identificação do país de origem e do tipo institucional, encontra-se apresentada no Apêndice A.

A partir da caracterização do perfil institucional dos participantes, a subseção seguinte apresenta a sistematização das contribuições encaminhadas ao IASB, organizadas de acordo com os eixos conceituais centrais submetidos à consulta pública.

#### 3.4.4 Síntese das Contribuições Recebidas

Ressalta-se que a categorização institucional apresentada no Quadro 12 possui finalidade descritiva, voltada à identificação do perfil dos participantes, enquanto os grupos analíticos utilizados no Quadro 9 foram definidos a partir dos padrões discursivos e posicionamentos assumidos nas *comment letters*, conforme os pressupostos da Análise de Conteúdo.

A síntese das contribuições recebidas no âmbito da consulta pública do *Exposure Draft* ED/2015/3 não se limita à descrição isolada das manifestações encaminhadas ao IASB. O exame desenvolvido nesta subseção organiza as *comment letters* a partir dos principais eixos conceituais em debate, identificando padrões recorrentes de concordância, divergência e tensão entre os respondentes. Essa sistematização permite reduzir a heterogeneidade do material empírico sem perder a complexidade do debate conceitual subjacente, estruturando o conjunto

de posições expressas de modo a viabilizar a análise das interações entre propostas normativas e respostas institucionais.

Com base nos relatórios técnicos publicados pelo IASB (2016, 2018), foi possível identificar algumas tendências relevantes no processo de consulta. Observou-se um forte apoio ao retorno da prudência, desde que sua aplicação não resultasse em vieses sistemáticos de natureza conservadora. Da mesma forma, houve expressivo respaldo à inclusão explícita do *stewardship* como componente essencial da representação fidedigna.

No que se refere à mensuração, emergiram divergências significativas: investidores demonstraram preferência por medidas baseadas em valor justo, enquanto preparadores e reguladores se mostraram mais inclinados ao uso de critérios baseados em custo. Essas tensões assumem especial relevância no contexto da evolução recente da Estrutura Conceitual, uma vez que o tratamento da mensuração foi substancialmente ampliado entre a versão de 2010 e a edição de 2018, com a criação de um capítulo específico e a expansão expressiva do número de páginas e do nível de detalhamento conceitual dedicado ao tema. Além disso, diversas contribuições solicitaram maior clareza quanto ao papel das características qualitativas secundárias, apontando para a necessidade de aprimorar a consistência conceitual.

Também foram recorrentes as recomendações para expandir exemplos e orientações operacionais, sobretudo em temas de elevado grau de complexidade, como ativos contingentes, obrigações de difícil mensuração e situações marcadas por extrema incerteza. Essas divergências evidenciam que a consulta pública operou como mecanismo técnico e, simultaneamente, como arena de negociação entre diferentes racionalidades contábeis.

A sistematização das contribuições recebidas evidencia que o debate instaurado pelo ED/2015/3 foi marcado por convergências parciais e por tensões persistentes em torno de conceitos centrais da EC. As manifestações analisadas revelam diferentes enquadramentos normativos e prioridades conceituais, expressos de forma heterogênea entre os participantes, sem configurar um consenso técnico uniforme. Essa pluralidade de posições constitui o pano de fundo do processo deliberativo conduzido pelo IASB e fornece os elementos necessários para examinar, na subseção seguinte, como essas discussões se relacionam com o texto final da Estrutura Conceitual de 2018, reconhecendo o caráter mediado e seletivo desse vínculo.

#### *3.4.5 Influências da Consulta Pública no Texto Final da Estrutura Conceitual de 2018*

A análise das contribuições encaminhadas ao *Exposure Draft* ED/2015/3 evidencia que o processo de consulta pública do IASB não opera como um mecanismo de deliberação simétrica, mas como um espaço institucional no qual as contribuições possuem pesos desiguais

conforme o perfil, a legitimidade e os recursos dos atores envolvidos. Observa-se que manifestações provenientes de organismos reguladores, grandes preparadores e entidades profissionais exercem influência significativamente maior sobre o texto final da Estrutura Conceitual, enquanto contribuições de caráter acadêmico ou oriundas de jurisdições periféricas tendem a ser incorporadas de forma mais limitada.

Nesse sentido, em linha com a literatura crítica sobre a governança contábil internacional, o *due process* do IASB tem sido interpretado como um mecanismo de legitimação procedimental mais do que de deliberação democrática substantiva, reproduzindo padrões de seletividade e hierarquização entre os participantes (Pelger, 2016; Botzem, 2012; Bengtsson, 2011).

Nesse contexto, a consulta pública desempenhou a função de espaço institucional formal de debate e de legitimação do processo de revisão conceitual, ao permitir a manifestação organizada de diferentes perspectivas profissionais, regulatórias e acadêmicas. O texto final da Estrutura Conceitual de 2018 resulta, assim, de um processo deliberativo mais amplo, no qual as contribuições externas constituíram referências relevantes, incorporadas de forma seletiva e mediada, em consonância com a lógica interna e os objetivos estratégicos do IASB.

#### *3.4.6 Relevância da Consulta Pública para o Presente Estudo*

A análise da consulta pública realizada no âmbito do *Exposure Draft* ED/2015/3 é central para o presente estudo por oferecer evidências documentais sobre como diferentes atores institucionais se posicionaram diante das propostas de revisão da Estrutura Conceitual do IASB. As contribuições recebidas revelam a diversidade de entendimentos existentes em torno de conceitos fundamentais do framework contábil, bem como a ausência de um consenso técnico homogêneo, mesmo em um contexto de convergência formal avançada.

Ao sistematizar esse conjunto de manifestações, o estudo reúne os elementos empíricos necessários para examinar, em nível analítico mais elevado, os condicionantes conceituais, institucionais e econômicos que moldam as escolhas normativas observadas. Essa abordagem não se esgota na descrição dos conteúdos normativos ou das posições expressas, mas fundamenta a análise interpretativa desenvolvida no capítulo seguinte, no qual os resultados são examinados à luz dos referenciais teóricos adotados.

### 3.5 Adoção das IFRS e Estrutura Conceitual: Panorama Global e Análise Comparativa entre Brasil, União Europeia, Canadá, Austrália e Grã-Bretanha

Esta seção não tem por objetivo analisar as Normas Internacionais de Relatório Financeiro (IFRS) em sua dimensão normativa ou operacional, mas examinar o papel que essas normas desempenham como expressão prática das escolhas conceituais estabelecidas na EC do IASB. A análise concentra-se, portanto, na relação entre os princípios, objetivos e conceitos definidos no *framework* conceitual e sua incorporação, adaptação e interpretação em diferentes jurisdições que adotam as IFRS, com vistas a compreender os limites e as implicações da convergência conceitual contábil.

Considerando a crescente difusão das Normas Internacionais de Relato Financeiro nas últimas décadas, o primeiro passo consiste em observar como esse movimento se consolidou em escala mundial. O panorama global permite identificar tendências, padrões de adoção, exceções relevantes e o papel desempenhado por organismos internacionais na expansão do modelo normativo do IASB. Essa visão abrangente estabelece a base para compreender as diferenças observadas nas jurisdições analisadas nas subseções seguintes, especialmente no que se refere à forma como as ECs são incorporadas, adaptadas ou reinterpretadas nos respectivos contextos institucionais.

### 3.5.1 Adoção das IFRS: Panorama Global

A adoção das Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS) constitui um dos mais amplos movimentos de convergência contábil já observados, com impactos relevantes sobre a comparabilidade, a transparência e a credibilidade das informações financeiras em escala global. Desde a criação do *International Accounting Standards Board* (IASB), em 2001, observa-se uma expansão progressiva da incorporação das IFRS por diferentes jurisdições, por meio de estratégias que variam entre adoção integral, adaptação normativa e endosso regulatório.

Esse panorama global deve ser compreendido não como um processo de homogeneização plena das práticas contábeis, mas como um movimento de convergência formal permeado por condicionantes institucionais, jurídicos e econômicos. Ainda que as IFRS tenham se consolidado como referencial normativo dominante, conceitos centrais - como ativo, passivo, prudência e valor justo - continuam sendo interpretados à luz de tradições regulatórias e arranjos institucionais próprios de cada país.

Evidências empíricas discutidas por Mendes e Niyama (2025), no âmbito do XIX Congresso ANPCONT, indicam a existência de padrões regionais de adoção, nos quais jurisdições da União Europeia tendem a enfatizar a compatibilização entre as IFRS e regulações locais, enquanto países como Austrália e Canadá apresentam maior alinhamento conceitual com

o modelo do IASB. Esses padrões reforçam a compreensão de que a convergência contábil internacional envolve simultaneamente aderência normativa e ajustes interpretativos.

A relação completa das jurisdições que adotam as IFRS, bem como informações sobre idioma de aplicação e forma de acesso às normas, encontra-se apresentada no Apêndice D, com base em dados da IFRS Foundation (2021). Esse panorama fornece o contexto necessário para a análise comparativa das trajetórias de adoção e internalização das IFRS nas jurisdições selecionadas neste estudo, desenvolvida nas subseções seguintes.

### *3.5.2 Adoção das IFRS nas Jurisdições-Análise: União Europeia, Austrália, Grã-Bretanha, Brasil e Canadá*

As diferenças observadas nos processos de adoção das Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS) constituem elemento relevante para compreender as posições assumidas pelas jurisdições analisadas no âmbito da consulta pública do *Exposure Draft* ED/2015/3. As contribuições apresentadas por esses países não refletem apenas preferências técnicas pontuais, mas estão ancoradas em trajetórias regulatórias e institucionais distintas, moldadas pelo momento, pela forma e pela intensidade com que as IFRS foram incorporadas aos seus sistemas contábeis.

A adoção das IFRS ocorreu de maneira assimétrica entre as jurisdições, influenciada por fatores econômicos, jurídicos e institucionais próprios de cada contexto. Jurisdições que adotaram as normas de forma mais precoce e obrigatória tendem a apresentar maior familiaridade com o modelo conceitual do IASB, bem como maior disposição para defender sua coerência interna e estabilidade normativa. Em contrapartida, países que passaram por processos graduais de convergência ou adaptação normativa demonstram maior sensibilidade a conflitos conceituais e impactos práticos associados às revisões propostas.

A União Europeia ocupa posição central nesse processo, especialmente após o Regulamento (CE) nº 1606/2002, que instituiu a obrigatoriedade do uso das IFRS para companhias listadas. O modelo europeu de adoção, marcado por mecanismos formais de endosso e por forte articulação entre organismos regionais e nacionais, exerce influência direta tanto na formulação quanto na interpretação das normas internacionais, condicionando as posições assumidas por seus Estados-membros nos processos de revisão conceitual do IASB.

A sequência cronológica de adoção das IFRS nas jurisdições analisadas, bem como seus principais marcos regulatórios, encontra-se sistematizada no Apêndice E. Essa cronologia fornece o pano de fundo necessário para compreender como diferenças institucionais e

temporais se refletem nas contribuições apresentadas durante a consulta pública do ED/2015/3, tema desenvolvido na seção subsequente.

### 3.5.2.1 Adoção das IFRS na União Europeia

Vários eventos marcaram a evolução da contabilidade internacional, destacando-se a formação do *International Accounting Standards Committee* (IASC) em 1973, o acordo firmado entre o IASC e a *International Organization of Securities Commissions* (IOSCO<sup>6</sup>) em 1995, e a transição do IASC para o *International Accounting Standards Board* (IASB) em 2001. Outros marcos incluem a colaboração entre o *Financial Accounting Standards Board* (FASB) e o IASB, bem como a exigência, a partir de 2005, de que os países membros da União Europeia adotassem normas internacionais de contabilidade. Esses desenvolvimentos refletem o fortalecimento e a importância crescente da contabilidade internacional (Baker;Barbu,2007).

Em 1995, a IOSCO divulgou que havia cumprido o acordo estabelecido em 1993 com o IASC para desenvolver um conjunto de normas fundamentais aceitáveis para seu conselho técnico. Esse desenvolvimento facilitaria a recomendação e o endosso de normas internacionais para transações de capital e listagem em mercados globais. A aprovação e recomendação dessas normas foram formalizadas pela resolução do presidente do conselho da IOSCO em maio de 2000, um marco considerado de significativa relevância para o processo de harmonização dessas normas (Radebaught; Gray; Black, 2006).

Esses marcos históricos evidenciam que a convergência contábil europeia não resultou de adesão espontânea às normas internacionais, mas de um processo progressivo de construção institucional voltado à legitimação dos mercados de capitais europeus.

É relevante salientar que, com o objetivo de responder às necessidades impostas pela globalização, um fenômeno que ganhou força após a Segunda Guerra Mundial, houve uma iniciativa conjunta de grandes economias como os Estados Unidos e a União Europeia (UE) para estabelecer Comitês Internacionais de Contabilidade. Esses comitês foram encarregados de desenvolver soluções para a convergência contábil, harmonizando os relatórios financeiros produzidos em diferentes contextos nacionais e estabelecendo métodos para adaptar a contabilidade local aos padrões internacionais. Nesse contexto, foi criado um novo conjunto de

---

<sup>6</sup> A IOSCO, criada em 1983, é o órgão internacional que reúne os reguladores de valores mobiliários do mundo, é reconhecida como o definidor global de padrões para o setor de valores mobiliários, desenvolve, implementa e Promove a adesão aos padrões internacionalmente reconhecidos para regulamentação de valores mobiliários e trabalha com o G20 e o Conselho de Estabilidade Financeira (FSB) na reforma regulatória global (De Luca e Prather-Kinsey 2022). Seus objetivos são proteger os investidores, garantir que os mercados sejam justos, eficientes e transparentes e reduzir o risco sistêmico.

Fonte: [IOSCO](https://www.iosco.org)

normas contábeis internacionais de maneira totalmente independente, o que melhorou a compreensão, comparabilidade e transparência dos demonstrativos financeiros (Flower, 2002).

Dada a crescente interação entre investidores internacionais e empresas globais, a contabilidade internacional emergiu como um campo de grande importância. Esta disciplina é essencial por fornecer dados relevantes que auxiliam administradores, investidores, acionistas e outros envolvidos nas tomadas de decisão (Weffort, 2005).

Durante as décadas de 1970 e 1980, a União Europeia implementou várias diretrizes visando a harmonização dos demonstrativos contábeis, um esforço destinado a diminuir a diversidade e melhorar a compreensão das informações nos mercados financeiros. Esta iniciativa de harmonização contábil avançou significativamente na década de 1990, com o estabelecimento do IAS, a unificação monetária na UE e transformações políticas significativas. Embora o uso do IAS não fosse mandatório antes de 2005, muitas empresas situadas em países europeus já começaram a adotar esse padrão em substituição aos sistemas contábeis locais durante a década de 1990 (Soderstrom; Sun, 2007).

Entre 1973 e 2000, o *International Accounting Standards Committee* (IASC), que antecedeu o IASB, foi responsável pela emissão das normas internacionais de contabilidade, conhecidas como *International Accounting Standards* (IAS). Em 2000, foi aprovada a reestruturação institucional que deu origem ao IASB, o qual passou a operar formalmente a partir de 2001, adotando a nomenclatura IFRS para as novas normas e mantendo em vigor as normas IAS previamente emitidas pelo IASC (Calixto, 2010).

Em 2002 a UE promulgou uma legislação significativa na história da convergência dos padrões internacionais de contabilidade, que exige que todas as empresas de capital aberto operando nos países membros apresentem suas Demonstrações Contábeis consolidadas em conformidade com as IFRS a partir de 2005. Essas normas são desenvolvidas pelo IASB, responsável pela emissão de normas internacionais de contabilidade (Calixto, 2010).

Soderstrom e Sun (2007) apontam que os fatores que determinam a qualidade dos relatórios contábeis incluem os padrões contábeis estabelecidos, o sistema legal e político, e os incentivos para a elaboração desses relatórios. Embora a adoção dos IFRS seja um fator importante para a qualidade contábil, outros determinantes ainda podem variar entre os países mesmo após sua implementação.

Em contraste com a experiência europeia, em diversas jurisdições fora da União Europeia a legislação ou a regulamentação vigente exige que os auditores declarem conformidade com os princípios contábeis geralmente aceitos nacionais, e não com qualquer versão das Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS) (Zeff; Nobes, 2010).

A experiência da União Europeia demonstra que a adoção das IFRS ocorre em um ambiente regulatório fortemente influenciado por tradições de direito codificado e por elevado grau de intervenção estatal. As análises apresentadas por Mendes e Niyama no XIX Congresso ANPCONT (2025) mostram que respondentes europeus expressaram preocupação com a preservação de atributos historicamente associados à prudência contábil, defendendo que a incorporação das normas internacionais deve ocorrer de forma compatível com os arranjos institucionais e regulatórios locais. À luz da Teoria Institucional, esse posicionamento pode ser interpretado como expressão de pressões regulatórias e normativas que tendem a preservar práticas contábeis consolidadas e a garantir a legitimidade do sistema de reporte financeiro no contexto europeu.

A prevalência de uma cultura regulatória orientada pela cautela e pela estabilidade patrimonial explica por que contribuições europeias ao ED/2015/3 enfatizaram a necessidade de assegurar que a representação fidedigna incorpore limitações conservadoras adequadas e que o uso de mensurações a valor justo seja acompanhado de salvaguardas que mitiguem volatilidade e subjetividade. Essas manifestações revelam que, embora a União Europeia adote as IFRS integralmente, sua internalização está condicionada a princípios historicamente consolidados, o que reforça a natureza institucional do processo de convergência.

Após a análise do paradigma europeu, a experiência australiana oferece um contraste relevante. A Austrália foi uma das primeiras jurisdições a realizar uma convergência plena e imediata com o IASB, adotando as IFRS de maneira integral desde 2005. A forma como esse processo foi conduzido revela características institucionais específicas que contribuem para o entendimento comparativo da harmonização contábil.

Do ponto de vista institucional, a experiência da União Europeia evidencia que a adoção integral das IFRS não implica convergência conceitual plena. Embora a obrigatoriedade regulatória tenha promovido elevado grau de uniformização formal, a internalização das normas internacionais permaneceu condicionada a tradições jurídicas de direito codificado, a uma cultura regulatória orientada pela prudência e a elevados níveis de intervenção estatal.

Essas características ajudam a compreender a postura cautelosa assumida por atores europeus na consulta pública do ED/2015/3, especialmente no que se refere à reintrodução da prudência, à limitação do uso do valor justo e à defesa de salvaguardas que preservem a estabilidade patrimonial. Assim, o caso europeu reforça a interpretação de que a convergência contábil internacional constitui um processo institucionalmente mediado, no qual a adoção normativa convive com adaptações conceituais persistentes.

Após a análise do paradigma europeu, a experiência australiana oferece um contraste relevante, ao representar uma trajetória de convergência caracterizada por menor resistência institucional e maior alinhamento conceitual às propostas do IASB.

### *3.5.2.2 Adoção das IFRS na Austrália*

Durante a implementação inicial das IFRS na Austrália, em 2005, algumas opções previstas nas normas internacionais foram omitidas, como o método indireto de cálculo dos fluxos de caixa da IAS 7 e a consolidação proporcional da IAS 31, alterações que foram posteriormente revertidas em 2007. Essas modificações iniciais e os ajustes subsequentes evidenciam que, apesar da adoção formal das IFRS, diferenças e potenciais incompatibilidades futuras com o framework internacional podem emergir (Nobes, 2008).

Nos anos iniciais da implementação das IFRS na Austrália e na Nova Zelândia, empresas e auditores declaravam conformidade apenas com as normas nacionais, embora estivessem simultaneamente alinhadas às IFRS emitidas pelo IASB. Contudo, em 2007, os órgãos reguladores de auditoria desses países passaram a exigir confirmações duplas por parte dos auditores, abrangendo tanto as IFRS quanto as versões nacionais correspondentes, conforme relatado por Fisher e Perry (2007).

Essas diferenças reforçam a singularidade da experiência australiana, marcada pela adoção abrangente das IFRS em todos os tipos de relatórios financeiros.

De acordo com Nobes (2008), em nível nacional, as abordagens à adoção das IFRS variam significativamente: países como Chipre aplicam as normas internacionais a todos os tipos de relatórios financeiros, enquanto a Austrália desenvolveu uma versão nacional das IFRS aplicável de forma abrangente. No Reino Unido, as IFRS são obrigatórias para demonstrações consolidadas de empresas listadas, com permissão para uso em outros tipos de relatórios, ao passo que a França impõe as IFRS para determinados fins, mas as restringe em outros. Alguns países, como os Estados Unidos, não adotaram as IFRS para uso doméstico, exceto no caso de empresas estrangeiras.

Em certas jurisdições, como a Austrália, o IFRS ou uma variante dele é mandatório para todos os tipos de relatórios financeiros corporativos, tanto consolidados quanto não consolidados, e para empresas listadas ou não. Em contraste, em outras jurisdições onde o IFRS é exigido para relatórios financeiros consolidados de empresas listadas, os relatórios não consolidados ainda podem seguir as normas nacionais (como é o caso na Dinamarca, Países Baixos ou Reino Unido) ou são obrigados a fazê-lo (como na Bélgica, França e Espanha) (Nobes, 2008).

Em 2010, o IASB modificou seu quadro, introduzindo capítulos revisados sobre o "Objetivo" e as "Características Qualitativas" (QC), mas não atualizou as IASs 1 e 8, que em 2015 ainda referenciavam a estrutura de 1989. Por outro lado, na Austrália, o Australian Accounting Standards Board (AASB) adotou oficialmente essa revisão apenas em 2013, substituindo a estrutura antiga e permitindo sua aplicação retroativa a 2005. A partir de 2014, os preparadores e usuários australianos foram orientados a não basear seus argumentos em prudência ou confiabilidade ao aplicar as versões australianas das IASs 1 e 8.

Além disso, para períodos anteriores a 2014, que ainda podem estar sujeitos a litígios, existe uma escolha sobre quais QCs aplicar. Nobes e Zeff (2016) destacaram que essas modificações introduzidas nas normas podem influenciar a maneira como o conselho define suas normas, especialmente quando implementadas com modificações locais específicas, como no caso da Austrália, que reflete os desafios e implicações das adaptações nacionais das IFRS.

A Austrália destaca-se por apresentar uma das trajetórias mais consistentes de alinhamento ao modelo conceitual do IASB, o que a torna um caso paradigmático para a análise da convergência conceitual por ele promovida. Conforme demonstrado nas análises realizadas por Mendes e Niyama (2025), respondentes australianos posicionaram-se de maneira amplamente favorável às reformulações propostas no ED/2015/3, indicando que as definições de ativo, passivo, prudência e *stewardship* são coerentes com a prática contábil adotada no país. Essa convergência conceitual reflete a maturidade do ambiente normativo australiano, cujo sistema contábil opera de modo semelhante ao framework anglo-saxão que inspira os pronunciamentos internacionais. A postura australiana evidencia que, em contextos regulatórios bem estruturados e com predominância de mercados de capitais desenvolvidos, a internalização das IFRS ocorre com menor resistência conceitual e maior homogeneidade interpretativa.

Do ponto de vista institucional, a experiência australiana evidencia um processo de convergência contábil caracterizado por elevado grau de alinhamento conceitual às propostas do IASB. Embora tenham ocorrido ajustes técnicos iniciais e adaptações normativas específicas, tais modificações não comprometeram a coerência do *framework* conceitual subjacente. A postura favorável dos respondentes australianos ao ED/2015/3 indica que, em ambientes regulatórios maduros e fortemente orientados por mercados de capitais, a internalização das IFRS tende a ocorrer com menor resistência conceitual e maior homogeneidade interpretativa. Esse contexto ajuda a explicar o elevado grau de convergência observado entre a prática contábil australiana e as definições de ativo, passivo, prudência e *stewardship* propostas pelo IASB.

A análise da experiência australiana fornece, assim, um contraponto relevante ao caso europeu ao evidenciar um ambiente institucional mais receptivo à convergência conceitual promovida pelo IASB. Em sequência, a experiência da Grã-Bretanha assume papel analítico singular, uma vez que o país exerceu influência histórica direta na formação do IASB e no desenvolvimento inicial das normas internacionais, além de enfrentar, no período pós-Brexit, o desafio de conciliar autonomia regulatória com a manutenção do alinhamento às IFRS.

### 3.5.2.3 Adoção das IFRS na Grã-Bretanha

Ao observar a experiência britânica, abre-se um espaço analítico singular, pois o Reino Unido desempenhou papel histórico tanto na formação do IASB quanto no desenvolvimento inicial das normas internacionais. A sua postura após o *Brexit*<sup>7</sup> também acrescenta uma dimensão relevante ao debate sobre autonomia regulatória e alinhamento às IFRS.

O IASB, sediado em Londres, é um órgão independente do setor privado dedicado ao estudo e ao desenvolvimento de padrões contábeis internacionais (Klann *et al.*, 2014). A escolha de Londres como sede reflete a forte tradição contábil do Reino Unido, reconhecido como “o berço da contabilidade, com notória contribuição na área de auditoria e de normatização contábil” (Niyama, 2005, p. 86). Essa trajetória histórica, marcada por um processo gradual de formação institucional da profissão contábil, teve início com uma estrutura contábil básica fundamentada no direito societário e em práticas profissionais consolidadas, mas ainda sem padronização ou codificação formal durante os primeiros cem anos da profissão no país (Holgate; Buckley, 2009).

Nos primórdios, a simplicidade das operações empresariais permitia que os contadores utilizassem seu julgamento profissional. No entanto, à medida que os negócios se tornaram mais complexos, a ausência de normas padronizadas resultou em divergências nos relatórios de lucros para eventos econômicos similares (Holgate; Buckley, 2009).

Esse cenário estimulou a criação de normas mais robustas, como as IFRS, embora o mercado britânico já fosse amplamente reconhecido pela alta qualidade de seus padrões locais, comparável à das IFRS (Christensen *et al.*, 2007). Por isso, os benefícios diretos da adoção dessas normas eram esperados em menor escala no Reino Unido, onde as semelhanças com o UK GAAP limitavam os impactos esperados. Ainda assim, diferenças importantes entre os dois

---

<sup>7</sup> O Brexit refere-se ao processo de saída do Reino Unido da União Europeia, formalizado após o referendo realizado em 23 de junho de 2016, no qual 51,9% dos eleitores votaram pela retirada. O procedimento foi oficialmente concluído em 31 de janeiro de 2020, com o término do período de transição em 31 de dezembro de 2020. Esse acontecimento representou a primeira desvinculação de um Estado-membro do bloco europeu e resultou em profundas mudanças regulatórias, econômicas e institucionais, conforme analisado por Hobolt (2016).

conjuntos de normas existiam, como a proibição permanente do método de avaliação de estoques “last-in, first-out” (LIFO) <sup>8</sup> pelas IFRS, conforme o IAS 2, enquanto o UK GAAP permitia sua utilização, de acordo com o SSAP 9 *Stocks and Long Term Contracts* (ASB, 1988) - (Choi, *et al.*, 2013).

Esse percurso histórico explica por que o Reino Unido exerceu influência decisiva na formulação das normas internacionais e por que sua adoção das IFRS ocorreu em ambiente institucional já consolidado.

Os esforços para padronizar a contabilidade no Reino Unido começaram em 1942, quando o *Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW)* elaborou "Recomendações" para orientar seus membros sobre princípios contábeis adequados. Contudo, essas orientações não eram obrigatórias e logo se mostraram insuficientes. Em resposta, foi criado, em 1970, o *Accounting Standards Committee (ASC)*, que reuniu os seis principais órgãos profissionais de contabilidade do Reino Unido e da Irlanda (Holgate; Buckley, 2009). Entre 1970 e 1990, o ASC desenvolveu as Declarações de Práticas Contábeis Padrão (SSAPs), algumas ainda em vigor. Apesar de sua aplicação depender da adesão voluntária dos membros, essas normas foram relativamente eficazes até os anos 1980, quando enfrentaram desafios como a implementação do SSAP 16, relacionado à contabilidade de custos correntes, que acabou sendo revogado (Holgate; Buckley, 2009).

Com a crescente internacionalização dos mercados, os padrões internacionais ganharam relevância no Reino Unido. Desde 2005, empresas listadas no país são obrigadas a apresentar suas Demonstrações Contábeis consolidadas em conformidade com as IFRS, impactando também empresas não listadas e subsidiárias de grupos na União Europeia. Essa convergência gradativa entre o UK GAAP e as IFRS reflete a política do UK *Accounting Standards Board* (ASB) de alinhar seus padrões aos do IASB, o que ganha relevância adicional no contexto recente de redefinição da autonomia regulatória britânica após o *Brexit*. Em 2008, o ASB ainda não havia concluído essa convergência, mas avaliava a adoção de uma versão simplificada das IFRS para pequenas e médias empresas (PMEs), respondendo à demanda por normas menos complexas para entidades de menor porte (Holgate; Buckley, 2009).

Iatridis (2010) observa que o status do Reino Unido como um país que prioriza a essência econômica dos eventos contábeis, aliado à sua base diversificada de investidores e a mecanismos robustos de proteção ao investidor, contribuiu para uma transição mais tranquila às normas contábeis internacionais. Nesse contexto, pode-se afirmar que a manutenção da

---

<sup>8</sup> O método LIFO é expressamente proibido pelas IFRS (IAS 2, p. 25) e não é admitido em nenhuma versão da norma.

qualidade das informações contábeis no Reino Unido já era esperada, considerando os fatores mencionados anteriormente.

A Grã-Bretanha, cuja tradição contábil influenciou diretamente a construção do modelo do IASB, apresenta convergência elevada e coerente com os princípios internacionais. Entretanto, Mendes e Niyama (2025) revelam que respondentes britânicos demonstraram preocupação com aspectos específicos relacionados à mensuração e ao equilíbrio entre relevância e verificabilidade. Embora amplamente favoráveis à reformulação das definições de ativo e passivo, esses participantes enfatizaram a importância de que a Estrutura Conceitual preserve clareza operacional na aplicação dos critérios de reconhecimento e mensuração.

A experiência britânica mostra que mesmo jurisdições altamente alinhadas ao IASB continuam participando ativamente do processo normativo, contribuindo para aperfeiçoar a consistência conceitual das normas.

Em contraste com jurisdições que já possuíam histórico de convergência anterior, o caso brasileiro representa um movimento estruturado de transição normativa, marcado por profundas alterações legislativas e institucionais a partir de 2007–2010. Analisar o processo de adoção das IFRS no Brasil permite compreender os efeitos da convergência em um ambiente jurídico de tradição codificada e forte regulação estatal.

#### *3.5.2.4 Adoção das IFRS no Brasil*

A adoção das Normas Internacionais de Relato Financeiro no Brasil ocorreu por meio de um processo gradual e institucionalmente mediado, refletindo a coexistência de diferentes reguladores e a necessidade de compatibilização com o ordenamento jurídico nacional. Historicamente, a contabilidade brasileira foi influenciada por distintas tradições teóricas, passando de uma orientação predominantemente italiana até os anos 1970 para uma maior aproximação com o modelo norte-americano após a promulgação da Lei nº 6.404/1976. Esse alinhamento permaneceu dominante por mais de três décadas, até que as Leis nº 11.638/2007 e nº 11.941/2009 sinalizaram uma inflexão relevante em direção à convergência com os padrões internacionais de contabilidade (Niyama, 2010).

A criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) representou um marco institucional nesse processo, ao estabelecer uma instância técnica responsável por conduzir a convergência das normas brasileiras às IFRS emitidas pelo IASB. A partir desse arranjo, a Estrutura Conceitual brasileira passou a se alinhar formalmente ao framework internacional, culminando na emissão do CPC 00 e, posteriormente, de sua revisão CPC 00 (R2), convergente à Estrutura Conceitual de 2018 do IASB. Esse movimento implicou o reposicionamento dos

princípios contábeis tradicionais, deslocando o foco normativo da escrituração para as características qualitativas da informação financeira e para os objetivos do reporte financeiro, conforme observado por Nascimento e Campos (2024).

Do ponto de vista regulatório, a convergência às IFRS foi implementada de forma coordenada por diferentes órgãos, como a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), o Banco Central do Brasil (Bacen) e a Superintendência de Seguros Privados (SUSEP), cada qual no âmbito de suas competências. Antes mesmo da promulgação da Lei n.º 11.638/2007, esses reguladores já haviam determinado a adoção das IFRS, ainda que restrita às Demonstrações Contábeis consolidadas, no âmbito de suas jurisdições específicas, como no caso do Comunicado n.º 10.659/2006 do Banco Central do Brasil, da Instrução n.º 457, de 13 de julho de 2007, da Comissão de Valores Mobiliários, e da Circular SUSEP n.º 357, de 26 de dezembro de 2007. Com a Lei n.º 11.638/2007, a obrigatoriedade das demonstrações consolidadas em conformidade com as IFRS teve início a partir de 2008, consolidando-se plenamente a partir de 2010, após período de transição destinado à adaptação das normas internacionais ao ambiente societário e regulatório brasileiro. Esse percurso evidencia que a adoção das IFRS no país não se deu de forma automática ou homogênea, mas por meio de um processo segmentado, progressivo e regulatoriamente mediado.

Sob a perspectiva institucional, a convergência às IFRS representou uma mudança estrutural relevante no modelo contábil brasileiro, promovendo maior alinhamento conceitual com o referencial internacional em termos de mensuração, reconhecimento e divulgação das informações financeiras. Ainda assim, a internalização da Estrutura Conceitual do IASB permaneceu condicionada a tradições jurídicas de direito codificado, à atuação de múltiplos reguladores e à preocupação com os efeitos de mensurações baseadas em julgamentos subjetivos. Estudos recentes indicam que essas tensões se manifestaram de forma explícita nas contribuições brasileiras à consulta pública do *Exposure Draft* ED/2015/3, especialmente em relação à prudência, à essência sobre a forma e ao uso do valor justo (Mendes; Niyama, 2025).

Nesse contexto, a adoção das IFRS no Brasil caracteriza-se menos por uma uniformização conceitual plena e mais por um processo de convergência regulatória condicionado por arranjos institucionais específicos. A Estrutura Conceitual assume, assim, papel central não apenas normativo, mas também formativo, ao oferecer uma base teórica capaz de orientar a prática contábil, o ensino acadêmico e a interpretação das normas em um ambiente marcado por múltiplas influências institucionais (Godfrey *et al.*, 2010).

A síntese comparativa entre as principais resoluções emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e sua correspondência com a Estrutura Conceitual de 2018 encontra-se sistematizada no Apêndice C.

### 3.5.2.5 Adoção das IFRS no Canadá

Por motivos técnicos ou legais, pode ser mais prático para uma jurisdição adotar um processo pelo qual os resultados emitidos pelo IASB sejam rapidamente e quase automaticamente incorporados à legislação sem modificações. Essa foi a estratégia adotada pelo Canadá para sua implementação em 2011. Tradicionalmente, as leis nacionais e provinciais do Canadá referem-se ao Manual do Instituto Canadense de Revisores Oficiais de Contas (CICA), que inclui as normas contábeis em inglês e francês. A intenção dos reguladores de valores mobiliários canadenses é que o Conselho de Normas Contábeis da CICA não realize alterações (exceto pela tradução) nas “IFRS conforme emitidas pelo IASB” antes de sua inclusão no Manual (Zeff; Nobes, 2010).

Zeff e Nobes (2010) detalharam o método adotado pelo Canadá para a implementação das IFRS a partir de 2011, sob a supervisão do Conselho de Normas Contábeis do Canadá (AcSB). Esse processo envolve a inclusão das IFRS emitidas pelo IASB no *Handbook of Chartered Professional Accountants Canada* (CPA Canada), incluindo uma tradução para o francês preparada no Canadá, revisada e publicada pela IFRS Foundation. Antes mesmo dessa decisão de adotar as IFRS, os Administradores de Valores Mobiliários Canadenses (CSA) já haviam atendido aos pedidos de várias empresas canadenses que, registradas na Comissão de Valores Mobiliários dos Estados Unidos (SEC), preferiam utilizar o US GAAP em detrimento do GAAP canadense. Essas empresas justificavam que o mercado de capitais dos Estados Unidos era essencial para suas operações e que o GAAP canadense não era suficientemente compreendido pelos investidores naquele país (Zeff; Nobes, 2016).

Diante disso, após análise dos comentários recebidos, a CSA propôs a manutenção da opção de uso do US GAAP para os registrantes da SEC. Muitas das empresas que já operavam sob o US GAAP resistiram fortemente à ideia de uma mudança, defendendo que, por competirem principalmente com empresas americanas, era essencial manterem seus relatórios nesse padrão. Algumas dessas companhias estão entre as maiores do Canadá e, embora houvesse defensores da retirada da opção de usar o US GAAP, parece que alguns membros da CSA reconheceram a influência de interesses consolidados e optaram por não complicar a transição para as IFRS ao enfrentar esse desafio (Zeff; Nobes, 2016).

Em 2014, cerca de 128 empresas canadenses optaram por usar o US GAAP em seus relatórios, das quais 110 estavam registradas na SEC e escolheram esse padrão sem restrições, sem um prazo definido para o fim dessa exceção. As outras 18 empresas, não registradas na SEC e reguladas por taxas, viram esse número crescer para 23 até junho de 2015. Elas receberam uma isenção temporária do uso do IFRS, que supostamente terminaria com a publicação da norma IFRS 14<sup>9</sup>, emitida pelo IASB em 2014, relativa à regulamentação de taxas.

Contudo, as comissões de valores mobiliários continuaram concedendo extensões dessa isenção até 2019, pois o IFRS 14, considerado apenas uma solução provisória, não satisfazia completamente as necessidades dessas empresas. Para essas organizações, a comparação com empresas americanas não era a principal motivação para evitar o IFRS; a razão parece estar associada ao desejo de apresentar Demonstrações Contábeis que aparentassem maior robustez em relação àquelas que seriam produzidas sob as IFRS (Nobes; Zeff, 2016).

Essa transição, substituindo os CGAAP pelas IFRS em 2011, representou uma mudança significativa para as Demonstrações Contábeis das empresas do país, particularmente para aquelas listadas no índice S&P/TSX 60 da Bolsa de Valores de Toronto, conforme apontado por Jermakowicz *et al.* (2018). De acordo com estudo realizado pelos referidos autores, pesquisas subsequentes, como as de Burnett *et al.* (2015), não identificaram melhorias significativas nas Demonstrações Contábeis após a transição para as IFRS. Além disso, investigações anteriores destacaram que as discrepâncias entre os valores reportados sob as IFRS e o CGAAP podem ser consideráveis, especialmente nos balanços patrimoniais. Observou-se também que a volatilidade dos dados financeiros tende a ser maior sob o regime das IFRS em comparação com o CGAAP, conforme documentado por Blanchette *et al.* (2013), Blanchette e Desfleurs (2011) e Salman e Shah (2011).

Entre as empresas canadenses que adotam o US GAAP, 53 estão listadas na Bolsa de Valores de Toronto (TSX), incluindo 12 grandes corporações que integram o índice S&P/TSX 60, segmento de alta capitalização do mercado acionário canadense. Assim, 20% das empresas desse índice não utilizam o IFRS. Entre elas estão as companhias ferroviárias *Canadian*

---

<sup>9</sup> Em janeiro de 2014, o IASB emitiu a IFRS 14 – Contas Regulatórias de Diferimento. Essa norma permite que uma entidade adotante pela primeira vez das IFRS continue a reconhecer e mensurar, em suas primeiras e subsequentes demonstrações financeiras, os saldos de contas regulatórias de diferimento de acordo com suas práticas contábeis anteriores, desde que tais práticas sejam compatíveis com os critérios gerais das IFRS. Entende-se por contas regulatórias de diferimento os valores correspondentes a custos ou receitas cujo reconhecimento é postergado no resultado em função de decisões de um regulador, sendo posteriormente recuperados ou devolvidos por meio de tarifas futuras, especialmente em setores regulados como energia elétrica, água e saneamento. Fonte: [IFRS 14 Regulatory Deferral Accounts – 2016 Issued IFRS Standards \(Part A\)](#)

*National e Canadian Pacific*. Esses dados devem ser considerados no contexto mais amplo de 4.394 empresas que emitiam títulos nas jurisdições canadenses em 31 de dezembro de 2014, com a TSX contando com 1.515 empresas listadas na mesma data. Dessa forma, as 53 empresas da TSX que optam pelo US GAAP representam apenas 3,5% do total (Jermakowicz *et al.*, 2018).

Esses dados indicam que, embora a adoção das IFRS seja dominante no Canadá, a coexistência com o US GAAP permanece institucionalmente relevante em segmentos estratégicos do mercado.

Segundo Jermakowicz *et al.* (2018), a adoção das IFRS aumentou a relevância das informações contábeis, tornando-as mais úteis para investidores e demais usuários externos. A comparação entre o CGAAP e as IFRS revelou diferenças relevantes em relação a ativos e passivos, particularmente com o aumento dos valores registrados decorrente da adoção do valor justo para determinados itens, como imóveis para investimento e instrumentos financeiros. Alterações nas normas de consolidação e na mensuração de passivos relacionados a obrigações trabalhistas também contribuíram para essas variações.

Ainda de acordo com os autores, a adoção das IFRS no Canadá levou a maior volatilidade nos valores reportados nas Demonstrações Contábeis, especialmente no resultado abrangente, em razão dos ajustes decorrentes da transição. Essas mudanças, entretanto, aumentaram a relevância dos valores contábeis e do lucro líquido para a avaliação de mercado das empresas, sugerindo melhora na qualidade da informação financeira.

A transição também impactou de maneira heterogênea os diferentes setores da economia canadense, com variações significativas observadas em segmentos como materiais básicos, energia e serviços financeiros, principalmente devido às diferenças nas políticas contábeis e práticas setoriais. Além disso, houve aumento no endividamento médio e na relação dívida-patrimônio em decorrência do reconhecimento de passivos adicionais e ajustes patrimoniais sob as novas normas.

A adoção das IFRS no Canadá marcou um avanço relevante no alinhamento das práticas contábeis do país com os padrões internacionais, embora seus impactos tenham variado conforme o setor e a estrutura empresarial. A experiência canadense demonstra que a convergência contábil internacional pode contribuir para melhorar a qualidade das informações financeiras e facilitar o acesso aos mercados globais, ainda que envolva desafios de implementação (Jermakowicz *et al.*, 2018).

O Canadá apresenta adoção integral das IFRS para entidades com responsabilidade pública de prestação de contas, acompanhada de regime normativo próprio para pequenas e

médias empresas. As contribuições canadenses discutidas por Mendes e Niyama, no XIX Congresso ANPCONT (2025), demonstram elevado alinhamento conceitual ao IASB, com pouca resistência às definições e às reformulações propostas no ED/2015/3. Respondentes canadenses enfatizaram a importância da consistência entre os conceitos e sua aplicação prática, destacando que a definição clara de ativo e passivo contribui para a comparabilidade internacional.

Essa ênfase na comparabilidade exige, contudo, uma distinção conceitual relevante no debate sobre convergência contábil internacional. A EC do IASB estabelece que a comparabilidade constitui uma característica qualitativa da informação contábil que permite aos usuários identificar semelhanças e diferenças entre fenômenos econômicos. Entretanto, comparabilidade não implica uniformidade absoluta das práticas contábeis. A uniformidade pressuporia a aplicação idêntica de métodos contábeis independentemente das circunstâncias econômicas subjacentes, o que poderia comprometer a representação adequada da realidade econômica. Assim, a comparabilidade é alcançada quando situações semelhantes são tratadas de maneira semelhante e situações distintas são tratadas de forma diferente, permitindo aos usuários avaliar adequadamente as diferenças entre entidades e períodos (IASB, 2018, QC20–QC23).

A experiência canadense reforça a ideia de que a convergência contábil internacional não implica uniformidade absoluta das práticas contábeis. Embora o país adote integralmente as IFRS para entidades com responsabilidade pública de prestação de contas, a aplicação dessas normas continua condicionada por fatores institucionais, jurídicos e econômicos próprios do ambiente regulatório local. Dessa forma, a convergência promovida pelo IASB deve ser compreendida como um processo voltado à ampliação da comparabilidade internacional das informações financeiras, sem eliminar as particularidades institucionais que influenciam sua implementação nas diferentes jurisdições.

Dessa forma, ao concluir a análise comparativa das jurisdições examinadas, observa-se que as normas internacionais são assimiladas de maneiras distintas nos diferentes contextos institucionais. Essas diferenças influenciam a forma de reporte financeiro, a qualidade das informações divulgadas e o papel desempenhado pelas ECs em cada ambiente regulatório. Reconhecer essas particularidades é fundamental para avançar para a dimensão interpretativa do estudo.

#### 4 SEÇÃO INTERPRETATIVA: ESCOLHAS CONCEITUAIS E LIMITES ESTRUTURAIS DA CONVERGÊNCIA CONTÁBIL

Este capítulo interpreta os resultados empíricos e comparativos apresentados anteriormente a partir de uma perspectiva predominantemente ancorada na Teoria Institucional. Parte-se do pressuposto de que as ECs de Contabilidade não são produtos exclusivamente técnicos ou neutros, mas refletem escolhas conceituais condicionadas por contextos institucionais, econômicos e regulatórios específicos. Nesse sentido, as mudanças observadas nas ECs e as diferenças verificadas entre os *frameworks* analisados são compreendidas como resultados de processos institucionais nos quais diferentes atores, interesses e mecanismos de governança influenciam a definição e a evolução dos princípios que orientam o reporte financeiro.

Sob essa perspectiva, a convergência contábil internacional promovida pelo IASB não deve ser interpretada apenas como um movimento técnico de aprimoramento normativo, mas também como um processo institucional de negociação, legitimação e adaptação das normas contábeis em diferentes ambientes regulatórios. As divergências observadas entre os *frameworks* analisados, bem como entre suas formas de adoção e adaptação pelas jurisdições, são analisadas como expressões de tensões relacionadas aos objetivos do reporte financeiro, aos incentivos econômicos subjacentes e às estruturas institucionais que moldam o processo normativo internacional.

Além disso, sob a ótica da Teoria Institucional, o processo de elaboração e revisão das normas internacionais de contabilidade pode ser compreendido como um mecanismo de construção de legitimidade normativa no campo organizacional da contabilidade. O *due process* do IASB, estruturado por meio de consultas públicas, *exposure drafts* e *comment letters*, constitui um espaço institucional no qual participam diferentes atores institucionais, incluindo reguladores, profissionais, acadêmicos, empresas e investidores, que contribuem para a formação e legitimação das decisões normativas. Nesse contexto, as contribuições recebidas ao longo desse processo não apenas influenciam o conteúdo final das normas, mas também refletem pressões institucionais, interesses econômicos e interpretações conceituais distintas acerca do papel da informação contábil no funcionamento dos mercados.

A análise desenvolvida nesta seção desloca, portanto, o foco da descrição normativa para a explicação teórica dessas escolhas, buscando compreender por que determinados princípios conceituais são preservados, reformulados ou resistidos ao longo do processo de convergência contábil internacional.

Para ampliar a interpretação dos resultados, a Teoria da Contabilidade e a Teoria da Agência são utilizadas como referenciais complementares. A primeira contribui para compreender a evolução histórica e conceitual dos fundamentos do reporte financeiro, enquanto a segunda auxilia na análise dos incentivos econômicos que influenciam a produção, a divulgação e a utilização das informações contábeis.

Dessa forma, a interpretação proposta neste capítulo articula essas diferentes lentes teóricas, tendo a Teoria Institucional como eixo analítico central para compreender os alcances e os limites do processo de convergência conceitual contábil. Nesse sentido, os resultados empíricos apresentados nos capítulos anteriores, especialmente aqueles relacionados às divergências conceituais identificadas entre as ECs analisadas e às contribuições recebidas durante o processo de consulta pública do IASB, constituem a base para a interpretação desenvolvida nesta seção, permitindo examinar de que maneira fatores institucionais, interesses econômicos e mecanismos de governança influenciam a construção e a evolução dos princípios que orientam o reporte financeiro internacional.

#### 4.1 Premissas Teóricas para a Interpretação dos Resultados

A interpretação dos resultados desta tese é orientada por um arranjo teórico articulado que permite examinar as escolhas conceituais subjacentes às Estruturas Conceituais analisadas. A Teoria da Contabilidade constitui o eixo central dessa interpretação, ao compreender a normatização contábil como um sistema conceitual orientado por objetivos informacionais, critérios de reconhecimento e bases de mensuração, no qual as definições fundamentais não são neutras, mas refletem opções normativas sobre o papel da informação financeira.

A Teoria Institucional complementa essa base ao permitir analisar como tais escolhas conceituais são moldadas, difundidas e legitimadas em diferentes contextos regulatórios, sob a influência de pressões normativas, coercitivas e miméticas que condicionam a adoção e a adaptação dos *frameworks* internacionais.

De forma complementar, a Teoria da Agência contribui para interpretar o papel atribuído à informação contábil na redução de conflitos de interesse, no monitoramento das relações econômicas e na definição de prioridades informacionais, especialmente em ambientes orientados ao mercado de capitais. Em conjunto, esses referenciais estruturam a análise interpretativa desenvolvida nas subseções seguintes, permitindo explicar os limites estruturais observados no processo de convergência contábil internacional.

Embora a presente tese se apoie na Teoria da Contabilidade, na Teoria Institucional e na Teoria da Agência como referenciais complementares, a Teoria Institucional sobressai como eixo analítico predominante. A interpretação dos resultados evidencia que as mudanças na Estrutura Conceitual do IASB e os limites da convergência contábil internacional decorrem principalmente de condicionantes institucionais, assimetrias na capacidade de influência dos diferentes grupos participantes do processo normativo e mecanismos de legitimação e difusão das normas internacionais. Nesse contexto, a Teoria da Contabilidade fornece a base epistemológica para a análise do conteúdo conceitual das Estruturas, enquanto a Teoria da Agência contribui para a compreensão de incentivos econômicos específicos associados à prudência, à mensuração e ao reconhecimento.

Observa-se, contudo, que a articulação entre a Teoria Institucional e a Teoria da Agência envolve tensões analíticas relevantes. Enquanto a Teoria da Agência interpreta escolhas contábeis a partir de incentivos econômicos, eficiência contratual e redução de assimetrias informacionais, a Teoria Institucional enfatiza processos de legitimação, pressões normativas e assimetrias de poder no ambiente regulatório. Assim, práticas e conceitos contábeis podem ser explicados tanto por sua funcionalidade econômica quanto por sua conformidade com modelos institucionalmente legitimados.

No contexto desta tese, essa tensão manifesta-se no fato de que determinadas posições relativas à prudência, à mensuração e ao reconhecimento podem ser compreendidas como respostas a incentivos econômicos, mas também como produtos de processos institucionais de difusão e legitimação normativa no âmbito do IASB. Desse modo, as duas abordagens são mobilizadas de forma complementar na interpretação do processo de convergência conceitual, com predominância explicativa da Teoria Institucional.

#### *4.1.1 Teoria da Contabilidade*

À luz da Teoria da Contabilidade, as alterações observadas nas ECs evidenciam que conceitos como relevância, representação fidedigna, prudência e *stewardship* não são definições estáticas, mas construções teóricas sujeitas a revisões conforme objetivos informacionais e prioridades normativas.

A análise comparativa demonstra que, embora IASB e FASB compartilhem a lógica da utilidade da informação para decisão, divergem quanto ao grau de tolerância à subjetividade e ao julgamento profissional, especialmente nos critérios de reconhecimento e mensuração. Esses achados reforçam a compreensão de que a convergência conceitual ocorre em nível formal, mas preserva diferenças substantivas ancoradas em tradições teóricas distintas.

#### 4.1.2 Teoria Institucional

Sob a perspectiva institucional, os resultados indicam que a convergência contábil internacional é fortemente influenciada por pressões coercitivas, normativas e miméticas, sem, contudo, eliminar particularidades locais. A adoção das diretrizes do IASB pelas jurisdições analisadas revela processos de adaptação seletiva, nos quais estruturas conceituais formalmente alinhadas convivem com interpretações regulatórias e práticas normativas diferenciadas.

A análise das contribuições ao *Exposure Draft* ED/2015/3 evidencia que o processo de revisão conceitual funciona como arena de negociação institucional, na qual diferentes grupos buscam legitimar interesses específicos por meio de argumentos técnicos. Assim, a EC atua como instrumento de coordenação mínima e legitimação institucional, mais do que como mecanismo de homogeneização conceitual plena.

#### 4.1.3 Teoria da Agência

A Teoria da Agência contribui para a interpretação dos resultados ao evidenciar como escolhas conceituais refletem incentivos econômicos e mecanismos de governança. As divergências observadas entre IASB e FASB, especialmente em relação à mensuração e ao reconhecimento, estão associadas a diferentes níveis de tolerância ao risco informacional e a distintos modelos de proteção aos usuários primários da informação contábil.

Enquanto o IASB admite maior volatilidade e subjetividade em nome da relevância econômica, o FASB privilegia verificabilidade e estabilidade, reduzindo potenciais conflitos de agência. Esses resultados indicam que a convergência conceitual é condicionada pela necessidade de equilibrar utilidade informacional e controle oportunista dos agentes.

### 4.2 Síntese das Premissas Teóricas e Categorias Analíticas

A análise interpretativa dos resultados parte das premissas sistematizadas no Quadro 13, que articulam contribuições da Teoria da Contabilidade, da Teoria Institucional e da Teoria da Agência. Essas premissas orientam a construção das categorias analíticas utilizadas para interpretar os resultados empíricos, permitindo examinar como as escolhas conceituais observadas nas ECs analisadas se relacionam com objetivos informacionais, arranjos institucionais e incentivos econômicos subjacentes.

Dessa forma, a interpretação não se limita à descrição das diferenças normativas identificadas, mas busca explicar por que determinados princípios são preservados, reformulados ou resistidos no processo de convergência contábil internacional, considerando

os condicionantes teóricos que moldam essas decisões. Nesse sentido, os resultados empíricos são analisados de forma integrada, evidenciando que a convergência conceitual opera sob limites estruturais que transcendem o plano técnico das normas.

**Quadro 13-** Quadro-Síntese das Premissas Teóricas e Categorias Analíticas

Abordagem Teórica	Premissas Analíticas Centrais (com base na literatura)	Categorias Analíticas Derivadas	Contribuição para a Interpretação dos Resultados
Teoria da Contabilidade	A contabilidade constitui um sistema normativo e socialmente construído, orientado por objetivos informacionais, usuários prioritários e critérios de mensuração que refletem escolhas teóricas condicionadas por contextos econômicos, institucionais e regulatórios. As ECs desempenham papel central na organização desses conceitos, funcionando como referência para a elaboração das normas e para a interpretação da prática contábil, sendo continuamente revistas em resposta a críticas, crises e transformações do ambiente econômico e regulatório (Hendriksen; Van Breda, 1999; Sunder, 1997; Watts; Zimmerman, 1986; Niyama, 2010).	Objetivos do reporte financeiro; características qualitativas da informação; princípios contábeis; definições dos elementos; critérios de reconhecimento; bases de mensuração; relação entre princípios e regras.	Permite interpretar as revisões das ECs como escolhas normativas contingentes, explicando convergências formais e divergências conceituais persistentes entre organismos normatizadores e jurisdições.
Teoria Institucional	As práticas contábeis são moldadas por pressões coercitivas, normativas e miméticas, operando em campos institucionais nos quais a busca por legitimidade é central. A adoção de ECs formalmente alinhadas não elimina adaptações locais nem conflitos institucionais, uma vez que os processos de normatização e implementação refletem interesses, arranjos regulatórios e tradições jurídicas específicas (DiMaggio; Powell, 1983).	Pressões institucionais; legitimação; isomorfismo; adaptação seletiva; campo organizacional; <i>due process</i> normativo; atores institucionais.	Explica por que a convergência contábil internacional resulta em alinhamentos conceituais parciais, preservando particularidades institucionais e regulatórias entre jurisdições.
Teoria da Agência	As relações econômicas são caracterizadas por conflitos de interesse entre principais e agentes, assimetria informacional e diferentes atitudes frente ao risco. A informação contábil atua como mecanismo de monitoramento e redução dos custos de agência, influenciando incentivos contratuais, escolhas de mensuração e níveis de verificabilidade aceitos nos relatórios financeiros (Ross, 1973; Jensen; Meckling, 1976; Eisenhardt, 1989; Fama; Jensen, 1983).	Conflitos de agência; assimetria informacional; incentivos econômicos; mecanismos de monitoramento; verificabilidade da informação; tolerância ao risco; custos de agência.	Permite interpretar divergências conceituais relativas à mensuração, ao valor justo e à divulgação como respostas a diferentes estruturas de incentivos, governança e controle informacional.

**Fonte:** Elaboração própria, com base em Hendriksen e Van Breda (1999), Sunder (1997), Watts e Zimmerman (1986), Niyama (2010), DiMaggio e Powell (1983), Jensen e Meckling (1976), Eisenhardt (1989) e Fama e Jensen (1983).

A análise interpretativa desenvolvida nesta seção evidencia que as diferenças observadas entre as Estruturas Conceituais analisadas não resultam de inconsistências técnicas ou de desvios pontuais na aplicação das normas, mas de escolhas conceituais condicionadas por objetivos informacionais, arranjos institucionais e incentivos econômicos distintos. Esses condicionantes moldam a forma como princípios centrais do framework contábil são formulados, priorizados ou relativizados, delimitando os alcances da convergência conceitual internacional. Ao explicitar essas relações, a seção estabelece a base analítica necessária para o aprofundamento da interpretação nos desdobramentos subsequentes, nos quais essas escolhas conceituais são examinadas de forma articulada à luz dos referenciais teóricos adotados.

As premissas teóricas sistematizadas neste quadro não devem ser compreendidas como complementares de forma harmônica. Ao contrário, cada abordagem enfatiza dimensões distintas - eficiência informacional, legitimidade institucional e incentivos contratuais - que, em diversos momentos, entram em tensão explicativa. Essa tensão é central para compreender por que a convergência contábil internacional avança formalmente, mas permanece conceitualmente limitada.

### 4.3 Discussão Interpretativa dos Resultados à Luz das Teorias

#### *4.3.1 Convergência Conceitual e Persistência de Particularidades Institucionais*

Sob a perspectiva da Teoria Institucional, os resultados evidenciam que a convergência contábil internacional alcançou elevado grau de alinhamento formal, sem, contudo, eliminar particularidades institucionais que condicionam a interpretação e a aplicação das ECs nas diferentes jurisdições analisadas. Embora os organismos normatizadores compartilhem princípios e objetivos declarados, as evidências indicam que fatores como tradições jurídicas, padrões culturais, modelos regulatórios e estruturas de governança nacional influenciam a forma como esses referenciais são incorporados. Assim, a convergência observada manifesta-se como um processo de adaptação seletiva, no qual estruturas conceituais formalmente semelhantes coexistem com práticas interpretativas e normativas diferenciadas.

A análise comparativa das ECs evidencia que, embora exista um elevado grau de convergência formal em relação ao arcabouço emitido pelo IASB em 2018, as jurisdições analisadas preservam particularidades institucionais relevantes. Esse resultado confirma que a convergência contábil internacional não se traduz em uniformidade conceitual plena, mas em um processo dinâmico de adaptação, interpretação e incorporação seletiva dos princípios internacionais.

Esse achado pode ser explicado pela atuação simultânea de pressões coercitivas, normativas e miméticas. A adoção das IFRS e da Estrutura Conceitual do IASB representa uma resposta às pressões coercitivas exercidas por organismos internacionais, mercados de capitais e acordos regulatórios. No entanto, as pressões normativas oriundas de órgãos reguladores nacionais, associações profissionais e tradições jurídicas moldam a forma como esses conceitos são internalizados em cada jurisdição.

Os resultados demonstram que países com tradição jurídico-legal mais formalista, como aqueles inseridos no modelo continental europeu, tendem a interpretar os conceitos conceituais com maior cautela e conservadorismo, preservando maior ênfase na segurança jurídica e na verificabilidade. Em contraste, jurisdições de tradição *common law*, como Austrália e Reino Unido, apresentam maior aderência à lógica econômica subjacente às IFRS, privilegiando a essência econômica das transações e a utilidade informacional para os investidores.

O caso canadense ilustra de forma emblemática essa dinâmica institucional. Apesar da adoção integral das IFRS para entidades com responsabilidade pública de prestação de contas, o país mantém arranjos normativos paralelos e preserva opções regulatórias específicas, refletindo preocupações com comparabilidade internacional, custos de transição e incentivos econômicos. Esse comportamento evidencia que a convergência conceitual ocorre dentro de limites institucionais bem definidos.

Os resultados demonstram que, embora as Estruturas Conceituais apresentem elevado grau de alinhamento formal, persistem particularidades institucionais que condicionam sua interpretação e aplicação. As jurisdições analisadas incorporam os princípios do IASB de forma seletiva, refletindo sistemas jurídicos, modelos regulatórios e ambientes econômicos distintos. Esse resultado confirma que a convergência contábil internacional ocorre em nível normativo, mas encontra limites estruturais quando confrontada com realidades institucionais heterogêneas.

#### *4.3.2 Tensões Conceituais nas Estruturas Conceituais: Objetivos do Reporte, Características Qualitativas e Prudência*

À luz da Teoria da Contabilidade, os resultados revelam que as revisões das ECs não conduziram à estabilização conceitual plena, mas mantiveram tensões persistentes relacionadas aos objetivos do reporte financeiro e às características qualitativas da informação. As evidências indicam que conceitos como relevância, representação fidedigna e prudência continuam sendo objeto de interpretações distintas entre os normatizadores, refletindo escolhas normativas condicionadas por diferentes concepções de utilidade informacional. Dessa forma, as alterações

conceituais observadas expressam compromissos teóricos contingentes, mais voltados à acomodação de demandas divergentes do que à construção de um consenso conceitual definitivo.

Parte da discussão acerca das tensões entre prudência e representação fidedigna foi preliminarmente explorada em Mendes e Niyama (2025), em estudo apresentado no XX Congresso Internacional de Contabilidade e Auditoria, e contribuiu para o refinamento interpretativo das categorias analisadas nesta seção.

A análise dos resultados evidencia que os conceitos de prudência, neutralidade e *stewardship* constituem um dos principais núcleos de tensão conceitual no processo de revisão da EC do IASB. As alterações introduzidas na versão final de 2018, especialmente após as contribuições recebidas no âmbito do *Exposure Draft* ED/2015/3, revelam que essas categorias não são meramente técnicas, mas refletem disputas teóricas e institucionais sobre o papel da contabilidade, os objetivos da informação financeira e a proteção dos diferentes grupos de usuários.

A reintrodução explícita da prudência na EC de 2018 pode ser interpretada como uma tentativa de reequilibrar os critérios de relevância e representação fidedigna em contextos de incerteza. Diferentemente da concepção tradicional de prudência associada ao conservadorismo sistemático, o IASB passou a defini-la como cautela no exercício do julgamento, buscando compatibilizá-la com a neutralidade da informação. Esse movimento revela uma preocupação normativa em responder às críticas quanto ao excesso de ênfase em mensurações baseadas em estimativas, especialmente aquelas associadas ao valor justo.

A análise comparativa demonstra, contudo, que a recepção desses conceitos varia significativamente entre as jurisdições analisadas. Jurisdições com tradição contábil mais conservadora e maior influência do direito codificado tendem a interpretar a prudência como mecanismo de proteção do capital e de mitigação de riscos, preservando maior cautela no reconhecimento e na mensuração de ativos e passivos. Em contrapartida, países com tradição orientada ao mercado e ao investidor, especialmente aqueles inseridos no modelo common law, demonstram maior aceitação da neutralidade e da mensuração baseada em valores econômicos atuais, entendendo a prudência como compatível com a transparência e a utilidade informacional.

À luz da Teoria Institucional, essas diferenças refletem a influência dos ambientes regulatórios, das práticas profissionais e das expectativas sociais que cercam o reporte financeiro. As contribuições analisadas no ED/2015/3 revelam que o retorno da prudência foi fortemente defendido por atores institucionais que buscavam reforçar a legitimidade da

Estrutura Conceitual, especialmente após a crise financeira internacional, período em que se intensificaram críticas à volatilidade excessiva e à percepção de fragilidade dos demonstrativos financeiros. Nesse contexto, a prudência ressurgiu como elemento simbólico de estabilidade e confiança, ainda que redefinida em termos conceituais mais restritos.

O conceito de *stewardship* também ocupa posição central nessas tensões. Sua revalorização como componente explícito do objetivo da informação financeira reflete a demanda por maior responsabilização dos gestores e por informações que permitam avaliar a administração dos recursos confiados. A análise dos resultados indica que jurisdições com tradição de forte *enforcement* e governança corporativa mais estruturada tendem a enfatizar o *stewardship* como complemento à tomada de decisão econômica, enquanto outras mantêm foco predominante na utilidade informacional para investidores.

Sob a ótica da Teoria da Agência, a reintrodução da prudência e o fortalecimento do *stewardship* podem ser compreendidos como respostas aos problemas de assimetria informacional e de oportunismo gerencial. A cautela no julgamento contábil e a ampliação do foco na prestação de contas contribuem para reduzir incentivos a práticas oportunistas, limitando a manipulação de resultados e reforçando os mecanismos de monitoramento. Contudo, a análise comparativa evidencia que o equilíbrio entre prudência e neutralidade permanece delicado, pois o excesso de cautela pode comprometer a relevância da informação e obscurecer o desempenho econômico real das entidades.

Dessa forma, os resultados sugerem que as tensões entre prudência, neutralidade e *stewardship* não representam inconsistências conceituais isoladas, mas refletem o esforço contínuo do IASB e das jurisdições adotantes em conciliar objetivos informacionais distintos, expectativas institucionais e incentivos econômicos. Essas tensões evidenciam que a Estrutura Conceitual constitui um campo de negociação teórica e institucional, no qual conceitos fundamentais são constantemente reinterpretados à luz das transformações econômicas e regulatórias.

A reintrodução da prudência na EC do IASB e o reforço do *stewardship* evidenciam compromissos conceituais instáveis. Embora formalmente reconhecidos, esses conceitos permanecem subordinados à lógica da utilidade para decisão, o que limita sua aplicação prática. As contribuições ao ED/2015/3 revelam que tais conceitos funcionam como mecanismos de legitimação discursiva, permitindo acomodar demandas conflitantes sem alterar substancialmente a hierarquia conceitual dominante.

#### 4.3.3 Mensuração, valor justo e incentivos econômicos

Sob o enfoque da Teoria da Agência, os resultados indicam que as divergências observadas nos critérios de mensuração, especialmente quanto ao uso do valor justo, refletem diferentes níveis de tolerância ao risco informacional e ao potencial de comportamento oportunista. A comparação entre IASB e FASB evidencia que escolhas conceituais associadas à maior subjetividade e volatilidade informacional estão diretamente relacionadas a distintos arranjos de incentivos e mecanismos de controle. Nesse contexto, a mensuração contábil assume papel central na mediação dos conflitos de agência, condicionando a extensão em que a informação contábil é utilizada como instrumento de monitoramento e proteção aos usuários externos.

Sob a perspectiva da Teoria da Contabilidade, o debate em torno do valor justo reflete a tensão clássica entre relevância e representação fidedigna. A mensuração baseada em valores de mercado ou em estimativas atualizadas tende a fornecer informações mais oportunas e alinhadas à realidade econômica, especialmente em mercados líquidos. Contudo, em ambientes caracterizados por maior incerteza, baixa liquidez ou limitações de mercado, a utilização do valor justo pode comprometer a verificabilidade e aumentar a subjetividade das mensurações, afetando a confiabilidade das Demonstrações Contábeis.

A análise comparativa demonstra que jurisdições com mercados de capitais mais desenvolvidos e maior tradição de orientação ao investidor tendem a apresentar maior abertura ao uso do valor justo. Nesses contextos, a volatilidade decorrente das mensurações é interpretada como reflexo legítimo das flutuações econômicas, sendo considerada um custo aceitável para o aumento da relevância informacional. Em contrapartida, jurisdições com maior influência do direito codificado ou com mercados menos líquidos demonstram maior cautela, privilegiando bases de mensuração historicamente mais estáveis, como o custo histórico, especialmente para determinados ativos e passivos.

À luz da Teoria da Agência, as escolhas relativas à mensuração assumem papel central na compreensão dos incentivos econômicos e dos custos de agência. A utilização do valor justo pode contribuir para a redução das assimetrias informacionais ao aproximar os valores contábeis dos valores econômicos percebidos pelo mercado. Entretanto, também amplia a discricionariedade gerencial, sobretudo quando as mensurações dependem de modelos internos e estimativas subjetivas, aumentando os custos de monitoramento e o risco de oportunismo.

Os resultados indicam que a resistência ao valor justo em determinadas jurisdições está frequentemente associada a preocupações com a possibilidade de manipulação dos resultados e com a volatilidade excessiva dos indicadores de desempenho. Essas preocupações são particularmente relevantes em ambientes nos quais os mecanismos de *enforcement* e

governança são percebidos como menos robustos, reforçando a necessidade de controles adicionais e de maior transparência nas divulgações associadas às mensurações.

Do ponto de vista institucional, observa-se que os organismos reguladores e normativos desempenham papel fundamental na mediação dessas tensões. A definição de orientações adicionais, a imposição de requisitos de divulgação mais rigorosos e a delimitação de hierarquias de mensuração refletem tentativas de equilibrar a busca por relevância com a necessidade de confiabilidade e comparabilidade. Assim, as escolhas conceituais relativas à mensuração não podem ser dissociadas do ambiente regulatório em que são implementadas.

Os resultados empíricos observados em algumas jurisdições, especialmente aquelas que passaram por transições significativas para as IFRS, indicam aumento da volatilidade dos valores reportados, sobretudo em ativos financeiros, instrumentos derivativos e propriedades para investimento. Embora essa volatilidade tenha sido inicialmente percebida como um efeito adverso, estudos subsequentes sugerem que ela pode aumentar a utilidade da informação para os usuários externos, ao refletir de forma mais fidedigna as condições econômicas subjacentes.

Dessa forma, a análise interpretativa dos resultados sugere que o valor justo constitui uma base de mensuração conceitualmente coerente com os objetivos informacionais do IASB, mas sua aplicação prática exige a consideração cuidadosa dos incentivos econômicos, dos custos de agência e das capacidades institucionais de cada jurisdição. As divergências observadas não indicam rejeição ao modelo internacional, mas evidenciam a necessidade de adaptações e salvaguardas que garantam o equilíbrio entre relevância, confiabilidade e governança.

A análise da mensuração e do valor justo evidencia o núcleo das divergências estruturais entre IASB e FASB. As diferentes abordagens refletem níveis distintos de tolerância à volatilidade informacional e aos riscos de comportamento oportunista. Enquanto o IASB privilegia a representação econômica contemporânea, o FASB enfatiza a objetividade, a verificabilidade e a estabilidade, evidenciando que escolhas conceituais são moldadas por incentivos econômicos e mecanismos de governança.

#### *4.3.4 Ambientes Regulatórios, Enforcement e Limites Práticos da Convergência*

A análise dos resultados, à luz das contribuições da Teoria Institucional e da Teoria da Agência, evidencia que os ambientes regulatórios e os mecanismos de *enforcement* constituem fatores centrais para a compreensão dos limites práticos da convergência contábil internacional. Mesmo diante de estruturas conceituais formalmente alinhadas, diferenças nos sistemas de fiscalização, responsabilização e incentivos afetam a forma como os princípios contábeis são

aplicados na prática. Esses achados indicam que a efetividade da convergência depende não apenas do conteúdo normativo das ECs, mas também da capacidade institucional de induzir comportamentos compatíveis com os objetivos declarados do reporte financeiro.

Sob a ótica da Teoria Institucional, os ambientes regulatórios atuam como elementos centrais de mediação entre normas internacionais e práticas locais. Organismos reguladores, tribunais, entidades de supervisão e associações profissionais exercem pressões coercitivas e normativas que moldam a aplicação efetiva dos conceitos contábeis. Assim, a adoção formal das IFRS não garante, por si só, a homogeneidade das práticas contábeis, uma vez que o grau de *enforcement* influencia diretamente o comportamento das entidades e a qualidade das informações divulgadas.

A análise comparativa revela que jurisdições com estruturas regulatórias mais robustas e sistemas de fiscalização mais rigorosos tendem a apresentar maior consistência na aplicação dos princípios conceituais, reduzindo a margem para interpretações oportunistas. Nesses contextos, a atuação ativa de órgãos reguladores e a existência de sanções efetivas contribuem para o fortalecimento da credibilidade das Demonstrações Contábeis e para a internalização mais uniforme dos conceitos do IASB.

Em contraste, jurisdições com *enforcement* menos intenso ou com estruturas regulatórias fragmentadas demonstram maior heterogeneidade na aplicação das normas, mesmo quando formalmente alinhadas às IFRS. Nessas situações, as escolhas contábeis tornam-se mais sensíveis a incentivos locais, pressões políticas e características setoriais, reforçando a importância do contexto institucional na compreensão dos resultados observados.

À luz da Teoria da Agência, os mecanismos de *enforcement* desempenham papel fundamental na mitigação dos conflitos de interesse e na redução das assimetrias informacionais. A presença de fiscalização efetiva e de sanções críveis limita o comportamento oportunista dos gestores, fortalecendo os mecanismos de monitoramento e aumentando a confiabilidade da informação contábil. Por outro lado, ambientes com *enforcement* frágil tendem a ampliar os custos de agência, exigindo maior cautela na interpretação dos números contábeis por parte dos usuários externos.

Os resultados indicam que as diferenças nos ambientes regulatórios também influenciam a forma como conceitos sensíveis, como prudência, valor justo e reconhecimento de passivos, são aplicados na prática. Em jurisdições com forte tradição de *enforcement*, observa-se maior aderência às definições conceituais e às orientações normativas, enquanto em contextos menos rigorosos essas escolhas podem ser ajustadas de forma mais flexível, ampliando a distância entre norma e prática.

Dessa forma, a análise interpretativa reforça que a harmonização contábil internacional não pode ser compreendida apenas como um processo normativo, mas como um fenômeno institucional que depende da interação entre regras formais, estruturas regulatórias e mecanismos de fiscalização. A convergência conceitual promovida pelo IASB encontra seus limites e suas possibilidades nos ambientes institucionais nacionais, que condicionam a efetividade das normas e a qualidade da informação financeira produzida.

Ao encerrar esta seção, torna-se evidente que as Estruturas Conceituais analisadas desempenham papel central na orientação do reporte financeiro, mas sua eficácia está intrinsecamente ligada à capacidade institucional das jurisdições de assegurar sua aplicação consistente. Esse entendimento fornece a base para a seção conclusiva da tese, na qual são sintetizadas as principais implicações teóricas e práticas dos resultados obtidos, bem como suas contribuições para o debate sobre convergência contábil internacional.

#### Quadro 14- Síntese Interpretativa dos Resultados à Luz das Teorias

Dimensão Analisada	Resultados Observados	Interpretação à Luz das Teorias	Implicações para a Convergência Contábil
Convergência Conceitual Internacional	Elevado alinhamento formal ao IASB, com persistência de diferenças entre jurisdições	A Teoria Institucional explica que pressões coercitivas levam à adoção formal, mas trajetórias históricas e ambientes institucionais condicionam a aplicação	A convergência deve ser compreendida como processo adaptativo, e não como uniformização plena
Prudência, Neutralidade e Stewardship	Reintrodução da prudência e reforço do <i>stewardship</i> , com recepções distintas entre países	A Teoria da Contabilidade evidencia tensões normativas; a Teoria Institucional revela busca por legitimidade	Conceitos centrais permanecem em negociação teórica e institucional
Mensuração e Valor Justo	Ampliação do uso do valor justo, acompanhada de maior volatilidade e resistência em algumas jurisdições	A Teoria da Agência demonstra redução de assimetrias, mas aumento da discricionariedade gerencial	Divergências refletem diferentes incentivos econômicos e capacidades institucionais
Ambientes Regulatórios e <i>Enforcement</i>	Aplicação heterogênea das normas, mesmo entre jurisdições IFRS	A Teoria Institucional e a Teoria da Agência destacam o papel do <i>enforcement</i> na redução do oportunismo	A efetividade da convergência depende da robustez regulatória
Papel das Estruturas Conceituais	As Estruturas Conceituais orientam, mas não determinam uniformemente as práticas	As três teorias indicam que as Estruturas Conceituais são referenciais normativos interpretados localmente	As Estruturas Conceituais promovem convergência condicionada ao contexto institucional

**Fonte:** Elaboração própria, com base na análise documental das Estruturas Conceituais do IASB, FASB e das jurisdições analisadas (2025).

O quadro-síntese consolida os principais achados desta pesquisa e sustenta a interpretação de que a convergência contábil internacional promovida pelo IASB ocorre de forma institucionalmente condicionada, teoricamente disputada e economicamente orientada.

A análise evidencia que as Estruturas Conceituais exercem papel central nesse processo, não como instrumentos de convergência conceitual plena, mas como arranjos normativos contingentes, cuja eficácia depende da interação entre normas, ambientes regulatórios, mecanismos de *enforcement* e incentivos econômicos.

Em conjunto, os resultados demonstram que as diferenças observadas entre as Estruturas Conceituais não decorrem de falhas técnicas ou de estágios distintos de desenvolvimento normativo, mas refletem limites estruturais persistentes do processo de convergência contábil internacional. Esses limites estão associados à heterogeneidade dos contextos institucionais, às estratégias de legitimação dos organismos normatizadores e aos distintos incentivos econômicos que moldam a aceitação e a aplicação dos conceitos contábeis nas jurisdições analisadas.

Em conjunto, a análise interpretativa desenvolvida neste capítulo demonstra que as diferenças observadas entre as ECs analisadas não decorrem de falhas técnicas ou de estágios distintos de desenvolvimento normativo, mas refletem escolhas conceituais condicionadas por objetivos do reporte financeiro, arranjos institucionais e incentivos econômicos específicos. As abordagens teóricas mobilizadas permitem compreender como princípios como relevância, representação fidedigna, prudência, neutralidade, reconhecimento e mensuração são objeto de disputas e acomodações no processo de convergência contábil internacional.

Nesse sentido, a EC emerge como um artefato normativo que busca coordenar expectativas e legitimar práticas contábeis em contextos heterogêneos, sem eliminar as assimetrias estruturais que caracterizam os diferentes sistemas contábeis. Essa interpretação fornece a base analítica necessária para a avaliação integrada dos alcances e dos limites do projeto de convergência contábil internacional, desenvolvida no capítulo seguinte.

A síntese apresentada no quadro 12 evidencia que a convergência contábil internacional não resulta de um processo linear de aprimoramento técnico, mas de acomodações institucionais condicionadas por interesses, incentivos e estruturas de governança distintas. Assim, os alinhamentos observados coexistem com divergências substantivas que tendem a persistir, mesmo diante de revisões futuras das Estruturas Conceituais. Essa constatação não implica juízo normativo sobre a legitimidade do processo de consulta pública, mas reflete uma leitura analítica de seus limites enquanto mecanismo de equalização de influência institucional.

## **5 REFLEXÕES CRÍTICAS**

### **5.1 Alcances e Limites da Convergência Contábil**

Esta pesquisa permite afirmar, de forma mais precisa, que a convergência contábil não é limitada apenas por diferenças institucionais genéricas entre jurisdições, mas por núcleos conceituais estruturalmente incompatíveis entre os principais *frameworks* analisados. Os resultados históricos, comparativos e interpretativos evidenciam que, embora tenha havido avanços relevantes no plano formal, especialmente na aproximação dos objetivos do reporte financeiro e na convergência de determinadas estruturas conceituais, persistem divergências centrais nos critérios de reconhecimento, mensuração e no tratamento da prudência que funcionam como barreiras duráveis à convergência conceitual plena.

A convergência observada revela-se, portanto, parcial e estruturalmente limitada, na medida em que tais divergências não decorrem de imperfeições técnicas transitórias ou de defasagens temporais entre os organismos normatizadores, mas de opções normativas deliberadas e persistentes, associadas a diferentes tradições jurídicas, arranjos institucionais e incentivos econômicos. Nesse sentido, a pesquisa demonstra que a convergência contábil internacional encontra seus principais limites não na ausência de coordenação formal, mas na coexistência de racionalidades conceituais incompatíveis que moldam, de maneira distinta, o papel atribuído à informação contábil.

Ao evidenciar que as maiores divergências concentram-se nos capítulos relativos aos elementos, ao reconhecimento e à mensuração, esta tese contribui para deslocar a interpretação dominante da convergência como processo predominantemente técnico, indicando que seus limites são conceituais, institucionais e econômicos, e não meramente operacionais. Assim, a convergência contábil deve ser compreendida como um processo de alinhamento parcial e condicionado, no qual a convergência formal coexiste com a preservação de diferenças substantivas que delimitam, de forma permanente, o alcance da unificação conceitual internacional.

## 5.2 Implicações Teóricas das Mudanças nas Estruturas Conceituais

As evidências reunidas nesta tese permitem avançar na compreensão teórica das ECs ao demonstrar que tais documentos operam como referenciais técnicos de apoio à elaboração de normas e como artefatos institucionais centrais no processo de mediação entre interesses econômicos, pressões regulatórias e construções teóricas. Ao longo da análise, torna-se claro que as mudanças introduzidas nas Estruturas Conceituais refletem tanto aprimoramentos conceituais quanto processos de acomodação seletiva entre tradições normativas concorrentes.

Nesse sentido, a principal implicação teórica desta pesquisa consiste em demonstrar que a convergência contábil não pode ser interpretada como um processo linear de unificação progressiva, mas como um processo institucional de negociação permanente, no qual convergências formais coexistem com divergências substantivas que redefinem continuamente os contornos teóricos da contabilidade financeira internacional. A EC emerge, assim, menos como instrumento de unificação conceitual plena e mais como mecanismo de legitimação institucional, capaz de acomodar diferenças estruturais sob a aparência de alinhamento normativo.

Ao integrar a Teoria da Contabilidade, a Teoria Institucional e a Teoria da Agência, esta tese propõe uma interpretação segundo a qual as escolhas conceituais incorporadas às Estruturas Conceituais devem ser compreendidas como respostas simultâneas a três dimensões: (i) exigências informacionais dos mercados de capitais; (ii) pressões institucionais por legitimidade internacional; e (iii) incentivos econômicos e contratuais associados à mitigação de conflitos de agência. Essa interpretação contribui para aprofundar a compreensão teórica do processo de convergência contábil como fenômeno institucionalmente condicionado, cujo alcance é necessariamente limitado pela coexistência de objetivos informacionais estruturalmente distintos.

Dessa forma, a tese contribui para o debate teórico ao deslocar o foco da convergência como ideal normativo abstrato para a convergência como processo institucional contingente, cujos limites decorrem não da ausência de coordenação, mas da própria natureza plural dos sistemas contábeis e dos ambientes institucionais que os sustentam.

Do ponto de vista teórico, os achados desta pesquisa confirmam a pertinência da articulação entre a Teoria da Contabilidade, a Teoria Institucional e a Teoria da Agência para a compreensão das mudanças nas Estruturas Conceituais e dos limites da convergência contábil internacional. Observou-se, contudo, que a Teoria Institucional se sobressai como eixo explicativo predominante, uma vez que as evidências indicam que o processo de revisão conceitual do IASB é fortemente condicionado por pressões normativas, assimetrias de influência entre grupos participantes e mecanismos de legitimação internacional. A Teoria da Agência contribui para interpretar incentivos econômicos associados a prudência, mensuração e reconhecimento, mas sua lógica de eficiência contratual não explica, isoladamente, a persistência de divergências substantivas sob convergência formal. Desse modo, a tensão entre eficiência econômica e legitimação institucional mostrou-se central para compreender o caráter simultaneamente convergente e plural das Estruturas Conceituais analisadas.

### 5.3 Limites da Pesquisa e Perspectivas de Investigação Futura

Por se tratar de um estudo de natureza histórica, comparativa e documental, esta pesquisa apresenta limites que delimitam o alcance de suas conclusões e, simultaneamente, indicam caminhos promissores para investigações futuras. Entre os principais limites destacam-se o recorte de jurisdições analisadas, a ênfase na análise documental e a ausência de investigação empírica direta sobre os efeitos econômicos e contratuais das escolhas conceituais nos mercados de capitais.

Esses limites, contudo, não constituem restrições meramente metodológicas, mas definem uma agenda de pesquisa que se abre a partir dos resultados desta tese. Estudos futuros podem investigar empiricamente como escolhas conceituais específicas, especialmente nos campos da mensuração a valor justo, do reconhecimento de provisões e do tratamento da prudência, afetam o comportamento dos gestores, a qualidade da informação divulgada e as decisões de investidores e credores em diferentes ambientes institucionais.

Adicionalmente, pesquisas podem aprofundar a análise das comment letters sob a ótica da economia política da regulação, examinando de forma sistemática os mecanismos de influência, poder e assimetria institucional que moldam os processos de consulta pública internacional. Estudos longitudinais sobre a aplicação prática da Estrutura Conceitual de 2018 e suas interações com o *enforcement* regulatório em distintas jurisdições também representam um campo fértil para a compreensão dos efeitos concretos da convergência conceitual no longo prazo.

Por fim, ao evidenciar que os limites da convergência são estruturais e duráveis, esta tese sugere que futuras investigações devem deslocar o foco da busca por unificação conceitual para a compreensão dos mecanismos de coordenação institucional sob pluralidade normativa, contribuindo para o desenvolvimento de uma teoria da convergência contábil que reconheça, de forma realista, seus limites e suas possibilidades.

## 6 CONCLUSÃO

À luz do problema de pesquisa formulado na introdução, os resultados discutidos nesta seção evidenciam que as escolhas conceituais incorporadas às Estruturas Conceituais do IASB e do FASB refletem condicionantes institucionais distintos, associados a incentivos econômicos, arranjos de governança e perfis de usuários predominantes em cada jurisdição. Essas escolhas delimitam os alcances da convergência conceitual contábil internacional, a qual se manifesta por meio de alinhamentos formais, mas preserva divergências estruturais nos

objetivos do reporte financeiro, nas características qualitativas da informação, nos critérios de reconhecimento e nas bases de mensuração, confirmando que a convergência não se traduz em homogeneização conceitual plena.

O primeiro objetivo específico consistiu em reconstruir a evolução histórica das ECs de Contabilidade e dos principais organismos normatizadores internacionais (IASB, IASB e FASB), identificando os marcos institucionais e conceituais que moldaram o atual processo de convergência contábil internacional. Esse objetivo foi plenamente atendido, uma vez que a análise histórica demonstrou que as ECs contemporâneas resultam de um processo cumulativo de construção normativa, iniciado com documentos formadores como o ASOBAT, o APB *Statement* No. 4 e o Relatório *Trueblood*, consolidado com a criação do IASB e fortalecido institucionalmente com a reestruturação que deu origem ao IASB em 2001. Evidenciou-se que a convergência contábil internacional emerge não apenas de avanços técnicos, mas de transformações institucionais associadas à globalização dos mercados de capitais, à demanda por transparência e à necessidade de legitimação regulatória em escala global.

O segundo objetivo específico buscou comparar, de forma sistemática, as ECs do IASB (2018) e do FASB (2010–2024), identificando convergências conceituais e divergências estruturais. A análise comparativa evidenciou que, embora ambos os frameworks compartilhem fundamentos teóricos comuns, especialmente a orientação à utilidade da informação para decisão econômica, persistem divergências estruturais relevantes. O IASB enfatiza explicitamente conceitos como prudência e *stewardship*, adotando formulações mais flexíveis e abertas ao julgamento profissional, enquanto o FASB mantém maior alinhamento com o ambiente jurídico-regulatório norte-americano, priorizando verificabilidade, neutralidade e coerência interna. Conclui-se, portanto, que a convergência entre IASB e FASB é significativa no plano formal, mas limitada no plano conceitual substantivo.

O terceiro objetivo específico consistiu em analisar como as jurisdições selecionadas - União Europeia, Canadá, Austrália, Grã-Bretanha e Brasil - incorporam, adaptam ou reinterpretam as diretrizes da Estrutura Conceitual do IASB. Os resultados demonstraram que a adoção das IFRS e da EC ocorre de forma heterogênea entre as jurisdições analisadas. Embora haja alinhamento formal aos princípios do IASB, permanecem adaptações normativas, regulatórias e institucionais que refletem tradições jurídicas, estruturas de governança e contextos econômicos distintos. Essas evidências confirmam que a convergência contábil internacional se manifesta por meio de alinhamentos parciais, preservando particularidades locais que limitam a homogeneização conceitual plena.

O quarto objetivo específico teve como foco examinar as contribuições institucionais apresentadas na consulta pública do IASB, materializadas no *Exposure Draft* ED/2015/3, identificando tensões conceituais, argumentos recorrentes e pressões institucionais. A análise das *comment letters* revelou que a consulta pública desempenha papel relevante como espaço institucional de debate e legitimação do processo normativo, mas não configura uma relação de causalidade direta entre as contribuições recebidas e as decisões finais do IASB. As manifestações dos diferentes grupos de interesse foram incorporadas de forma seletiva, mediadas por critérios técnicos, estratégicos e institucionais. Esse resultado reforça a compreensão da EC como um artefato institucional, cuja formulação envolve negociação, acomodação e equilíbrio entre interesses divergentes.

O quinto objetivo específico consistiu em interpretar os resultados da pesquisa à luz da Teoria da Contabilidade, da Teoria Institucional e da Teoria da Agência, demonstrando os limites estruturais da convergência conceitual. A interpretação teórica evidenciou que a convergência contábil internacional é condicionada por escolhas teóricas, pressões institucionais e incentivos econômicos. A Teoria da Contabilidade permitiu compreender a pluralidade conceitual subjacente às Estruturas Conceituais; a Teoria Institucional explicou a adoção das IFRS como resposta à busca por legitimidade, mais do que por eficiência técnica; e a Teoria da Agência elucidou a centralidade atribuída à utilidade para decisão econômica, à transparência e à mensuração como mecanismos de mitigação da assimetria informacional. Em conjunto, essas abordagens demonstram que a convergência contábil ocorre de forma incompleta e estruturalmente limitada.

Com base no atendimento integral aos objetivos propostos, conclui-se que a convergência contábil internacional não conduz à homogeneização conceitual plena, mas a um processo dinâmico e institucionalmente condicionado, no qual avanços formais coexistem com divergências conceituais persistentes. As ECs operam, simultaneamente, como instrumentos técnicos de normatização e como mecanismos de legitimação institucional em um ambiente regulatório global heterogêneo.

Os resultados sintetizados no Quadro 14 evidenciam que a revisão da EC do IASB, materializada na versão de 2018, não decorreu de um processo técnico neutro, mas de uma dinâmica institucional marcada por assimetrias na capacidade de influência dos diferentes grupos participantes da consulta pública ao ED/2015/3. A análise das frequências das posições expressas nas *comment letters*, apresentada no Quadro 9, demonstra que críticas substantivas relacionadas às definições de ativo e passivo, ao papel da prudência e às bases de mensuração foram recorrentes entre acadêmicos, especialistas independentes e representantes do mercado.

Contudo, tais posicionamentos foram apenas parcialmente incorporados ao texto final, que se mostrou mais aderente às contribuições de entidades institucionais e atores com maior inserção nos mercados financeiros internacionais. Esses achados reforçam a interpretação de que a convergência contábil internacional permanece limitada em termos substantivos, não por insuficiência técnica, mas porque a EC funciona como um espaço de acomodação seletiva de interesses, no qual escolhas conceituais refletem pressões institucionais, incentivos de agência e relações de poder no processo de normatização contábil global.

A principal contribuição teórica desta tese consiste em evidenciar que a convergência contábil internacional deve ser compreendida como um processo institucionalmente condicionado, e não apenas como resultado de aprimoramentos técnicos na formulação das normas contábeis. A partir da lente da Teoria Institucional, demonstrou-se que as mudanças nas ECs e as decisões normativas do IASB e do FASB refletem processos de legitimação, negociação e acomodação de interesses no interior do campo organizacional da contabilidade.

Nesse contexto, a adoção e a evolução das ECs podem ser interpretadas como respostas institucionais à busca por legitimidade e coordenação normativa em um ambiente regulatório global marcado por múltiplos atores e interesses. Assim, as ECs não operam exclusivamente como instrumentos técnicos de racionalização normativa, mas também como artefatos institucionais que incorporam pressões regulatórias, expectativas de mercado e relações de poder entre diferentes grupos envolvidos no processo de normatização contábil internacional.

No que se refere às contribuições da tese, destaca-se, no plano teórico, a integração consistente entre a Teoria da Contabilidade, a Teoria Institucional e a Teoria da Agência na análise das mudanças das ECs, oferecendo uma interpretação ampliada dos limites da convergência contábil internacional. No plano metodológico, a pesquisa contribui ao articular análise histórica, comparativa e interpretativa, utilizando a consulta pública do IASB como evidência empírica para compreender o processo normativo em sua dimensão institucional. No plano institucional e regulatório, os resultados oferecem subsídios para reguladores, formuladores de normas e pesquisadores ao evidenciar que a adoção de frameworks globais exige atenção às particularidades locais e aos efeitos não intencionais da convergência normativa.

As limitações metodológicas e empíricas desta pesquisa encontram-se explicitadas na Seção 1, onde também se delineia a agenda de investigações futuras. Conclui-se que a convergência contábil internacional, embora tenha avançado no plano formal e normativo, não constitui um objetivo plenamente alcançável no plano conceitual, dadas as diferenças estruturais entre ambientes institucionais, jurídicos e econômicos.

As ECs analisadas revelam-se instrumentos eficazes de coordenação normativa e legitimação institucional, mas insuficientes para promover homogeneização conceitual substantiva. As divergências persistentes nos objetivos do reporte financeiro, nas características qualitativas da informação, nos critérios de reconhecimento e nas bases de mensuração não representam falhas transitórias, mas limites estruturais e permanentes do processo de convergência, decorrentes de escolhas conceituais mediadas por interesses, incentivos e arranjos de governança distintos.

## REFERÊNCIA

- ACCOUNTING PRINCIPLES BOARD. (1970). **Statement of the Accounting Principles Board 4: Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprises (APB 4)**, American Institute of Certified Public Accountants – AICPA.
- AGGESTAM, C. Rumo a uma qualificação contábil global? Relatório da 16ª Sessão do Grupo ISAR do Palácio das Nações Unidas **European Accounting Review**, v. 8, n. 4, p. 805-813, 1999.
- AKERLOF, G. A. (1970). The market for “lemons”: Quality uncertainty and the market mechanism. **The Quarterly Journal of Economics**, 84(3), 488–500.  
<https://doi.org/10.2307/1879431>
- ALEXANDER, D.; JERMAKOWICZ, E. A true and fair view of the principles/rules debate. **Abacus**, v. 42, n. 2, p. 132-164, 2006.
- AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION. Committee to Prepare a Statement of Basic Accounting Theory. A statement of Basic Accounting Theory. Florida: **American Accounting Association**, 1966.
- AUSTRALIAN ACCOUNTING STANDARDS BOARD (AASB). **Statement of Accounting Concepts SAC 4: Definition and Recognition of the Elements of Financial Statements**. Melbourne: Australian Accounting Standards Board, 1995.
- BAKER, C. R. The influence of accounting theory on the FASB conceptual framework. **Accounting Historians Journal**, v. 44, n. 2, p. 109-124, 2017.
- BAKER, C. R.; BARBU, E. M. Evolution of research on international accounting harmonization: a historical and institutional perspective. **Socio-Economic Review**, v.5.p.603-632,2007.
- BALL, R.. International financial reporting standards (IFRS): pros and cons for investors. **Accounting and Business Research**, 36 (supplement 1, special issue: International Accounting Policy Forum), 5-27, 2006.
- BALL, R.; KOTHARI, S. P.; ROBIN, A. The Effect of International Institutional Factors on Properties of Accounting Earnings. **Journal of Accounting and Economics**, v. 29, n. 1, p. 1–51, 2000.

BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. Tradução de Luís Antero Reto e Augusto Pinheiro. São Paulo: Edições 70, 2011

BARKER, Richard; PENMAN, Stephen. **Moving the Conceptual Framework Forward: Accounting for Uncertainty**.

BASU, S. The Conservatism Principle and the Asymmetric Timeliness of Earnings. **Journal of Accounting and Economics**, v. 24, n. 1, p. 3–37, 1997. DOI: 10.1016/S0165-4101(97)00014-1.

BENGTSSON, E. (2011). Repoliticalization of accounting standard setting - The IASB, the EU and the global financial crisis. **Critical Perspectives on Accounting**, v.22, n.6, p.567–580.

BENSTON, G.J.; BROMWICH, M.; WAGENHOFER, A. Principles-versus rules-based accounting standards: the FASB's standard setting strategy. **Abacus**, v. 42, n. 2, p. 165-188, 2006.

BEUREN, I.M.; KLANN, R.C.. Análise dos reflexos das divergências entre IFRS e US GAAP na evidenciação contábil de empresas inglesas listadas na LSE. In: **8th Congresso USP Controladoria e Contabilidade**. 2008. p. 1-14.

BOTZEM, S. (2012). **The Politics of Accounting Regulation: Organizing Transnational Standard Setting in Financial Reporting**. Cheltenham, UK: Edward Elgar Publishing.

BOTZEM, S.; QUACK, Sigrid. (No) Limits to Anglo-American accounting? Reconstructions the history of the International Accounting Standards Committee: a review article. **Accounting, Organizations and Society**. v. 34, p. 988-998, 2009.

BRAUN, V.; CLARKE, V. Using thematic analysis in psychology. **Qualitative Research in Psychology**, v. 3, n. 2, p. 77–101, 2006.

CALIXTO, L. Análise das pesquisas com foco nos impactos da adoção do IFRS em países europeus. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 21, n. 1, p. 157-187, 2010.

CAMFFERMAN, K. E.; ZEFF, S.A. Relatórios Financeiros e Mercados Globais de Capitais: Uma História do Comitê Internacional de Normas Contábeis, 1973-2000 (Oxford, 2007; edição online, **Oxford Academic**,

CAPOBIANGO, R. P.; NIYAMA, J. K. **A história da contabilidade enquanto campo de estudo e a sua importância para o desenvolvimento da contabilidade**. InSilva, C. R. M. (2021) (Ed.), Regulamentação Contábil e sua Imprescindibilidade no Cotidiano Social(1-14). Ponta Grossa (Paraná): Atena Editora, 2021.

CHIAPELLO, E. (2017). Critical accounting research and neoliberalism. **Critical Perspectives on Accounting**, 43, 47-64, 2017.

CHOI, Young-soo; PEASNELL, Ken; TONIATO, João. Has the IASB succeeded in making accounting earnings more useful for forecasting and valuation? UK Evidence. **Journal of Business Finance & Accounting**, v. 40, n. 7-8, p. 741-768, 2013.

CHRISTENSEN, H.; LEE, E.; WALKER, M. Cross-sectional variation in the economic consequences of international accounting harmonization: The case of mandatory IFRS adoption in the UK. **The International Journal of Accounting**, v. 42, n. 4, p. 341–379, 2007.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Técnico CPC 00 (R2) Estrutura Conceitual Para Relatório Financeiro (R2)**. 2019. Disponível em: Pronunciamento (cpc.org.br). Acesso em 05 de Ago. 2024.

CPA CANADA. **CPA Canada Handbook - Accounting**. Toronto: Chartered Professional Accountants of Canada, 2024.

CRUZ, C.; FERREIRA, A. C.; SZUSTER, N. Estrutura Conceitual da Contabilidade no Brasil: Percepção dos Docentes dos Programas de Pós-Graduação Stricto Sensu em Ciências Contábeis. **Revista Pensar Contábil**, v. 13, n. 50, p. 53-63, 2011.

DE LUCA, F.; PRATHER-KINSEY, J. 2018. The legitimacy theory can explain the failure of global IFRS adoption: The case of Europe and the US **Journal of Management and Governance** 22 (3): 501–534.

DECHOW, P. M.; SLOAN, R. G.; SWEENEY, A. P. **Detecting earnings management**. **The Accounting Review**, v. 70, n. 2, p. 193–225, 1995. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=5520>. Acesso em: 10 ago. 2025.

DIMAGGIO, P. J.; POWELL, W. W. The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields. **American Sociological Review**, v. 48, n. 2, p. 147-160, 1983.

DOUPNIK, T. S.; PERERA, H. **International accounting**. 4. ed. New York: McGraw-Hill Education, 2009.

DUNK, A. S.; KILGORE, A. (2000) The reintroduction of the true and fair override and harmonization with IASC standards in Australia. **The International Journal of Accounting**, v.35 n.2, p. 213 – 226.

DUROCHER, S.; FORTIN, A.; CÔTÉ, L. Users' participation in the accounting standard-setting process: A theory-building study. **Accounting, Organizations and Society**, v. 32, n. 1–2, p. 29–59, 2007.

EISENHARDT, K. M. (1989). Agency theory: An assessment and review. **Academy of Management Review**, 14(1), 57–74.

EUROPEAN UNION. **Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho de 2002, relativo à aplicação das normas internacionais de contabilidade**. Disponível em: [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/ALL/?uri=celex:32002R1606&utm\\_source](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/ALL/?uri=celex:32002R1606&utm_source). Acesso em: 15 Ago. 2025.

FAMA, E. F.; JENSEN, M. C. (1983a). **Agency problems and residual claims**. **The Journal of Law and Economics**, 26(2), 327–349.

FAMA, E. F.; JENSEN, M. C. (1983b). **Separation of ownership and control**. **The Journal of Law and Economics**, 26(2), 301–325.

FASB. Financial Accounting Standards Board. **Statement of Financial Accounting Concepts No. 8: Conceptual Framework for Financial Reporting**. Norwalk: FASB, 2010. Disponível em: [https://storage.fasb.org/Concepts\\_Statement\\_No\\_8.pdf](https://storage.fasb.org/Concepts_Statement_No_8.pdf). Acesso em: 10 Ago. 2025.

FASB. **Statements of Financial Accounting Concepts No. 6: Elements of Financial Statements**. Norwalk: Financial Accounting Standards Board, 1985.

FISHER, F.; PERRY, J.. 'Conformidade com o IFRS: Orientação Alterado», **Jornal de Revisores Oficiais de Contas**, 86 (6): 28–9, 2007.

FLOWER, J.; EBBERS, G.. **Global Financial Reporting**. New York: Palgrave, 2002.  
FÜLBIER, R. U; SELLHORN, T. Methodological approaches to accounting research: evidence from EAA annual congresses. *EAA Annual Congress*, Dublin, 2006.

GERGULL, A.W.. **Um capítulo singular no desenvolvimento da contabilidade financeira: o processo de harmonização contábil europeu**. 2022. Disponível em: <https://repositorio.pucsp.br/jspui/handle/handle/29549>. Acesso em 17 de Dez. 2024.

GODFREY, J.; HODGSON, A.; TARCA, A.; HAMILTON, J.; HOLMES, S. **Accounting theory**. 7. ed., Milton: Queensland, 2010.

GORDON, E. A., BISCHOF, J., DASKE, H., MUNTER, P., SAKA, C., SMITH, K. J., VENTER, E. R. (2015). The IASB's Discussion Paper on the Conceptual Framework for Financial Reporting: A Commentary and Research Review. **Journal of International Financial Management & Accounting**, 26(1), 72-110.

GOYAL, V. K.; GOYAL, R. **Financial Accounting**. 4 ed. New Delphi: PHI Learning, 2012.  
GREENWOOD, R.; HININGS, C. Understanding Radical Organizational Change: Bringing together the Old and the New Institutionalism. **Academy of Management Review**, v. 21, 1996.

GUERMAZI, W.. International financial reporting standards adoption in the European Union and earnings conservatism: A review of empirical research. **Academy of Accounting and Financial Studies Journal**, v. 26, n. 3, p. 1-16, 2022.

HEALY, P. M.; WAHLEN, J. M. (1999). A review of the earnings management literature and its implications for standard setting. **Accounting Horizons**, 13(4), 365–383.

HELLMAN, N. (2008). **Accounting conservatism under IFRS**. *Accounting in Europe*, 5(2), 71–100.

HENDRIKSEN, E. S.; BREDA, Michael F. Van. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.

HERRMANN JÚNIOR, F. **Contabilidade Superior: teoria econômica da contabilidade**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 1978.

HOBOLT, S. B. The Brexit vote: a divided nation, a divided continent. **Journal of European Public Policy**, v. 23, n. 9, p. 1259-1277, 2016.

HOLGATE, P., BUCKLEY, E. (2009). Accounting in the UK and the effects of international harmonisation. **In Accounting Principles for Non-Executive Directors** (pp. 15–25). Chapter, Cambridge: Cambridge University Press.

HOLTHAUSEN, R. W.; WATTS, R. L. The relevance of the value-relevance literature for financial accounting standard setting. **Journal of Accounting and Economics**, v. 31, n. 1–3, p. 3–75, 2001.

HSU, Y.-L.; YANG, Y.-C.; ARORA, M. R. The switch from IFRS to local GAAP: Evidence from UK private firms. **Advances in Accounting**, v. 69, p. 100843, 2025.

IASB. International Accounting Standards Board. (2018). **Conceptual Framework for Financial Reporting**. London: IFRS Foundation. Disponível em: <https://www.ifrs.org/>

IASC. International Accounting Standard Committee. **Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements**. London: IASB, 1989.

IATRIDIS, G.. IFRS adoption and financial statement effects: The UK case. **International Research Journal of Finance and Economics**, 38, 165-172. 2010.

IUDÍCIBUS, S. de. **Teoria da contabilidade**.5º ed. São Paulo: Atlas, 1997.

IUDÍCIBUS, S. de. Teoria da contabilidade: evolução e tendências. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ (online)**, Rio de Janeiro, v. 17, n. 2, p. 7-13, maio/ago. 2012.

IUDÍCIBUS, S. de; colaborador Ricardo Pereira Rios. **Teoria da contabilidade**. 12ª ed. São Paulo: Atlas, 2023.

IUDÍCIBUS, S. de; LOPES, Alexsandro B.(coord.). **Teoria Avançada da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2004.

IUDÍCIBUS, S. de; MARTINS, E.; GELBCKE, E. R.; SANTOS, A. dos. **Manual de contabilidade societária: aplicável a todas as sociedades de acordo com as normas internacionais e do CPC**. 4. ed. Barueri, SP: Atlas, 2022.

JENSEN, M. C.;MECKLING, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. **Journal of Financial Economics**, 3(4), 305–360.

JERMAKOWICZ, E. K.; CHEN, C.; DONKER, H. Financial statement effects of adopting IFRS: the Canadian experience. **International Journal of Accounting & Information Management**, v. 26, n. 4, p. 466-491, 2018.

JOIA, R. M.; NAKAO, S. H. IFRS Adoption and Earnings Management in Brazilian Publicly Traded Companies. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, Brasília, v. 8, n. 1, p. 22–38, jan./mar. 2014.

JORISSEN, A., LYBAERT, N., ORENS, R., VAN DER TAS, L. (2012). Participação Formal no Devido Processo de Definição de Padrões do IASB: Uma Análise Multi-Emissão/Multi-Período. **European Accounting Review**, 21(4), 693–729.

KLANN, R.C. *et al.* Fatores relacionados ao nível de divulgação de ativos intangíveis após a adoção das IFRS por Empresas do IGC da BM&FBOVESPA. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v. 13, n. 38, p. 37-51, 2014.

LEUZ, C.; NANDA, D.; WYSOCKI, P. D. Earnings management and investor protection: An international comparison. **Journal of Financial Economics**, v. 69, n. 3, p. 505–527, 2003.

MACEDO, M. A. S.; MACHADO, M. R.; MACHADO, M.A. V.; CARDOSO, P. H. Impact of Convergence to International Accounting Standards in Brazil on the Informational Content

of Accounting. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, Brasília, v. 7, n. 3, p. 214–230, jul./set. 2013.

MATIAS-PEREIRA, José. Teoria institucional aplicada à contabilidade: Evolução e perspectivas Institutional Theory applied to accounting: Evolution and perspectives. **Brazilian Journal of Development**, v. 7, n. 10, p. 96651-96699, 2021.

MATTESSICH, R. The ontology and epistemology of social reality in accounting according to Mattessich. **Accounting and the Public Interest**, v. 9, n. 1, 2009, p. 65-72.

MENDES, A.R.; NIYAMA, J.K. **Entre Prudência e Representação Fidedigna: Tensões Conceituais nas Respostas ao Exposure Draft ED/2015/3 do IASB**. In: XX Congresso Internacional de Contabilidade e Auditoria, 2025, Aveiro, Portugal: CICA, 2025.

MENDES, A.R.; NIYAMA, J.K. **Estrutura Conceitual do IASB: contribuições ao Exposure Draft ED/2015/3 e implicações para a convergência contábil**. In: XIX CONGRESSO ANPCONT., 2025, Brasília/DF: ANPCONT, 2025.

MENDES, N. C.F. *et al.* Objetivo e Características Qualitativas da Informação Contábil: Uma Análise Comparativa do Satta E Estrutura Conceitual Para o Relatório Financeiro (ED/2015/3). **Revista Mineira de Contabilidade**, v. 19, n. 3, p. 41-51, 2018.

MEYER, J. W.; ROWAN, B. Organizações Institucionalizadas: Estrutura Formal como Mito e Cerimônia. **Revista Americana de Sociologia**, v. 83, n. 2, p. 340-363, 1977.

MOONITZ, M. **The basic postulates of accounting**. New York: American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), 1961.

NASCIMENTO, D. F.; CAMPOS, L.A. **Quem conta a história, desvenda os números: legado de Jorge Katsumi Niyama**. In: **10th Accounting & Governance Conference**, 2024. Brasília: Universidade de Brasília, 2024.

NIYAMA, J. K. ; RODRIGUES, J.M.. Análise das Demonstrações Contábeis das companhias listadas na Bovespa: uma abordagem sobre os impactos decorrentes das modificações introduzidas pela Lei n. ° 11.638/07. **Revista Brasileira de Contabilidade**, n. 183, p. 24-37, 2012.

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

NIYAMA, J. K., Silva, C. A. T. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2021.

NIYAMA, J. K.; BARBOSA, M. B. (2020). **Uma Reflexão Sobre A Influência Do ASOBAT e APB 4 Para a Estrutura Conceitual do IASB**, ANPCONT, 2020.

NIYAMA, J.K. **Contabilidade internacional**. São Paulo: Atlas, 2005.

NOBES, C. Classificação contábil na era IFRS. **Australian Accounting Review**, v. 18, n. 3, p. 191-198, 2008.

NOBES, C. IFRS practices and the persistence of accounting system classification. **Abacus**, v. 47, n. 3, p. 267-283, 2011.

NOBES, C. International variations in IFRS adoption and practice. **ACCA Research Report** 124, 2011.

NOBES, C. Towards a General model of reasons for international differences in financial reporting. **Abacus**, vol. 14, n. 2. p. 162-187, 1998

NOBES, C. W.; ZEFF, S. A.. Have Canada, Japan and Switzerland adopted IFRS?. **Australian Accounting Review**, v. 26, n. 3, p. 284-290, 2016.

NOBES, C; PARKER, R.H.; **Comparative International Accounting**. 14. ed. Harlow: Pearson Education, 2020.

PALEA, V. Critical insights into IFRS implementation in the European Union: A research synthesis. **European Accounting Review**, v. 27, n. 2, p. 394-416, 2018.

PATON, W. A.; LITTLETON, Ananias C. **An introduction to corporate accounting standards**. Sarasota: American Accounting Association, 1940.

PAULO, E. **Comparação da estrutura conceitual da contabilidade financeira: experiência brasileira, norte-americana e internacional**. 2002. Dissertação (Mestrado) – Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba, Universidade Federal de Pernambuco e Universidade Federal do Rio Grande do Norte.

PAULO, E.; DE CARVALHO, L.N.G.; GIRÃO, L.F.A.P.. Algumas questões sobre a normatização contábil baseada em princípios, regras e objetivos. **Revista Evidenciação Contábil & Finanças**, v. 2, n. 2, p. 24-39, 2014.

PELGER, C. (2016). 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.

PEREIRA, D. M. V. G.; ARRAES, J. P. S.; NIYAMA, J. K. William Andrew Paton: reflexões sobre um século de contribuições para a evolução da estrutura conceitual da contabilidade. **Revista de Gestão Social e Ambiental**, 2026.

PICCOLI, M. R.; CHIARELLO, T. C.; KLANN, R. C. A percepção dos acadêmicos sobre conceitos abordados na disciplina de Teoria da Contabilidade. **Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade**, v. 5, n. 1, p. 40-57, 2015.

PRATHER-KINSEY, J.; DE LUCA, F.; PHAN, Dao. Improving the global comparability of IFRS-based financial reporting through global enforcement: a proposed organizational dynamic. **Journal of Accounting and Public Policy**, v. 41, n. 7, 2022.

RADEBAUGHT, L. H.; GRAY, S. J.; BLACK, E. L. Contabilidade Internacional e Empresas Multinacionais. 6. ed. Estados Unidos: **John Wiley & Sons**, 2006.

ROSS, S. A. (1973). The Economic Theory of Agency: The Principal's Problem. **The American Economic Review**, 63(2), 134–139.

SÁ, A. L. de. **Teoria da contabilidade**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

SÁ, A. L. de. **Teoria geral do conhecimento contábil**. Belo Horizonte: IPAT, 1997.

SANTOS, E. S.; CALIXTO, L.. Impacto do início da harmonização contábil internacional (Lei 11.638/07) nos resultados das empresas abertas. **RAE-eletrônica**, v. 9, n.1, art.5, jan./jun. 2010.

SCHIPPER, K.. Principles-based accounting standards. **Accounting horizons**, v. 17, n. 1, p. 61, 2003.

SCHLUP, D.; SOSCHINSKI, C. K.; KLANN, R. C. Percepção dos alunos de ciências contábeis sobre a estrutura conceitual básica da contabilidade. **Revista Gestão Universitária na América Latina-GUAL**, p. 1-24, 2020.

SCHMIDT, P.; SANTOS, J. L. dos; FERNANDES, L. A. **Fundamentos de contabilidade internacional**. São Paulo: Atlas, 2006.

SCHROEDER, R. G.; CLARK, M. W.; CATHEY, J. M. **Financial Accounting Theory and Analysis: text readings and cases**. 8. ed. New Jersey: John Wiley & Sons, 2005.

SCOTT, R. The Adolescence of Institutional Theory. **Administration Science Quarterly**, v. 32, 1987.

Securities and Exchange Commission (SEC). **SEC proposes roadmap toward global accounting standards**. Disponível em: <http://www.sec.gov/news/press/2008/2008-184.htm>. Acesso em: 9 dez. 2024.

SILVA, J.P. **Análise da percepção dos usuários da informação contábil sobre a proposta de revisão da estrutura conceitual do IASB**. 2015 .(Mestrado em Ciências Contábeis); Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba, Universidade Federal de Pernambuco e Universidade Federal do Rio Grande do Norte.

SODERSTROM, N. S.; SUN, K. J. (2007). Adoption of IFRS and Accounting Quality: A Review. **European Accounting Review**, 16(4), 675–702.

SUDDABY, R. (2010). Desafios para a Teoria Institucional. **Journal of Management Inquiry**, 19(1), 14-20.

SUTTON, D. B., CORDERY, C. J., ZIJL, T. The purpose of financial reporting: The case for coherence in the Conceptual Framework and standards. **Abacus**, 51(1), 116-141, 2015.

TARCA, A. **The case for global accounting standards: arguments and evidence**. IFRS Foundation Research Report, 2012.

THORNTON, D. B. Different Conceptual Accounting Frameworks for Public and Private Enterprises: Commentary on Canada's IFRS Transition and Suggestions for International Empirical Work. **Accounting Perspectives**, v. 14, n. 3, p. 168-189, 2015.

TOLBERT, P. S.; ZUCKER, L. G. (1999). A Institucionalização da Teoria Institucional. In S. Clegg, C. Hardy, & Nordy, W.(org.). **Handbook de Estudos Organizacionais**, v. 1, p. 196-219. São Paulo:Atlas.

VAN DER TAS, L. G. Measuring International Harmonization and Standardization: a comment. **Abacus**, v. 28, n.2. p. 211-216, 1992.

WATTS, R. L. Conservatism in Accounting Part I: Explanations and Implications. **Accounting Horizons**, v. 17, n. 3, p. 207–221, 2003.

WATTS, R. L.; ZIMMERMAN, J. L., Positive Accounting Theory. **Prentice-Hall Inc.**, 1986,

WATTS, R., L. W; ZIMMERMAN, J. L. (1978). Towards a positive theory of the determination of accounting standards. **The Accounting Review**, 53(1), 112–134.

WATTS, R., L.W; ZIMMERMAN, J. L. (1986). **Positive accounting theory**. Englewood Cliffs, NJ: Prentice Hall.

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

WHITTINGTON, G. Harmonisation or discord? The critical role of the IASB conceptual framework review. **Journal of Accounting and Public Policy**, v. 27, n. 6, p. 495–502, 2008.

ZEFF, S. A. (1999) "Evolução da estrutura conceitual para empresas comerciais nos Estados Unidos", **Accounting Historians Journal**: Vol. 26.

ZEFF, S.A. (2012). The Evolution of the IASC into the IASB, and the Challenges it Faces. **American Accounting Association**. Vol. 87, No. 3. pp. 807–837.

ZEFF, S.A.; NOBES, C.W. 2010, 'Has Australia (or Any Other Jurisdiction) “Adopted” IFRS?', **Australian Accounting Review**, 20 (2): 178–84.

ZEHRI, F.; CHOUAIBI, J.. Adoption determinants of the International Accounting Standards IAS/IFRS by the developing countries. **Journal of Economics Finance and Administrative Science**, v. 18, n. 35, p. 56-62, 2013.

## APÊNDICE A - Instituições Respondentes ao *Exposure Draft* ED/2015/3

**Quadro A1** - Instituições Respondentes ao *Exposure Draft* ED/2015/3

Nº	Instituição respondente
1	AFME
2	AFRAC
3	Accounting Standards Committee of Germany (ASCG)
4	American Gas Association (AGA)
5	Andrew Porter (Australian Foundation Investment Company Ltd)
6	Asian-Oceanian Standard Setters Group (AOSSG)
7	Australasian Council of Auditors-General (ACAG)
8	Bernhard Lewicki
9	Bernhard Lewicki (2ª submissão)
10	Boon Seng Tan (Individual)
11	Bradesco
12	CFA Society of the UK
13	CINIF - Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera
14	CPA Australia
15	CPA Ireland
16	CPFL Energia
17	Caihong Yan
18	Canadian Accounting Standards Board

19	Canadian Bankers Association (CBA)
20	Changqing Liu
21	Chartered Accountants ANZ
22	City Group plc
23	Comité de Pronunciamentos Contábeis (CPC)
24	Commission des normes comptables (CNC Luxembourg)
25	Confederation of Swedish Enterprise
26	Cooperatives Europe
27	Dai Liu
28	Dandan Zhang
29	Danish Accounting Standards Committee (DASC)
30	Denise Silva Ferreira Juvenal
31	Deutsche Bank AG UK
32	Dong Liu
33	Doris Ho (APEC Business Advisory Council - ABAC)
34	Duff & Phelps
35	Duo Li
36	Dutch Accounting Standards Board (DASB)
37	EFFAS - European Federation of Financial Analysts Societies
38	ERICA WG – European Committee of CBSO
39	ESMA - European Securities and Markets Authority
40	Edison Electric Institute (EEI), AGA e NAWC
41	Enrique Fowler Newton
42	Equipment Leasing and Finance Association (ELFA)
43	Eumedion
44	European Banking Federation (EBF)
45	FAR Sweden
46	FEE (Federation of European Accountants)
47	Fangwei Lin (ACCA)
48	Federation of Accounting Professions (FAP)
49	Financial Reporting Council (FRC)
50	GLASS - Grupo Latinoamericano de Emisores de Normas de Información Financiera
51	Group of 100 Inc
52	Grupo de Acadêmicos Brasileiros
53	Hongle Zhao
54	Huawei Global Finance UK Limited
55	IBM - International Business Machines
56	ICAEW - Institute of Chartered Accountants in England and Wales
57	ICAS
58	ICGN - International Corporate Governance Network
59	IFAC
60	Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW)
61	Institute of International Finance (IIF)
62	Insurance Europe
63	International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)

64	International Co-operative Alliance
65	Japanese Bankers Association (JBA)
66	Jim Paul
67	Jing Yang
68	Jingjing Liu
69	Jiwen Xu
70	Jukka Rannila
71	KICPA (The Korean Institute of Certified Public Accountants)
72	KPMG IFRG Limited
73	Kees Camfferman - Vrije Universiteit Amsterdam
74	Kevin Chow - Nanjing University
75	Lee Chaoya
76	Li Penghui
77	Libeng Chen
78	Liu Ye (Individual - Nanjing University)
79	Loughborough University
80	Lynessa Dias
81	MetLife
82	Ming Chang Tong
83	Monetary and Banking Research Institute (MBRI)
84	Nanjing Luhe Local TAX Bureau
85	Nanjing Luhe Local Tax Bureau
86	Nanjing University
87	National Association of Water Companies (NAWC)
88	Nicolaas Smith
89	Open University Business School
90	Organismo Italiano di Contabilità (OIC)
91	PETROBRAS
92	Pearl Tan (Singapore Management University)
93	Peter Frampton (Color Accounting International)
94	Peter Wells - University of Technology Sydney
95	Pontus Troberg, Hanken School of Economics
96	PwC
97	QCA (Quoted Companies Alliance)
98	RSM International
99	Roland Verhille
100	SAIPA - The South African Institute of Professional Accountants
101	Shen Weichun
102	Shida (Individual)
103	Shuo Shi
104	Singapore Accounting Standards Council
105	Stevenson McGregor
106	Swinburne University of Technology
107	SwissHoldings
108	The Indonesian Financial Accounting Standards Board (DSAK IAI)

109	The Institute of Public Accountants (IPA Australia)
110	The Investment Association
111	The Life Insurance Association of Japan
112	The Linde Group
113	The Malaysian Institute of Certified Public Accountants (MICPA)
114	Universidad Autónoma de Occidente de Cali
115	Universidade de Brasília
116	Universidade de Brasília (UnB)
117	University of Melbourne - Dept. of Accounting
118	Vishnu Samtani
119	Wang Yinguo
120	Wirtschaftsprüferkammer (WPK)
121	Xin Jin
122	Yan Zhao
123	Yuko Yoshinaga
124	Yuying Xie
125	Ziying Chen
126	Álvaro Fonseca Vivas (Universidad de San Buenaventura Bogotá)

Fonte: Elaboração própria, com base nas *Comment Letters* submetidas ao Exposure Draft ED/2015/3 do International Accounting Standards Board (IASB).

## APÊNDICE B – Quadros Comparativos Detalhados das Estruturas Conceituais nas Jurisdições Analisadas

### Quadro B1 - IASB 2018 × União Europeia (Alemanha, França, Países Baixos e Itália)

<b>País / Bloco</b>	<b>Adoção da EC do IASB (2018)</b>	<b>Características Nacionais Relevantes</b>	<b>Pontos de Convergência</b>	<b>Pontos de Divergência / Ênfase Local</b>
União Europeia (Bloco)	IFRS adotadas após endosso ARC/EFRAG.	Adoção depende de avaliação técnica e decisão política.	EC 2018 adotada integralmente no IFRS adopted EU.	Possibilidade de “carve-outs” regulatórios.
Alemanha	IFRS adotadas para grupos consolidados.	Tradição contábil ligada ao HGB, foco em prudência.	Segue IFRS/EC 2018 para consolidadas.	HGB mais conservador; ênfase em verificabilidade.
França	IFRS para consolidadas de companhias abertas.	Influência do Code de Commerce e PCG.	EC IASB aplicada no âmbito IFRS.	Forte influência estatal e fiscal; menos discricionariedade.
Países Baixos (Holanda)	IFRS para listadas; Dutch GAAP convergente.	Cultura voltada à essência econômica.	Alinhamento elevado ao EC 2018.	Diferenças residuais no Dutch GAAP.
Itália	IFRS para grupos listados.	Influência do Codice Civile; forte alinhamento fiscal.	EC IASB aplicada nas empresas IFRS.	Regras nacionais mais rígidas para empresas não-listadas.

Fonte: Elaboração própria, com base na Estrutura Conceitual do IASB (2018) e nos normativos contábeis adotados pela União Europeia, considerando Alemanha, França, Países Baixos e Itália.

A sistematização apresentada no Quadro 7 evidencia que, embora as jurisdições analisadas adotem formalmente a EC do IASB como referência comum, o alinhamento conceitual não se manifesta de forma homogênea entre os diferentes eixos examinados. Observa-se maior convergência nos elementos mais abstratos do *framework*, como os objetivos do reporte financeiro e as características qualitativas fundamentais, enquanto aspectos operacionais, especialmente reconhecimento, mensuração e grau de julgamento profissional, apresentam variações mais significativas. Esse padrão indica que a convergência conceitual ocorre de forma seletiva, refletindo condicionantes institucionais e regulatórias que moldam a incorporação prática das diretrizes internacionais.

Para aprofundar essa leitura sintética, o exame avança para uma comparação mais detalhada dos eixos conceituais específicos da EC. O Quadro 8 detalha como objetivos do reporte financeiro, características qualitativas, critérios de reconhecimento e bases de mensuração são combinados nas jurisdições analisadas, permitindo identificar com maior precisão os pontos de alinhamento formal e as diferenciações substantivas que delimitam o alcance da convergência conceitual internacional.

**Quadro B2 - Austrália: IASB 2018 × AASB Framework**

<b>Critério</b>	<b>IASB (2018)</b>	<b>AASB Framework (Austrália)</b>	<b>Pontos de Convergência</b>	<b>Pontos de Divergência / Ênfase Local</b>
Objetivo do Relatório Financeiro	Informação útil para decisões econômicas; foco em relevância e representação fidedigna.	Reproduz o IASB; enfatiza utilidade para investidores e credores.	Objetivo alinhado integralmente ao IASB.	Nenhuma divergência relevante.
Características Qualitativas	Relevância, representação fidedigna, comparabilidade, verificabilidade, tempestividade, compreensibilidade; prudência reintroduzida.	Mesmas características; AASB segue o texto do IASB.	Convergência total.	Austrália reforça aplicabilidade para setor público, sem alterar princípios.
Definição de Ativo	Recurso econômico presente controlado pela entidade.	Idêntica ao IASB.	Definições equivalentes.	Sem divergências conceituais.
Definição de Passivo	Obrigação presente de transferir recurso econômico.	Mesma redação do IASB.	Convergência plena.	Nenhuma diferença conceitual.
Reconhecimento	Reconhecimento baseado em relevância e fidedignidade; probabilidade fora da definição.	Segue exatamente os critérios do IASB.	Critérios iguais.	Sem divergências estruturais.
Mensuração	Bases: custo histórico, fair value, valor em uso, fulfillment value.	Adota plenamente o IFRS 13 para fair value; mesmas bases.	Total alinhamento.	Algumas orientações adicionais aplicadas ao setor público.
Prudência	Cautela compatível com neutralidade.	Reproduz integralmente a	Convergência integral.	Nenhuma prudência assimétrica.

		orientação do IASB.		
Estrutura Conceitual	Ampla, teórica, orientada à substância econômica.	AASB Framework é essencialmente a versão endossada da EC 2018.	Equivalência plena.	Pequenas adaptações relacionadas ao setor público australiano.

Fonte: Elaboração própria, com base na Estrutura Conceitual do IASB (2018) e no *Conceptual Framework for Financial Reporting* do Australian Accounting Standards Board (AASB).

A síntese comparativa apresentada evidencia que a convergência contábil internacional promovida pelo IASB se materializa predominantemente no plano formal, sem eliminar diferenças substanciais na interpretação e operacionalização dos principais eixos conceituais.

Embora os *frameworks* analisados compartilhem uma arquitetura conceitual comum, persistem variações relevantes nos critérios de reconhecimento, nas bases de mensuração e no grau de julgamento profissional admitido, refletindo escolhas institucionais e regulatórias próprias de cada contexto. Esses padrões delimitam os alcances e os limites da convergência conceitual e constituem o pano de fundo necessário para compreender por que diferentes jurisdições manifestaram posições distintas durante o processo de revisão da EC conduzido pelo IASB, tema examinado na seção seguinte.

### Quadro B3 - Reino Unido : IASB 2018 × FRS 102 *Section 2*

<b>Critério</b>	<b>IASB (2018)</b>	<b>FRS 102 (UK – Section 2)</b>	<b>Pontos de Convergência</b>	<b>Pontos de Divergência / Ênfase Local</b>
Objetivo do Relatório Financeiro	Fornecer informação útil para decisões econômicas, com foco em relevância e representação fidedigna.	Fornecer informação útil aos usuários, com foco em compreensão, confiabilidade e julgamento profissional.	Objetivo geral semelhante: utilidade da informação.	FRS 102 enfatiza custo-benefício e simplicidade; IASB traz maior detalhamento conceitual.
Características Qualitativas	Relevância, representação fidedigna, comparabilidade, verificabilidade, tempestividade e compreensibilidade.	Informações relevantes, fiéis e compreensíveis; foco em prudência e neutralidade.	Mesmos princípios fundamentais.	FRS 102 aplica prudência mais operacional; IASB a trata como cautela compatível com neutralidade.
Definição de Ativo	Recurso econômico presente controlado pela entidade; probabilidade removida.	Recurso controlado que gerará benefícios econômicos futuros.	Controle e benefícios futuros presentes em ambos.	FRS 102 mantém linguagem ligada à probabilidade; IASB não.

Definição de Passivo	Obrigação presente de transferir recurso econômico.	Obrigação presente que resultará em saída de recursos.	Conceitos muito próximos.	FRS 102 mantém enfoque mais tradicional e menos teórico.
Reconhecimento	Reconhecer quando informação é relevante e fidedigna; probabilidade fora da definição.	Reconhecer quando item atende definição e é mensurável com confiabilidade.	Critérios gerais semelhantes.	FRS 102 exige confiabilidade de mensuração de forma mais rígida.
Mensuração	Diferentes bases: custo histórico, fair value, valor em uso, fulfilment value.	Predominância do custo histórico; fair value usado em situações específicas.	Ambos incluem custo histórico e fair value.	FRS 102 é mais restritivo no uso do fair value.
Prudência	Cautela compatível com neutralidade; não gera viés sistemático.	Prudência aplicada de forma prática, aproximando-se de conservadorismo.	Ambos reconhecem prudência.	UK utiliza prudência mais operacional; IASB enfatiza neutralidade.
Estrutura Conceitual	Fortemente teórica e ampla.	Mais sintética e orientada a pequenas e médias entidades.	Ambos utilizam princípios gerais.	FRS 102 é menos detalhado e mais pragmático.

Fonte: Elaboração própria, com base na Estrutura Conceitual do IASB (2018) e na *Section 2 – Concepts and Pervasive Principles* do FRS 102 (*The Financial Reporting Standard applicable in the UK and Republic of Ireland*).

O caso brasileiro caracteriza-se por elevado grau de convergência formal às IFRS e à Estrutura Conceitual do IASB, materializado no Pronunciamento Conceitual Básico CPC 00 (R2). O texto brasileiro reproduz, em grande medida, a estrutura, os conceitos e a terminologia do framework internacional, evidenciando um esforço institucional deliberado de alinhamento conceitual. Contudo, a aplicação desses princípios é mediada por um ambiente regulatório complexo, no qual coexistem diferentes órgãos normativos e fiscalizadores, bem como por um sistema jurídico fortemente baseado no direito codificado. Dessa forma, a convergência conceitual, embora robusta no plano normativo, permanece condicionada à dinâmica institucional e ao *enforcement*, o que limita a homogeneização efetiva das práticas contábeis.

**Quadro B4 - Brasil: IASB 2018 × CPC 00 (R2)**

<b>Critério</b>	<b>IASB (2018)</b>	<b>CPC 00 (R2) – Brasil</b>	<b>Pontos de Convergência</b>	<b>Pontos de Divergência / Ênfase Local</b>
Objetivo do Relatório Financeiro	Fornecer informação útil para decisões econômicas; foco em relevância e representação fidedigna.	Reproduz o IASB 2018; objetivo idêntico com adaptação terminológica.	Objetivo totalmente convergente.	Nenhuma divergência conceitual relevante.

Características Qualitativas	Relevância e representação fidedigna; prudência reintroduzida como cautela.	Segue integralmente IASB; mantém prudência e características de melhoria.	Total alinhamento estrutural.	Brasil enfatiza aderência normativa, mas sem alterar conteúdo.
Definição de Ativo	Recurso econômico presente controlado pela entidade; sem probabilidade.	Mesma definição do IASB, com tradução formal.	Definições idênticas.	Sem divergências conceituais; apenas tradução.
Definição de Passivo	Obrigação presente de transferir recurso econômico.	Mesma redação adaptada ao português.	Convergência completa.	Nenhuma divergência existente.
Reconhecimento	Reconhecer quando item gera informação relevante e fidedigna; probabilidade fora da definição.	Segue exatamente a orientação do IASB.	Crítérios iguais.	Não há divergências estruturais.
Mensuração	Bases: custo histórico, fair value, valor em uso, fulfilment value.	Mesmas bases; CPC 46 detalha fair value conforme IFRS 13.	Convergência total com IFRS.	Brasil incorpora IFRS sem adaptações conceituais.
Prudência	Cautela compatível com neutralidade.	Reproduz o entendimento do IASB.	Alinhamento integral.	Não há prudência assimétrica como no antigo BR GAAP.
Estrutura Conceitual	Ampla, teórica e baseada na essência econômica.	CPC 00 (R2) é tradução convergente da EC 2018.	Equivalência plena.	Brasil não apresenta especificidades conceituais relevantes.

Fonte: Elaboração própria, com base na Estrutura Conceitual do IASB (2018) e no Pronunciamento Conceitual Básico CPC 00 (R2).

A correspondência entre as principais resoluções emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade e a Estrutura Conceitual do IASB (2018) é apresentada de forma detalhada no Apêndice C. A opção por deslocar essa sistematização para a seção de apêndices decorre de seu caráter documental e específico, que, embora relevante como evidência de apoio, não constitui o eixo central da análise comparativa desenvolvida neste capítulo. Dessa forma, o corpo do texto concentra-se nos aspectos conceituais e institucionais que fundamentam a interpretação dos resultados, preservando o detalhamento normativo como material complementar.

No contexto canadense, a análise comparativa evidencia uma configuração institucional distinta, marcada pela coexistência de dois arcabouços conceituais formais: as IFRS, aplicáveis às companhias com responsabilidade pública de prestação de contas, e o *Accounting Standards for Private Enterprises (ASPE)*, destinado às entidades privadas. A *Section 1000 – Financial Statement Concepts* do ASPE apresenta fundamentos conceituais próprios, orientados à simplicidade, à verificabilidade e à adequação ao perfil informacional dos usuários dessas entidades. Essa dualidade institucionalizada demonstra que a convergência contábil

internacional não é concebida como solução universal, mas como escolha condicionada à natureza das entidades e aos custos e benefícios informacionais associados.

**Quadro B5 - Canadá: IASB 2018 × ASPE *Section* 1000**

<b>Critério</b>	<b>IASB (2018)</b>	<b>ASPE <i>Section</i> 1000 (Canada)</b>	<b>Pontos de Convergência</b>	<b>Pontos de Divergência / Ênfase Local</b>
Objetivo do Relatório Financeiro	Fornecer informação útil para investidores, credores e demais usuários na tomada de decisão. Ênfase em relevância e representação fidedigna.	Fornecer informação útil sobre a situação financeira, desempenho e fluxo de caixa. Foco explícito em confiabilidade e verificabilidade.	Ambos visam fornecer informações úteis para decisões econômicas.	ASPE preserva maior foco em confiabilidade e menor ênfase no papel preditivo da informação.
Características Qualitativas	Fundamentais: relevância e representação fidedigna. Secundárias: comparabilidade, verificabilidade, tempestividade e compreensibilidade. Prudência reintroduzida como cautela.	Características principais: confiabilidade, relevância, comparabilidade, consistência e prudência tradicional. Prudência associada a conservadorismo.	Estruturas semelhantes e foco em informação útil.	IASB vê prudência como apoio à neutralidade; ASPE usa prudência como conservadorismo.
Definição de Ativo	Recurso econômico presente controlado pela entidade; critério de probabilidade removido.	Benefícios econômicos futuros esperados que a entidade controla; probabilidade é requisito explícito.	Ambos ligam ativo a recursos futuros e controle.	ASPE exige probabilidade dentro da definição; IASB não.
Definição de Passivo	Obrigação presente de transferir um recurso econômico; sem critério probabilístico.	Sacrifícios econômicos futuros prováveis decorrentes de uma obrigação presente.	Baseada em obrigações presentes em ambos.	ASPE mantém “provável”; IASB remove.
Reconhecimento	Reconhecimento ocorre quando item atende à definição, é mensurável e gera informação relevante e fidedigna. “Probable” não faz parte do critério.	Reconhecimento ocorre quando item é provável, mensurável e resulta em informação confiável.	Critérios estruturais semelhantes.	ASPE exige probabilidade como condição; IASB não.
Mensuração	Diversas bases: custo histórico, fair value, valor em uso, fulfillment value.	Predominância do custo histórico; fair value aplicado em situações restritas.	Ambos admitem custo histórico.	ASPE limita uso do fair value; IASB detalha bases e admite uso extensivo conforme normas.
Prudência	Prudência como cautela compatível com neutralidade; rejeita	Prudência entendida como conservadorismo, permitindo	Ambos reconhecem prudência conceitual.	IASB evita viés sistemático; ASPE permite prudência mais forte.

	conservadorismo sistemático.	reconhecimento antecipado de perdas.		
Estrutura Conceitual	Altamente teórica, orientada à essência econômica.	Mais prática, voltada a entidades privadas, preserva tradição pré-IFRS.	Ambas fornecem princípios gerais.	ASPE é menos teórico e menos convergente com IFRS; IASB mais completo e normativamente robusto.

Fonte: Elaboração própria, com base na Estrutura Conceitual do IASB (2018) e na *Section 1000 – Financial Statement Concepts* do *Accounting Standards for Private Enterprises* (ASPE), emitido pelo Accounting Standards Board do Canadá.

### APÊNDICE C - Síntese comparativa das principais resoluções do CFC e sua correspondência com a Estrutura Conceitual de 2018

#### Quadro C1 - Síntese comparativa das principais resoluções do CFC e sua correspondência com a Estrutura Conceitual de 2018

Princípios	Resolução 530/1981	Resolução 750/1993	Resolução 1.282/2010	Correspondência dos Princípios na Estrutura Conceitual de 2018
	Aprovou os Princípios Fundamentais de Contabilidade	Dispões sobre Princípios Fundamentais de Contabilidade; revogou a Res. 530/81	Atualizou a Res. CFC nº 774/93. revogou o artigo 8º da CFC 750/93 que tratava do princípio da Atualização Monetária	
Entidade	x	x	x	Separação da entidade: Implícita no conceito de entidade contábil e no pressuposto de que os relatórios financeiros se referem a uma entidade específica, separada de seus proprietários ou outras entidades. (EC, CPC 00, item 3.8)
Qualificação e Quantificação dos Bens Patrimoniais	x	NC	NC	NC
Expressão	x	NC	NC	NC
Competência	x	x	x	Reconhecimento de transações no período correto: Implícito no conceito de competência temporal. A informação deve ser registrada no período em que ocorre, independentemente do recebimento ou pagamento. (EC, CPC 00, item 1.17)

Oportunidade	x	x	x	Tempestividade: Parte das características qualitativas de melhoria. A informação deve ser disponibilizada a tempo para ser útil na tomada de decisão. (EC, CPC 00, item 2.33)
Formalização	x	NC	NC	NC
Terminologia	x	NC	NC	NC
Equidade	x	x	NC	NC
Continuidade	x	NC	x	Premissa de Continuidade Operacional: A entidade continuará suas operações no futuro previsível. Esse princípio está explícito na EC. (EC, CPC 00, item 3.9)
Periodicidade	x	x	NC	NC
Prudência	x	NC	x	Neutralidade e prudência: Incluída sob a representação fidedigna, a prudência é a cautela exercida ao realizar julgamentos sob condições de incerteza, evitando tanto superestimativas quanto subestimativas. (EC, CPC 00, item 2.16)
Uniformidade	x	NC	NC	NC
Informação	x	NC	NC	NC
Atos e Fatos	x	NC	NC	NC
Correção	x	x	NC	NC
Integração	x	NC	NC	NC
Registro pelo Valor Original	NC	x	x	Mensuração a valor de custo: Aparece na EC como um dos métodos de mensuração, embora existam outros métodos, como o valor justo, dependendo do contexto. (EC, CPC 00, item 6.5)

Fonte: Adaptado de Silva (2015); CPC 00 – Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro, Comitê de Pronunciamentos Contábeis e IASB, *Conceptual Framework for Financial Reporting*, 2018.

Legenda: NC (Não consta); x (consta).

#### APÊNDICE D – Jurisdições que adotam as Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS) segundo a IFRS Foundation (2021)

##### Quadro D1 - Jurisdições que adotam as Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS) segundo a IFRS Foundation (2021)

Jurisdições	Categoria	Quantidade	%
Áustria, Bélgica, Bulgária, Croácia, Chipre, Chéquia, Dinamarca, Estônia, Finlândia, Alemanha, Grécia, Hungria, Letônia, Lituânia, Malta, Polônia, Portugal, Romênia,		109	64,88%

Eslováquia, Eslovênia, Espanha, Suécia, União Europeia, Itália, Luxemburgo, Países Baixos, Benim, Burquina Faso, Camarões, República Centro-Africana, Chade, Comores, Costa do Marfim, Guiné Equatorial, Guiné, Guiné-Bissau, Mali, Níger, República do Congo, Senegal, Togo, Gabão, Albânia, Angola, Argentina, Armênia, Azerbaijão, Belarus, Bolívia, Bósnia e Herzegovina, Brasil, Camboja, Canadá, Chile, China, Colômbia, Costa Rica, República Democrática do Congo, República Dominicana, Equador, Egito, El Salvador, Geórgia, Guatemala, Honduras, Irã, Iraque, França, Islândia, Israel, Japão, Jordânia, Cazaquistão, Bahrein, Kosovo, Kuaite, Liechtenstein, RAEM, Macedônia, Madagascar, México, Moldávia, Mongólia, Montenegro, Nicarágua, Noruega, Omã, Palestina, Panamá, Catar, Rússia, Arábia Saudita, Sérvia e Montenegro, Coreia do Sul, Sri Lanka, Suriname, Síria, Taipé Chinês, Türkiye, Ucrânia, Emirados Árabes Unidos, Tailândia, Uruguai, Uzbequistão, Venezuela, Iêmen, Índia.	1. Jurisdições que traduziram as Normas IFRS para o idioma local.		
Austrália, Bahamas, Barbados, Belize, Botsuana, Guiana, Irlanda, Jamaica, Malawi, Nigéria, Serra Leoa, Reino Unido, Estados Unidos, Zâmbia, Fiji, Essuatíni, Nova Zelândia, Papua-Nova Guiné, Filipinas, Cingapura, Zimbábue, RAE de Hong Kong.	2. Jurisdições que não precisam traduzir as Normas IFRS para o idioma local, pois o inglês é um dos idiomas oficiais ou amplamente utilizado.	22	13,09%
Anguilla, Antígua e Barbuda, Bangladesh, Ilhas Cayman, Gâmbia, Gana, Granada, Quênia, Libéria, Malásia, Namíbia, Maldivas, Maurícia, Montserrat, Ruanda, África do Sul, São Cristóvão e Nevis, Santa Luzia, São Vicente e Granadinas, Tanzânia, Trinidad e Tobago.	3. Jurisdições que utilizam as Normas IFRS em inglês, mesmo que o inglês não seja o idioma oficial.	21	12,5%
Afeganistão, Etiópia, Indonésia, Quirguistão, Paraguai, Peru, Suíça, Timor-Leste, Vietname, Nepal.	4. Jurisdições que utilizam as Normas IFRS em um idioma diferente do local e do inglês.	10	5,95%
Bermudas, Butão, Brunei Darussalam, Lesoto, Myanmar, Paquistão.	5. Jurisdições com informações insuficientes para determinar se as Normas IFRS foram traduzidas ou se utilizam o inglês.	06	3,58%
<b>Total</b>		<b>168</b>	<b>100%</b>

Fonte: IFRS. IFRS – Link: Quem usa as Normas Contábeis IFRS? (2021).

## APÊNDICE E – Sequência Cronológica e Principais Marcos da Adoção das IFRS nas Jurisdições Analisadas

**Quadro E1 - Sequência Cronológica e Principais Marcos da Adoção das IFRS nas Jurisdições Analisadas**

<b>Ordem</b>	<b>Jurisdição</b>	<b>Ano de Adoção Oficial das IFRS</b>	<b>Observação Principal</b>
1	União Europeia	2005	Adoção obrigatória para empresas listadas em 25 países membros conforme Regulamento (CE) nº 1606/2002.
2	Austrália	2005	Adotou integralmente as IFRS emitidas pelo IASB, com pequenas modificações locais.
3	Reino Unido /Grã-Bretanha	2005	Implementou a obrigatoriedade de IFRS para demonstrações consolidadas de empresas listadas (parte do bloco europeu).
4	Brasil	2008–2010	Adoção gradativa iniciada com a Lei nº 11.638/2007; obrigatória a partir de 2010.
5	Canadá	2011	Substituiu o GAAP canadense pelas IFRS para empresas públicas com início em 2011.

Fonte: Elaboração própria com base em IFRS Foundation (2021), Zeff (2012), Nobes (2008), Calixto (2010) e Niyama (2010).