



REVISTA AMBIENTE CONTÁBIL

Universidade Federal do Rio Grande do Norte

ISSN 2176-9036

Vol. 9. n. 1, jan./jun. 2017

Sítios: <http://www.periodicos.ufrn.br/ambiente>

<http://ccsa.ufrn.br/ojs/index.php?journal=contabil>

<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/Ambiente>

Artigo recebido em: 20.05.2016. Revisado por pares em: 13.07.2016. Reformulado em: 11.08.2016. Avaliado pelo sistema double blind review.

LOBBYING DO GLENIF PERANTE O IASB À LUZ DA TEORIA DA AÇÃO COLETIVA DE OLSON

LOBBYING OF THE GLENIF IN THE IASB THE LIGHT OF THE THEORY OF ACTION COLLECTIVE OF OLSON

LOBBYING DE GLENIF ANTE O IASB LA LUZ DE LA TEORÍA DE LA ACCION COLECTIVA DE OLSON

Autoras

Elayne Patrícia Ribeiro de Santana Azevedo

Mestranda no Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis – Universidade Federal de Pernambuco. Experiência na área de Contabilidade. Endereço: Universidade Federal de Pernambuco, Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Departamento de Ciências Contábeis. Av. dos Reitores - Cidade Universitária 50670901 - Recife, PE – Brasil. Telefone: (81) 99724-1034.

E-mail: elayne_rsantana@hotmail.com

Márcia Ferreira Neves Tavares

Doutora em Ciências Contábeis pelo Programa Multi-Institucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (2016). Professora da Universidade Federal de Pernambuco no Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais - Experiência na área de Contabilidade, com ênfase em Teoria da Contabilidade. Endereço: Universidade Federal de Pernambuco, Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Departamento de Ciências Contábeis. Av. dos Reitores - Cidade Universitária 50670901 - Recife, PE – Brasil. Telefone: (81) 21268874.

E-mail: marcia@ferreiraaudidores.com.br

RESUMO

Em 1965, Mancur Olson desenvolveu a Teoria da Ação Coletiva a partir do estudo dos indivíduos racionais que formam um grupo com o interesse na obtenção de benefícios coletivos. Posteriormente, Lindahl (1987) fundamentou a teoria de Olson com base em três categorias: (1) o *lobbying* não ocorrerá a menos que incentivos seletivos sejam introduzidos para motivar os indivíduos a contribuírem; (2) os custos (incluindo os de organização e monitoramento) são menores em pequenos grupos; e (3) a identificação do real benefício compartilhado pelo maior membro do grupo. Diante do surgimento de grupos com o interesse precípua em influenciar a criação e as edições das normas contábeis emitidas pelo IASB, constitui-se o GLENIF, em 2011, por normatizadores de 17 países Latino-Americanos, com a união de esforços e objetivos em comum entre esses países. Com a baixa representatividade

em pesquisas que tratem sobre grupos de interesse com integrantes reguladores e normatizadores contábeis, este estudo objetiva evidenciar o nível de consonância teórica, a partir das categorias da ação coletiva de Mancur Olson, com a constituição e atuação do GLENIF, diante do IASB. Para isso, avalia-se duas premissas com base nas categorias da Teoria da Ação Coletiva de Olson: (1) o recebimento de incentivos seletivos pelos países-membros do GLENIF, a partir de um questionário enviado pelo grupo, em uma conferência realizada no México; (2) identificar se o GLENIF representa o interesse do seu maior beneficiário: o Brasil, analisando as seis questões expostas no *Revised Exposure Draft* referente à norma de reconhecimento de receita emitida pelo IASB/FASB. Analisam-se as *comments letters* enviadas pelo GLENIF e pelo CPC (representando o posicionamento individual do Brasil) para identificar a existência de convergência de posicionamento entre eles e o nível de sucesso obtido perante os *Boards*. Os resultados obtidos apontam que a carta enviada pelo CPC não representa integralmente o posicionamento do Brasil sobre o grupo de interesse (GLENIF) e o nível de alinhamento teórico do grupo está em conformidade com duas categorias da teoria de Mancur Olson.

Palavras-chave: Lobbying. Comments letters. GLENIF. IFRS. IASB.

ABSTRACT

In 1965, Mancur Olson developed the Theory of Collective Action from the study of rational individuals who form a group with interest in obtaining collective benefits. Later, Lindahl (1987) exposes the Olson's theory based on three categories: (1) the lobbying will not occur unless selective incentives are introduced to motivate individuals to contribute; (2) costs (including organization and monitoring) are smaller in small groups; and (3) the identification of real benefit shared by the largest member of the group. With the appearance of groups with primary interest in influencing the creation and issues of accounting standards issued by the IASB, comes the GLENIF in 2011, with 17 countries the Latin American, with joint efforts and common goals between these countries. With the low representation in research that deal with interest groups with regulators and accounting standard-setting members, this study aims to show the level of theoretical line, from the categories of collective action of Mancur Olson, with the establishment and performance of GLENIF in IASB. For this it evaluates two premises based on the categories of the Theory Collective Action of Olson's: (1) the receipt of selective incentives by member countries of GLENIF, from a questionnaire sent by the group at a conference held in Mexico; (2) identify if GLENIF represents the interests of its greatest beneficiary: the Brazil, analyzing the six issues outlined in the Revised Exposure Draft regarding the revenue recognition standard issued by the IASB/FASB. Analyze the letters sent by the comments GLENIF and CPC (representing the individual position of Brazil) to identify the existence of positioning of convergence between them and the level of success before the Boards. The results indicate that the letter sent by the CPC does not fully represent the position of Brazil on the interest group (GLENIF) and the level of theoretical alignment of the group is in accordance with two categories of Mancur Olson's theory.

Keywords: Lobbying. Comments letters. GLENIF. IFRS. IASB;

RESUMEN

En 1965, Mancur Olson desarrolló la teoría de la acción colectiva a partir del estudio de los individuos racionales que forman un grupo con interés en obtener beneficios colectivos. Más tarde, Lindahl (1987) expone la teoría de Olson basado en tres categorías: (1) la presión no

ocurrirá a menos que se introducen incentivos selectivos para motivar a las personas a contribuir; (2) los costos (incluyendo la organización y seguimiento) son más pequeños en grupos pequeños; y (3) la identificación de beneficio real compartida por el miembro más grande del grupo. Con la aparición de grupos con intereses influyendo en la creación y cuestiones de las normas contables emitidas por el IASB, lo GLENIF se forman en 2011, por 17 países de normalización de América Latina, con los esfuerzos conjuntos y objetivos comunes entre estos países. Con la baja representación en la investigación sobre los grupos de interés con los miembros reguladores y emisores de normas contables, este estudio tiene como objetivo mostrar el nivel de la línea teórica, a partir de las categorías de la acción colectiva de Mancur Olson, con el establecimiento y el funcionamiento de GLENIF antes de la IASB. Para eso, se evalúa dos premisas sobre la base de las categorías de la teoría de la acción colectiva de Olson: (1) la recepción de incentivos selectivos de los países miembros de GLENIF de un cuestionario enviado por el grupo en una conferencia celebrada en México; (2) identificar si el GLENIF representa los intereses de su mayor beneficiario: el Brasil, basado en el análisis de las seis cuestiones descritas en el Proyecto de Norma Revisada en relación con el estándar de reconocimiento de ingresos emitida por el IASB/FASB. Se analiza las cartas comentarios enviadas por el GLENIF y CPC (que representa la posición individual de Brasil) para identificar la existencia de posicionamiento de la convergencia entre ellos y el nivel de éxito ante los *Boards*. Los resultados indican que la carta enviada por el CPC no es representativa de la posición de Brasil en el grupo de interés (GLENIF) y el nivel de alineación teórica del grupo es de acuerdo con dos categorías de la teoría de Mancur Olson.

Palabras clave: Grupos de presión. Letras comentarios. GLENIF. IFRS. IASB;

1 INTRODUÇÃO

Durante o processo de normatização contábil, é percebida a atividade de *lobby*, por diversos participantes, com a tentativa de influenciar esse processo, a fim de obterem vantagens no alinhamento da norma e o seu posicionamento (CARMO, 2014). Diante disso, grupos de normatizadores entre países têm sido formados, com o objetivo de pressionar e garantir a atenção a suas opiniões nos assuntos discutidos pelo *International Accounting Standards Board* (IASB).

Desde 1965, Mancur Olson desenvolveu a Teoria da Ação Coletiva, que possui como objeto de estudo, o comportamento de indivíduos racionais que formam um grupo e têm interesse na obtenção de um benefício coletivo. A lógica da ação coletiva explica a formação e permanência dos grupos de pressão (grandes conjuntos de indivíduos com interesses comuns). Somente grupos com capacidade de introduzir medidas coercitivas ou oferecer incentivos seletivos, tem possibilidade de se organizar e transformar-se em verdadeiros grupos de pressão.

A análise de Olson foi apoiada por numerosos exemplos de organizações (partidos políticos, sindicatos, etc.), cujo sucesso na prestação de bens coletivos (vitória eleitoral, salários mais altos, etc.) podem ser identificados como incentivos seletivos. Esses "incentivos seletivos" são explicados por Lindahl (1987) como sendo bens privados que poderiam ser retidos de pequenos participantes na ação coletiva. E, os bens privados, devem ser obtidos como uma diferença entre o custo mais elevado em realizar *lobbying* em particular e o custo de contribuir para a ação coletiva.

Segundo Lindahl (1987) a teoria de Olson é fundamentada com base em três categorias: (1) o *lobbying* não ocorrerá a menos que incentivos seletivos sejam introduzidos para motivar os indivíduos a contribuírem; (2) os custos (incluindo os de organização e monitoramento) são menores em pequenos grupos; e (3) a identificação do real benefício compartilhado pelo maior membro do grupo.

Em 2011 foi constituído o *Grupo Latinoamericano de Emisores de Normas de Información Financiera* (GLENIF), com a união de esforços e objetivos em comum entre os países Latino-Americanos. No regulamento do GLENIF, é possível identificar sua principal função, como sendo: manter ligações com todos os normatizadores latino-americanos, e com os organismos oficiais implicados na emissão de normas contábeis, para que sejam atingidos os objetivos de sua Ata de Constituição, possuindo relação efetiva em todos os documentos emitidos pelo IASB (Ata de Constituição, GLENIF, 2015).

Diante do surgimento do GLENIF com o objetivo precípua de influenciar a criação e as edições das normas contábeis emitidas pelo IASB e o estudo de Mancur Olson com os indivíduos racionais que formam um grupo com o interesse na obtenção de benefícios coletivos, a presente pesquisa se direciona pela seguinte questão problema: **A constituição e atuação do GLENIF, perante o IASB, possui consonância teórica com quantas categorias da teoria da ação coletiva de Mancur Olson?** Assim, a presente investigação objetiva evidenciar o nível de consonância teórica da constituição e atuação do GLENIF, perante o IASB, com as categorias da ação coletiva de Mancur Olson, expostas por Lindahl (1987).

Esta pesquisa se torna útil a partir das lacunas identificadas em estudos sobre *lobbying* na regulamentação contábil (exemplo: Zeff (1972); Watts e Zimmerman (1978); Leuz e Wysocki (2008); Bushman e Landsman (2010) e Kothari, Ramana e Skinner (2010) a níveis internacionais e Carmo *et al* (2014); Tavares, Anjos e Paulo (2014); Silva *et al* (2015), a níveis nacionais). Mesmo com a implantação de padrões contábeis nivelados internacionalmente e o acréscimo significativo na emissão e na revisão das normas contábeis elevando o debate sobre os fatores que influenciaram o seu desenvolvimento há ausência de direcionamento relacionado com a atuação de órgãos normatizadores, junto ao IASB, e sua efetividade quanto ao exercício de pressão.

Diante disso, surge a necessidade de trabalhos acadêmicos que se preocupem em entender o *due process* da normatização contábil e que utilizem de teorias capazes de explicar e, simultaneamente prever, os incentivos para a constituição de grupos de interesse e suas possíveis influências sobre os normatizadores. Justifica-se, então, a pesquisa a partir do objetivo em melhor compreender a influência do grupo de pressão (o GLENIF) criado para representar os interesses dos países da América Latina no processo de criação e edição de normas contábeis, com base nas três categorias da teoria da ação coletiva de Olson e testando empiricamente o sucesso ou não sucesso do *lobbying* através da norma Receita de Contratos com Clientes (*International Financial Reporting Standards - IFRS 15*), resultado de doze anos de debate entre o IASB, o FASB e os profissionais da área contábil.

A contribuição se dará com a inserção de uma pesquisa com um tema pouco explorado, até o presente momento (2016) e proporciona uma maior divulgação do impacto, perante o IASB, na formulação e edição das normas contábeis, por um grupo constituído por normatizadores representantes de 17 países da América Latina. Além disso, confronta a carta comentário que representa a opinião particular do maior membro do GLENIF com a opinião

do grupo como um todo, com o propósito de identificar se a opinião do grupo reflete, de fato, o seu posicionamento.

2 REVISÃO DA LITERATURA

2.1 LOBBYING NA CONTABILIDADE

O *Lobby* é uma forma de comunicar, debater e tentar direcionar a “tomada decisão” de determinando assunto abordado, seja ela no âmbito público ou privado, com o objetivo de gerar benefícios para grupos de opressão e/ou indivíduos paralelos que fazem parte do meio no qual tal atividade é exercida. É o ato de persuadir algo/alguém visando interesses próprios ou de grupos coletivos (SILVA *et al*, 2015).

Lobby, também é denominado de lobismo, e pode ser caracterizado pela atividade de pressão de um grupo organizado sobre políticos e poderes públicos que visa exercer sobre eles qualquer influência ao seu alcance, mas sem buscar o controle formal do governo. No Brasil, essa prática encontra-se mais vinculada ao interesse de grupos e associações que visam objetivos econômicos, tal fato está relacionado com a atuação predominante do Estado na economia brasileira, tornando o *lobby* um dos principais instrumentos do poder público (CARMO, 2014).

Watts e Zimmerman (1978) desenvolveram uma pesquisa sobre a determinação de normas contábeis buscando um melhor entendimento sobre as fontes de pressão dirigidas ao processo regulatório; os efeitos de vários padrões contábeis sobre diferentes grupos de indivíduos; e as razões pelas quais alguns grupos estariam dispostos a gastar recursos tentando afetar esse processo. Em geral, afirmam que normalmente as maiores empresas preferem critérios contábeis que reduzam o lucro e também requerem influência de custos políticos (uma vez que lucros maiores geram maiores possibilidades de intervenção política).

Watts e Zimmerman (1978) e Lodi (1986) analisaram o processo de normatização contábil e consideram que a simples existência de falhas de mercado, relacionada com a busca da maximização do bem-estar da sociedade é inconsistente para justificar a regulação contábil e que existem indícios da influência de grupos de interesse no processo de normatização. Percebe-se, como característica comum entre as pesquisas, que a motivação para a participação nos processos de consulta em relação à elaboração das normas contábeis passa pela possibilidade, percebida pelo lobista, de influenciar no resultado final do processo.

Na pesquisa sobre *lobbying, Coalition and Influence Group* (CIG), realizada por Durocher, Fortin e Coté (2007), estão compreendidos os trabalhos que estudam as potenciais coalizões (formações) entre grupos de interesses e a possível influência desses grupos nas decisões dos reguladores contábeis. Por meio do *lobbying*, indivíduos e grupos empenham esforços para promover, influenciar ou obstruir normas e procedimentos propostos. A pesquisa desse grupo buscou investigar como as várias preferências dos interessados no processo contábil se relacionam e como os reguladores incorporam essas preferências no seu processo de elaboração de normas.

A consciência da natureza política da atividade de elaboração de normas contábeis e a preocupação com o *lobby* nesse processo são temas recorrentes investigados por pesquisadores ao redor do mundo e vem sendo alavancado no Brasil, após a convergência das normas contábeis, com o objetivo de comprovar a existência do *lobby* perante o IASB.

O estudo de Santos (2014) teve como objetivo principal identificar os fatores determinantes à adoção de estratégias de *lobbying* sobre a regulação contábil do setor petrolífero. Na realização operacional dos estudos, utilizaram-se as cartas comentários enviadas ao IASB e a base de dados da Evaluate Energy®, empregando-se diversas técnicas econométricas. Os resultados indicam que o grupo de interesse formado pelos preparadores de demonstrações financeiras do setor petrolífero possui incentivos econômicos para realizar *lobbying* sobre determinada regulamentação contábil no sentido de defender seus interesses.

Carmo (2014) buscou identificar o possível impacto dos grupos de pressão no processo de elaboração da norma contábil sobre *Leasing* e sua influência na opinião do normatizador contábil internacional. A pesquisa demonstra grande prevalectimento de *comments letters* enviadas por grupos de profissionais contábeis, normatizadores/agências governamentais e de indivíduos que exercem atividades relacionadas à academia. Os resultados indicam também que o sucesso do *lobbying* exercido pelos grupos de interesse está associado ao tipo de *stakeholder* que ele representa; com a quantidade de membros nativos no *Board*; com o financiamento fornecido pelas entidades do país do respondente para a IFRS Foundation; porém o tamanho do mercado de capitais do país respondente não constitui característica significativa de influência.

2.1.1 LOBBY NO ÂMBITO DO IASB E FASB

Pesquisadores como Leuz e Wysocki (2008), Bushman e Landsman (2010) e Kothari, Ramana e Skinner (2010) argumentaram que pesquisas sobre os fatores que influenciam a regulamentação contábil nos mercados globais e pesquisas sobre as forças políticas que afetam o processo regulatório são escassas e pouco exploradas. Contudo, Hansen (2011) fornece evidências de como o IASB elabora normas de contabilidade na presença de lobistas com diferentes preferências. Ele investigou o efeito do *lobbying* sobre a elaboração de processos normativos do IASB entre 2002 e 2004 e confirmou que o sucesso está positivamente relacionado com a credibilidade do lobista em fornecer informações ao IASB.

O *European Financial Reporting Advisory Group* (EFRAG) é um grupo consultivo, em matéria de informação financeira, fundado por um conjunto de instituições europeias que representa diferentes grupos de interesse, incluindo: preparadores, usuários e associações de profissionais e tem o apoio da Comissão Europeia. Ele possui duas funções principais: ajudar a Comissão Europeia no processo de aprovação das IFRS e ter um papel proativo em relação ao IASB, realizando trabalhos de discussões públicas (DP) antes da emissão de um parecer à comissão Europeia ou de uma resposta ao IASB (EFRAG Facts, 2015). A função do EFRAG caracteriza e exemplifica um modelo de *lobbying* perante o IASB, nas DPs por ele produzido.

Matos e Niyama (2013) buscando analisar a opinião dos usuários de contabilidade sobre os critérios de reconhecimento, mensuração e apresentação das demonstrações contábeis, utilizaram *comments letters* submetidas ao IASB em seu *Exposure Draft/2010/09 – Leases*. Identificaram e avaliaram o nível de concordância e discordância dos usuários perante tal proposta e os resultados não constata similaridades nas opiniões e argumentos utilizados para os setores analisados devido à existência de uma grande segregação de setores e poucos representantes de determinadas classes.

Desse mesmo modo, Tavares, Anjos e Paulo (2014) investigaram as opiniões mais frequentes submetidas ao IASB/FASB em relação ao *Revised Exposure Draft (RED) – Revenue from Contracts With Customers*, com base na Teoria do Interesse Público, Teoria da

Captura e da Competição entre os Grupos de Interesses, utilizando-se das *comments letters* enviadas ao IASB, concluindo que houve uma maior contribuição de firma dos Estados Unidos da América e, com base nos argumentos utilizados pelos lobistas, a existência de uma submissão desfavorável de grande parte das empresas analisadas quanto ao reconhecimento de obrigações de desempenho onerosas ao nível individual. O estudo trouxe ainda evidências que sugerem que a teoria não pode ser analisada isoladamente, visto que, quando se possui vários interesses de países diferentes é provável que outros fatores influenciem o posicionamento dos agentes econômicos.

O projeto conjunto do FASB/IASB sobre o tratamento contábil para o reconhecimento de receitas iniciou-se pelo fato de existir diferenças nas normas do IASB e FASB, com isso, ser necessário um posicionamento diferenciado. Em junho de 2010, um *draft* sobre essa norma de receita foi emitido, sendo recebidas 986 cartas de comentários, principalmente, da América do Norte (IASB 2010). Os *Boards* decidiram rerepresentar a proposta emitindo um *Revised Exposure Draft*, “por causa da importância para todas as entidades de relatar receitas e o desejo de evitar consequências não pretendidas no padrão final” (IASB, 2011). Dentre as *comments letters* enviadas ao IASB na fase (RED – Pós-implementação da norma) encontra-se a do Grupo Técnico de Trabalho, pertencente ao GLENIF e uma carta do CPC;

2.2 GLENIF: SURGIMENTO E CAMPO DE ATUAÇÃO

No dia 28 de junho de 2011, foi assinada a Ata de Constituição do *Grupo Latinoamericano de Emisores de Normas de Información Financie* (GLENIF) com o desafio de unir os países da América Latina e constituir um grupo com países-membros para propor auxílio ao emissor de normas contábeis, o IASB. Compõem o GLENIF, dezessete países latino-americanos, e com a criação do grupo, os mesmos passam a ter voz e voto no IASB, pois a posição consolidada em bloco tem mais força do que a opinião manifestada isoladamente por um país. Isso é considerada uma vantagem para a participação efetiva do país ao grupo.

Conforme sua ata constitutiva, o objetivo central do GLENIF é de natureza técnica, em relação a todos os documentos emitidos pelo IASB. Seus objetivos específicos são: interagir perante o IASB em aspectos técnicos, para fazer contribuições técnicas diretas ao IASB, respeitando a soberania nacional de cada país membro; promover a adoção da convergência com as normas internacionais; cooperar com governos, reguladores e outras organizações regionais, nacionais e internacionais que contribuam para a melhor qualidade financeira das demonstrações; colaborar com a difusão das normas emitidas pelo IASB; e interagir com outros organismos da América Latina, além disso, também possui o papel de ajudar no financiamento do IASB que possui recursos escassos (Ata de Constituição, GLENIF, 2015).

2.2.1 GTT 5 – RECONHECIMENTO DE RECEITAS

A partir da criação do GLENIF e da aprovação de seu regulamento, foram constituídos seis Grupos Técnicos de Trabalho (GTT) para tratar dos temas disponibilizados pelo IASB em consulta pública. O quinto Grupo Técnico de Trabalho, responsável pela norma sobre reconhecimento de receita, foi aprovado pela diretoria do GLENIF em 26 de outubro de 2011, é coordenado pelo representante do Brasil e associado por representantes de Argentina, Bolívia, Equador, México, Uruguai e Venezuela.

Dois pontos principais foram motivos de discordância do GLENIF em relação às propostas de mudança nos critérios de reconhecimento de receita do IASB/FASB. O primeiro, diz respeito aos critérios para reconhecimento de receita ao longo do tempo. É discutido no parágrafo 30 da proposta da norma que uma obrigação de desempenho que uma entidade deve satisfazer ao longo de um período de tempo superior a um ano, deveria ser reconhecida como um passivo e despesa correspondente, caso essa obrigação de desempenho seja onerosa. Os parágrafos 35 e 36 detalham quando as obrigações de desempenho satisfeitas ao longo do tempo devem tornar-se receitas. Já o parágrafo 87 explica que a obrigação de desempenho é onerosa se, o menor custo de liquidar a obrigação de desempenho excede o montante do preço da transação atribuído a essa obrigação. O GLENIF acredita que o texto da atual norma revisada pode gerar margem a diferentes interpretações.

O segundo ponto relevante de discordância refere-se ao teste de contratos onerosos, onde é proposto no parágrafo 86 da minuta do pronunciamento que a mensuração fosse feita pelo montante em que o custo de liquidação restante excede o preço da transação atribuído à obrigação de desempenho, devendo haver a atualização da mensuração desse passivo por mudanças de circunstâncias. Quando a obrigação é satisfeita, o passivo relacionado será desreconhecido. O Grupo acredita que esse teste deva ser feito em nível de cada contrato de venda e não a cada obrigação de desempenho contida nos contratos, como propõe a norma revisada. Essa diferença no teste pode acarretar em reconhecimento de perdas, o que, no ponto de vista do grupo, acabaria por não refletir a natureza dos negócios das entidades nos resultados divulgados nas demonstrações financeiras.

A maioria das ações praticadas por um grupo de indivíduos ou em nome dele se dão através de uma organização. Olson (1965) explica como é interessante analisar os objetivos dessas organizações, onde a sua criação tenha sido feita com o intuito de promover os interesses comuns de seus membros.

2.3 TEORIA DA AÇÃO COLETIVA

Mancur Olson em sua “Teoria da Ação Coletiva” acredita que os grupos de indivíduos com interesses comuns ajam por esses interesses tanto quanto se espera que os indivíduos isoladamente ajam por seus interesses pessoais. Essa visão tem sido assunto recorrente nas ciências políticas, principalmente nos Estados Unidos, onde os estudos de pressão têm sido dominados pela teoria dos grupos sociais, baseada na ideia de que os grupos agirão quando a ação for necessária para promover seus interesses comuns e grupais (OLSON, 1965).

Olson, em defesa a sua teoria, afirma que as organizações podem desempenhar uma função importante quando há interesses comuns ou grupais a serem defendidos, embora elas frequentemente sirvam a interesses pessoais e individuais, sua função e característica básica é promover interesses comuns de grupos de indivíduos. Assim, se pode supor que os indivíduos que pertencem a uma organização ou grupo possuem interesse em comum.

O surgimento do GLENIF, com o principal interesse em fazer contribuições técnicas diretas ao IASB, é um exemplo da constituição de um grupo de indivíduos com interesses comuns tentando obter maiores vantagens como um grupo, defendida por Olson. O que se pretende confirmar com a presente pesquisa é o nível de consonância teórica existente entre a constituição e atuação do GLENIF, perante o IASB, e as três categorias da ação coletiva de Olson.

2.3.1 A COESÃO E A EFICIÊNCIA DOS GRUPOS PEQUENOS

A primeira categoria de Olson está relacionada com o recebimento de incentivos seletivos. Olson (1965) afirma que alguns grupos adequadamente pequenos podem obter uma determinada quantidade de um benefício coletivo através da ação voluntária e racional de um ou mais de seus membros, e com isso, se diferenciam dos grupos maiores. A maior eficiência dos grupos relativamente pequenos, os “privilegiados” e “intermediários”, fica evidente quando as organizações recorrem com tanta frequência aos: comitês, subcomitês e pequenos grupos de liderança que são criados desempenhando papel crucial, pois conseguem tomar uma melhor decisão por serem menores. Nos grupos pequenos pode ocorrer alguma ação voluntária em prol dos objetivos comuns dos indivíduos do grupo, mas na maioria dos casos essa ação cessará antes que os resultados atinjam um nível ótimo para todos os membros do grupo.

A segunda categoria de Olson prevê que os custos de organização e monitoramento são menores em pequenos grupos, uma vez que parte do custo do *lobbying* coletivo está relacionado com a organização grupal. Além disso, o acompanhamento dos custos para garantir conformidade com os acordos de partilha de custos também será menor. Os pequenos grupos possuem uma posição inicial mais vantajosa, pois alguns ou todos os seus membros terão um incentivo para se esforçarem a fim de que tudo siga de acordo com seus planejamentos. Nos grandes grupos, isso já não acontece. Os incentivos que concernem ao grupo não concernem também, automaticamente, aos indivíduos dos grupos.

O maior grau de organização e atividade dos grupos pequenos faz com que esses grupos triunfem sobre as forças numericamente superiores dos grupos grandes ou latentes, por esses serem desorganizados e inativos (OLSON, 1965).

2.3.2 A TEORIA DO “SUBPRODUTO” DOS GRANDES GRUPOS DE PRESSÃO

A terceira categoria de Olson é a identificação do real benefício recebido pelo maior membro do grupo. Quando o benefício é definido a todos os membros igualmente, não há externalidades e o consumo de ninguém reduz o do outro.

A teoria do subproduto dos grupos de pressão só precisa ser aplicada aos grupos grandes ou latentes, pois os grupos privilegiados ou intermediários podem promover *lobby*, ou qualquer outra benfeitoria coletiva, sem necessidade de incentivo seletivo. A teoria se aplica a esse alvo porque o membro de um grupo latente não tem nenhum incentivo em sacrificar voluntariamente seu tempo ou dinheiro para ajudar uma organização a obter um benefício coletivo (OLSON, 1965).

Os grandes grupos econômicos organizados por algum propósito distinguem-se dos que não estão organizados e tende a respaldar a teoria dos grupos latentes. Os *lobbies* econômicos grandes e poderosos são um subproduto de organizações que tem a força e o suporte por desempenharem alguma outra função além de fazer *lobby* por benefícios coletivos, com isso, possuem a capacidade de mobilizar um grupo latente com incentivos (OLSON, 1965).

O estudo realizado por Lindahl (1987) identifica que a teoria da ação coletiva de Olson é relacionada com as três categorias específicas, a saber: recebimento de incentivos seletivos por parte dos grupos; o custo na organização e monitoramento é menor nos pequenos grupos; e o tamanho do benefício recebido pelos maiores membros do grupo está relacionado com o *lobby* por eles praticados. Essas categorias servem de base teórica para o teste empírico acerca

da constituição e atuação do GLENIF, com o objetivo de identificar se como grupo de pressão possui alinhamento teórico com essas categorias de Olson.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

3.1 ABORDAGEM UTILIZADA

Esta pesquisa utiliza-se dos meios documentais, a partir das *comments letters* (fontes primárias), que servirão para testar o sucesso do GLENIF como grupo de interesse. E, a pesquisa bibliográfica sobre os principais trabalhos já realizados, revestidos de importância por serem capazes de fornecer dados atuais e relevantes relacionados com o tema.

A pesquisa tem abordagem em quatro aspectos: descrição, registro, análise e interpretação de fenômenos atuais. Além do caráter exploratório, pela ampliação dos conhecimentos sobre a prática de *lobbying*, a partir da análise do grupo constituído por regulamentadores/normatizadores de 17 países da América Latina, cujo objetivo central é auxiliar o IASB na elaboração e emissão de normas contábeis internacionais (IFRS), considerando a potencial habilidade técnica dos normatizadores em fornecer informação relevante ao processo regulatório e o efeito econômico da norma em análise.

Busca-se identificar, a partir da constituição e atuação do GLENIF, confirmações da consonância teórica das categorias da teoria da ação coletiva de Mancur Olson na criação do grupo, utilizando como base empírica, a norma de reconhecimento de receita (IFRS 15, versão final). Para isso, é utilizada as seguintes premissas:

Premissa 1: Olson prevê que nos pequenos grupos alguns ou todos os seus membros terão um incentivo para se esforçarem a fim de que tudo siga de acordo com seus planejamentos e para evitar o problema do parasitismo entre os indivíduos. Nos grandes grupos, isso já não acontece, pois, os incentivos que concernem ao grupo não concernem também, automaticamente, aos indivíduos dos grupos. Os pequenos grupos possuem incentivos seletivos mais eficazes comparados aos grandes grupos, e por isso, serão mais propensos a agir coletivamente.

A 1ª premissa será analisada com a realização de um levantamento de dados, visando identificar se todos os países da América Latina são participantes do GLENIF. Em seguida, busca-se identificar quais são os incentivos recebidos por esses países em fazer parte do grupo (caso haja), a fim de correlacionar a consonância de incentivos seletivos com a primeira categoria da teoria da ação coletiva de Mancur Olson, confirmando então o GLENIF como um pequeno grupo.

Premissa 2: Olson pode explicar o porquê das empresas, por vezes, fazerem *lobby* individualmente e em outros casos, como parte de um grupo. O tamanho do benefício recebido pelo maior membro do grupo determina a extensão da ação coletiva dele. Ou seja, o maior membro do grupo tende a participar mais ativamente se perceber que receberá mais benefícios por isso.

A 2ª premissa é analisada avaliando-se as seis questões expostas no *Revised Exposure Draft* referente à norma de reconhecimento de receita, enviadas pelo IASB/FASB e as discussões realizadas por parte do Grupo Técnico de Trabalho 5 (do GLENIF), realizando

análise documental, com a *comment letter* enviada pelo GTT5. O sucesso consiste em avaliar se o posicionamento do IASB foi alterado em caso de discordância do GLENIF ou se foi mantido em caso de concordância. O sucesso é avaliado em cada questão e sua identificação ocorre na etapa posterior, isto é, na emissão da IFRS final (IFRS 15).

Watts e Zimmerman (1978) encontraram uma relação positiva entre o tamanho da empresa e a atividade de *lobbying*. Para analisar se o posicionamento individual do maior país (como maior membro do grupo) reflete o posicionamento total do grupo de interesse, primeiro identifica-se qual o maior país pertencente ao GLENIF, através do PIB (nos exercícios de 2011, 2012, 2013 e 2014), com a base de dados do Banco Mundial (Worldbank). Em seguida, realiza-se um confronto das análises das *comments letters* enviadas pelo normatizador do maior membro ao IASB e as respostas do GLENIF na norma de reconhecimento de receita (IFRS 15).

3.2 CRITÉRIOS PARA ANÁLISE DE DADOS

Para a Premissa 1, relacionada com o recebimento de incentivos seletivos recebidos pelos participantes do GLENIF, é utilizado o resultado do questionário aplicado a todos os membros do GLENIF e apresentado na conferência “O Papel da GLENIF ante o IASB e na América Latina” realizada no México, em 15 de maio de 2014. O questionário buscou dos membros do GLENIF o posicionamento sobre: impacto sobre a profissão em cada país derivado da sua participação no GLENIF; benefícios da integração nos Grupos Técnicos de Trabalho (GTTs); recomendações para alcançar uma participação mais ativa; aplicação de IFRS em seu país.

Na identificação dos incentivos seletivos para essa pesquisa, são utilizados apenas os resultados dos tópicos sobre “o impacto da profissão em cada país derivado da sua participação no GLENIF” e “os benefícios da integração nos GTTs”.

Para a Premissa 2, o primeiro passo é o confronto com as seis questões expostas pelo IASB na *Exposure Draft* ED/2011/6 – *Revenue from Contracts with Customers*, visando identificar o posicionamento do GLENIF sobre essas questões, utilizando os critérios “concorda”, “discorda” e “Nem concorda e nem discorda” como forma de avaliação, com base nas *comments letters* enviada ao IASB em resposta a *Exposure Draft* ED/2011/6. Em seguida, busca-se analisar o sucesso do posicionamento do GLENIF perante as perguntas do IASB com o que foi publicado na versão final da norma de reconhecimento de receita (IFRS 15), caracterizando o sucesso ou não sucesso de *lobby* em sua atuação na norma. Os mesmos dois passos realizados com o GLENIF são realizados com a carta comentário do normatizador do maior membro do GLENIF, visando identificar se o posicionamento individual do país é refletido no grupo.

3.3 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA

O surgimento do GLENIF, com o objetivo de trabalhar em parceria com o IASB em aspectos técnicos, respeitando a soberania nacional de cada país membro, além de promover a adoção da convergência das normas IFRS, exemplifica um modelo do grupo de interesse. Existe também a formação de Grupos Técnicos de Trabalho (GTT), dentro do GLENIF, com o intuito de enviar *comments letters* ao normatizador a respeito de uma norma específica. A partir disso, foi aprovada, em 26 de outubro de 2011, a formação do GTT 5 –

Reconhecimento de Receitas, com o objetivo de prestar contribuições ao IASB referente à *Exposure Draft ED/2011/6 – Revenue from Contracts with Customer*.

O projeto de reconhecimento de receitas demandou atenção das entidades voltadas à contabilidade, com a polêmica envolvendo os critérios de reconhecimento, mensuração e evidenciação de receitas que exigiu a apresentação do *Revised Exposure Draft* e de três sessões de *Comment Letter*. A revisão do *Exposure Draft ED/2011/6 – Revenue from Contracts with Customers* ficou em audiência pública conjunta entre o IASB/FASB. Foram recebidas, nesse terceiro momento, 357 contribuições de vários agentes econômicos, dentre eles, acadêmicos, empresas privadas e de auditoria, associações empresariais e reguladores, normatizadores nacionais, incluindo o GLENIF (TAVARES, 2014).

A presente pesquisa busca a verificação do conteúdo da carta comentário da contribuição feita pelo GLENIF ao IASB, analisando-a com a teoria da ação coletiva de Olson. A análise é delimitada, apenas, aos comentários enviados na fase do *Revised Exposure Draft-Revenue from Contracts with Customers* (revisão pós-implementação) momento em que a *comment letter* foi enviada pelo GTT 5, não sendo objeto de estudo as demais cartas comentários enviadas ao IASB para outras normas e/ou interpretações. Essa foi a única carta enviada, em 2012, pelo GLENIF para o projeto de receitas. O sucesso consiste em avaliar se a posição do GLENIF foi aceita pelo IASB, quando da emissão do normativo final (IFRS 2015).

Essa norma foi selecionada por ser considerada polêmica, sendo o resultado de doze anos de debate intenso entre o IASB, o FASB e a comunidade contábil. O seu processo de emissão ultrapassou o recorde de contribuições, por meio das cartas comentários. Diante disso, a norma pode dividir a opinião dos interessados e refletir se a criação de um grupo de pressão possui, de fato, influência na decisão do *Board*, com base nas categorias da Teoria da Ação Coletiva desenvolvida por Mancur Olson.

3.3.1 LIMITAÇÃO DA PESQUISA

A segunda categoria da Teoria da Ação Coletiva expõe que parte do custo do *lobbying* coletivo relaciona-se com a organização do grupo e com o acompanhamento na divisão da partilha de custo, e ele tende a ser menor, quando menor é o tamanho do grupo (LINDAHL, 1987). Sabendo disso, buscou-se investigar se o financiamento total recebido pelo GLENIF é dividido igualmente a todos os Grupos Técnicos de Trabalho, independentemente da quantidade de países que participam do GTT. No regulamento do Diretório do GLENIF, no item 5.3, encontra-se: “o diretório buscará financiamento para o seu funcionamento e outros gastos do GLENIF mediante o aporte por parte de Organismos interessados na qualidade da informação financeira e sua transparência”. Contudo, existe limitação para a investigação da terceira categoria (que seria uma nova premissa), pois não existem demonstrações contábeis, fontes de receita e/ou prestações de contas, emitida pelo GLENIF, que possam ser usadas para identificar a partilha do financiamento total recebido pelo grupo, até o presente momento (julho de 2016).

Outro ponto que merece ser esclarecido como uma limitação ocorreu no momento da identificação dos incentivos seletivos recebidos pelos membros do GLENIF (Premissa 1), o resultado limitou-se a dois tópicos do questionário aplicado a todos os membros do GLENIF na conferência realizada no México. Os benefícios percebidos pelos membros estão

relacionados apenas ao “impacto da profissão em cada país derivado da sua participação no GLENIF” e aos “benefícios da integração nos GTTs”.

Além disso, dos 20 países latino-americanos existentes, 17 são membros do GLENIF. Dos 3 países que ainda não são membros, 2 não aderiram a convergência IFRS (Cuba e Haiti) e o 3º país é Nicarágua. Uma outra limitação existente na percepção dos incentivos seletivos pelos membros do GLENIF (Premissa 1), foi a não obtenção de retorno (até o presente momento – julho de 2016) do contato, via *email*, realizado com Nicarágua e com o GLENIF. O objetivo do *email* era obter esclarecimento sobre o motivo pelo qual o país não aderiu ao GLENIF, visto que os 17 países da América Latina que convergiram ao padrão IFRS faz parte do grupo.

4 RESULTADOS DA PESQUISA

4.1 ANÁLISE DAS PREMISAS DA PESQUISA

4.4.1 RESULTADOS DA PREMISA 1

Premissa 1: Olson prevê que nos pequenos grupos alguns ou todos os seus membros terão um incentivo para se esforçarem a fim de que tudo siga de acordo com seus planejamentos e para evitar o problema do parasitismo entre os indivíduos. Nos grandes grupos, isso já não acontece, pois, os incentivos que concernem ao grupo não concernem também, automaticamente, aos indivíduos dos grupos. Os pequenos grupos possuem incentivos seletivos mais eficazes comparados aos grandes grupos, e por isso, serão mais propensos a agir coletivamente.

A análise do recebimento de incentivos seletivos recebidos pelos participantes do GLENIF é identificada a partir do resultado do questionário aplicado a todos os membros do GLENIF e apresentado na conferência “O Papel da GLENIF ante o IASB e na América Latina” realizada no México, em 15 de maio de 2014. O questionário buscou indagar a todos os membros do GLENIF o posicionamento sobre: impacto sobre a profissão em cada país derivado da sua participação no GLENIF; benefícios da integração nos Grupos Técnicos de Trabalho (GTTs); recomendações para alcançar uma participação mais ativa e aplicação de IFRS em seu país.

Com o resultado dessa pesquisa aplicada e apresentada na conferência no México, pode-se identificar a presença de vantagens e incentivos seletivos percebidos pelos membros do GLENIF, confirmando a consonância teórica com a **Premissa 1**, demonstrados na Quadro 1 abaixo:

Quadro 1 - Incentivos seletivos percebidos pelos membros do GLENIF

Incentivos Seletivos percebidos pelos membros do GLENIF
Antes do GLENIF, não se encontrava um canal de comunicação eficaz com o IASB
Era difícil conhecer as opiniões de cada país que tiveram uma especial atenção em suas cartas comentários
O IASB participa de todas as reuniões do diretório do GLENIF
O GLENIF é membro do ISAF
As opiniões dos países da América Latina são melhores aceitas pelo IASB
Os profissionais contábeis de muitos países se interessam pelos temas abordados
Em pouco tempo o GLENIF conseguiu ser um parceiro com voz unificada dos países da América Latina perante o IASB

É um cenário ideal para acompanhar as propostas do IASB
Agora você tem um processo estruturado para integrar e analisar as alterações e propostas para IFRS
Procura-se a qualidade e transparência na emissão de novas normas
Através da participação do GLENIF, se fortalece as normas internacionais.
O GLENIF coloca no website o logotipo de cada país membro
Os países recém-ingressantes têm a expectativa de provocar um impacto positivo
Os membros observadores do GLENIF tornam-se os membros efetivos
Alguns membros observadores não participam formalmente de grupos técnicos de trabalho (GTT)
Permite contribuir de forma unificada ao IASB
O impacto de pertencer ao GLENIF é e será positivo
Não era prática habitual, em alguns países, a consulta técnica em temas específicos.
Impacta nos países a possibilidade de opinar sobre os temas quem vem do IASB e FASB
Com posição consolidada perante o IASB, permite mostrar as opiniões dos países.
Difunde entre os profissionais contábeis dos países
O GLENIF é visto pelos profissionais contábeis como a voz da América Latina perante o IASB
É necessário efetuar ajuste nas formas em que os profissionais contábeis participam no processo
Permite aos profissionais o conhecimento prévio da norma, antes de ser emitida.
Alguns países participam de todos os GTTs, outros em nenhum.
A ação do GTT para a profissão contábil do país tem sido positiva
É permitido unir um trabalho em conjunto para chegar às conclusões sobre os projetos do IASB
Muitas pessoas e entidades que não participavam, agora atuam dentro de um campo de trabalho comum e ordenado.
Os estudos antecipados das normas emitidas pelo IASB permitem uma melhor preparação (antecipada e oportuna)
Estar por dentro das novas normas emitidas pelo IASB
A interação com os grupos do GTT permite conhecer o que há nos outros países
Participar dos grupos permite manter a atualização dos países e conhecer boas e novas práticas de aplicação das normas
Conhecer as novas normas e optar no resultado
Pode enviar comentários na etapa inicial da norma
Os GTTs têm mostrados as mesmas dificuldades entre os países

Fonte: Dados coletados na pesquisa

Identifica-se como principais pontos de vantagens e incentivos seletivos: os países conseguem ter voz ativa perante o IASB como membros do GLENIF; a possibilidade de interagir com outros países e saber como as normas em discussão refletem em cada um deles, possibilitando-os compartilhar das mesmas dificuldades de adaptação; além de permitir o estudo antecipado da norma. Solicitou-se, por *email*, ao Felipe Pérez Cervantes, representante da conferência realizada no México, os questionários individuais dessa pesquisa, mas não se obteve resposta até o presente momento (julho de 2016).

Nota-se conformidade com Mancur Olson no ponto no qual se refere aos pequenos grupos possuírem uma posição inicial mais vantajosa quando existir incentivos seletivos como forma de estímulo de trabalho para atingir seu objetivo. Em relação ao comportamento do *free rider*, Olson esclarece que o indivíduo pode se beneficiar dos ganhos do grupo sem contribuir para o bem coletivo (OLSON, 1965).

4.4.2 RESULTADOS DA PREMISSA 2

Premissa 2: Olson pode explicar o porquê das empresas, por vezes, fazerem *lobby* individualmente e em outros casos, como parte de um grupo. O tamanho do benefício recebido pelo maior membro do grupo determina a extensão da ação coletiva dele. Ou seja, o maior membro do grupo tende a participar mais ativamente se perceber que receberá mais benefícios por isso.

Para a evidenciação da Premissa 2, primeiramente busca-se investigar qual é o maior país pertencente ao GLENIF. Utiliza-se a base de dados do Banco Mundial (Worldbank) para identificar o PIB dos 17 países pertencentes ao GLENIF (nos exercícios de 2011, 2012, 2013 e 2014), através do item “*World Development Indicators*”. Conforme Tabela 1 abaixo:

Tabela 1 - Países pertencentes ao GLENIF e o PIB em US\$ (preços atuais)

Países	PIB of listed companies (current US\$)			
	2011	2012	2013	2014
Argentina	557.890.203.658	604.378.456.916	623.932.049.499	548.054.865.647
Bolívia	23.963.033.444	27.084.497.54	30.659.338.929	32.996.187.988
Brasil	2.614.573.170.732	2.460.658.440.428	2.465.773.850.935	2.417.046.323.842
Chile	250.832.362.674	265.231.582.123	277.078.709.135	258.733.363.812
Colômbia	335.415.156.702	369.659.700.376	380.191.881.860	378.416.020.534
Costa Rica	41.237.293.551	45.300.669.857	49.236.713.603	49.552.639.049
El Salvador	23.139.000.000	23.813.600.000	24.350.900.000	25.054.200.000
Equador	79.276.664.000	87.924.544.000	94.776.170.000	100.917.372.000
Guatemala	47.654.783.851	50.388.460.920	53.851.143.341	58.722.323.918
Honduras	17.710.315.006	18.528.601.901	18.496.438.641	19.380.958.759
México	1.171.187.519.661	1.186.598.324.462	1.261.832.901.816	1.297.845.522.513
Panamá	34.373.820.500	39.954.761.200	44.856.189.500	49.165.773.100
Paraguai	25.071.195.492	24.611.039.786	28.965.906.502	30.881.166.852
Peru	170.574.733.563	192.703.386.156	202.028.936.209	202.855.201.908
República Dominicana	58.361.928.552	60.595.109.805	61.198.323.069	63.968.906.782
Uruguai	47.962.439.303	51.265.399.743	57.531.233.351	57.235.766.827
Venezuela	316.482.190.800	381.286.237.848	371.336.634.590	-

Fonte: Dados extraídos do site World Bank.

Após a identificação do Brasil como o maior país participante do GLENIF, através do WorldBank a análise posterior está relacionada com a busca pela confirmação da terceira categoria de Olson na constituição e atuação do GLENIF (Premissa 2). A categoria em questão relata o tamanho do benefício recebido pelo maior membro do grupo com a extensão da ação coletiva recebida por ele.

Com o objetivo de verificar se o posicionamento individual do Brasil, como maior país membro, reflete o posicionamento do grupo de interesse (o GLENIF), realiza-se o confronto das *comments letters* enviadas pelo GLENIF e pelo órgão normatizador do Brasil (Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC) em resposta as seis questões expostas pelo IASB na *Exposure Draft ED/2011/6 – Revenue from Contracts with Customers*. Em seguida, realiza-se uma análise, quanto à existência (ou não) do sucesso de *lobby*, no posicionamento do

GLENIF e do CPC diante das perguntas emitidas pelo IASB, com base no que foi publicado na versão final da norma de reconhecimento de receita (IFRS 15).

No Quadro 2 (abaixo) têm-se o posicionamento do GLENIF nas questões expostas pelo IASB na *Exposure Draft ED/2011/6 – Revenue from Contracts with Customers*.

Quadro 2 - Posicionamento do GLENIF perante as questões expostas pelo IASB

Questões levantadas pelo IASB na ED/2011/6, relacionadas com a norma de reconhecimento de receita e respondidas pelo GLENIF	Concorda	Discorda	Imparcial	Sucesso	Não Sucesso
1. Se concorda com os critérios de controle de um bem ou serviço sobre o tempo e, portanto, quando satisfaz a OD e reconhece receita sobre o tempo- \$35	x				x
2. Se concorda que os montantes incobráveis, decorrentes do risco de crédito da entidade, devam ser apresentadas como item separado da linha de receitas-BC264	x				x
3. Se concorda com a restrição proposta do parag. 82 em relação ao reconhecimento de montantes variáveis- \$57 e BC 210	x			x	
4. Se concorda com o teste oneroso para OD que a entidade satisfaz sobre o tempo e em um período de tempo maior do que um ano-5 pag.76-BC 296		x		x	
5. Se concorda com os requisitos de evidenciação propostos para os relatórios financeiros ínterins-16A-pag.75-BC 360 E BC 361	x				x
6. Se concorda que a entidade deva aplicar os requisitos de controle e mensuração propostos na contabilização de transferência de ativos não financeiros-BC 494	x			x	
Porcentagem de concordância do GLENIF com as questões expostas pelo IASB	83,33%			-	-
Porcentagem de sucesso do GLENIF com as questões expostas pelo IASB	-	-	-	50%	

Fonte: Dados extraídos da carta enviada pelo GLENIF ao IASB.

Nota-se que há 83,33% de concordância do GLENIF perante as questões propostas pelo IASB (concordância de cinco das seis questões). A discordância na questão 4 está relacionada com o fato do GLENIF não concordar com o objetivo proposto do teste da obrigação onerosa ao nível da obrigação de desempenho individual por dois motivos: não acreditar que o teste oneroso deve ser feito para cada obrigação de desempenho individual, devendo ser realizado ao nível do contrato e por não acreditar que uma obrigação de desempenho onerosa deve ser testada apenas quando a entidade espera satisfazê-la em um prazo superior a um ano.

Para uma melhor comparação do posicionamento do GLENIF com as dos outros participantes que também enviaram cartas comentários ao IASB, demonstra-se na Tabela 2 (abaixo) o resultado da pesquisa de Tavares (2016) que analisou todas as cartas comentários enviadas ao IASB em todas as fases de consulta pública da norma sobre reconhecimento de receita. Para este estudo utiliza-se apenas o resultado na fase (RED) na qual estamos analisando.

Tabela 2 - Distribuição das questões por posição na fase Revised Exposure Draft

Questões / Categorias	Questão 1	Questão 2	Questão 3	Questão 4	Questão 5	Questão 6
Concorda	39	29	35	11	6	42
Discorda	7	32	14	52	66	6
Imparcial	47	32	44	30	21	45

Fonte: Adaptado de Tavares (2016).

A Tabela 2 mostra o total de concordância, discordância e imparcialidade de todos os contribuintes que enviaram *comments letters* ao IASB na fase RED. O GLENIF concorda com a maioria dos participantes apenas na questão 4 (discordando da questão exposta) e obtiveram sucesso no *lobbying*. Nas questões 3 e 6, em que o GLENIF concorda com as questões expostas e obtém sucesso, a maioria dos participantes se mantém imparcial.

Na fase *Revised Exposure Draft* da IFRS 15 houve um total de 93 *comments letters* recebidas pelo IASB. Considerando as respostas do GLENIF e o posicionamento final do IASB na norma de reconhecimento de receita (IFRS 15), o sucesso de *lobbying* do grupo, conforme tabela 3, manteve-se em 50% (considerando as questões 3, 4 e 6).

Com o objetivo de identificar se o posicionamento do GLENIF reflete o posicionamento do seu maior membro (o Brasil) analisa-se a carta comentário enviada pelo CPC e realiza-se o confronto do seu posicionamento (individual) e o posicionamento do grupo. O Quadro 3 abaixo demonstra a posição e o sucesso de *lobbying* obtido pelo CPC.

Quadro 3 - Posicionamento do CPC perante as questões expostas pelo IASB

Questões levantadas pelo IASB na <i>Exposure Draft</i> ED/2011/6, relacionadas com a norma de reconhecimento de receita e respondidas pelo CPC	Concorda	Discorda	Imparcial	Sucesso	Não Sucesso
1. Se concorda com os critérios de controle de um bem ou serviço sobre o tempo e, portanto, quando satisfaz a OD e reconhece receita sobre o tempo- \$35			x		x
2. Se concorda que os montantes incobráveis, decorrentes do risco de crédito da entidade, devam ser apresentadas como item separado da linha de receitas-BC264	x				x
3. Se concorda com a restrição proposta do parag. 82 em relação ao reconhecimento de montantes variáveis- \$57 e BC 210			x		x
4. Se concorda com o teste oneroso para OD que a entidade satisfaz sobre o tempo e em um período de tempo maior do que um ano-5-pag.76-BC 296		x		x	
5. Se concorda com os requisitos de evidenciação propostos para os relatórios financeiros ínterins- 16A-pag.75-BC 360 E BC 361		x			x
6. Se concorda que a entidade deva aplicar os requisitos de controle e mensuração propostos na contabilização de transferência de ativos não financeiros-BC 494	x			x	
Porcentagem de concordância do CPC com as questões expostas pelo IASB	33,33%			-	-

Porcentagem de sucesso do CPC com as questões expostas pelo IASB	-	-	-	33,33%
---	---	---	---	---------------

Fonte: Dados extraídos da carta enviada pelo CPC ao IASB.

Nota-se que há apenas 33,33% de concordância do CPC perante as questões propostas pelo IASB (concordância das questões 2 e 6). O CPC torna-se imparcial (nem concorda e nem discorda plenamente) nas questões 1 e 3 e discorda nas questões 4 e 5. A imparcialidade na questão 1 refere-se a concordância da proposta de reconhecimento de receita ao longo do tempo, desde que o controle seja transferido para o cliente também ao longo do tempo, porém no caso de um ativo imobiliário, sugere particularidade, pois apesar de ser um bem padronizado, no Brasil, o contrato de compra e venda impede a transferência do ativo do construtor para outro cliente. Neste sentido, o CPC defende que o setor de construção deve reconhecer a receita com o passar do tempo. Na questão 3, embora concordem com uma limitação para o reconhecimento da receita em casos de uma obrigação de desempenho satisfeita, não entendem a razão pela qual enfatizam o tratamento específico nas licenças de propriedade intelectual.

O CPC discorda na questão 4, pois afirma que um prazo de um ano fixado para satisfazer uma obrigação de desempenho pode não ser adequada a todas as circunstâncias. E, na questão 5, afirma que a divulgação obrigatória de informações trimestrais, mesmo se aplicada as declarações financeiras anuais, são excessivas, uma vez que a maioria dos casos, os custos para obter todas as informações necessárias são elevados.

Identifica-se sucesso de *lobbying* a partir da aceitação do IASB em 33,33% das sugestões feitas pelo CPC (questões 4 e 6) em sua carta comentário enviada ao IASB na *Exposure Draft* ED/2011/6, por meio do confronto dos comentários realizados com versão final da norma final de reconhecimento de receita (IFRS 15).

Visando identificar quão é a representação do Brasil, como maior país-membro, pelo GLENIF, nota-se uma discrepância na concordância entre os dois posicionamentos em 50% (nas questões 1, 3 e 5). Na questão 1, o IASB sugere que o reconhecimento de receita no setor de construção deve ser ao longo do tempo, enquanto o GLENIF apenas concorda com a questão levantada pelo IASB, não mencionando o setor de construção, ponto levantado pelo CPC. Na questão 3, o CPC não concorda sobre o reconhecimento da licença de propriedade intelectual, afirmando não entender a razão pela qual existe um tratamento específico para esse tipo de ativo, enquanto o GLENIF não se pronuncia sobre o assunto. E, na questão 5, o CPC defende as empresas do Brasil em relação ao custo e ao prazo de divulgação e arquivo das demonstrações intermediárias (45 dias, contados a partir do final do trimestre) enquanto que o GLENIF não se posiciona.

Pode-se identificar (nas tabelas 3 e 5, expostas anteriormente) que a carta enviada pelo CPC obteve sucesso em seu posicionamento em 33,33% e, em contrapartida o GLENIF possuiu uma aceitação de 50%. Realizando o comparativo entre o posicionamento do CPC e do GLENIF, constata-se que o sucesso de *lobbying* foi maior no Grupo Latino-americano. Ou seja, o *lobbying* é mais efetivo quando é realizado em grupo.

Nota-se consonância com a Premissa 2 no momento em que é percebido o interesse do maior membro (o Brasil) em se voluntariar liderando o GTT5 e participar ativamente do grupo com o intuito de receber benefícios. Porém o posicionamento do Brasil não é refletido totalmente pelo GLENIF, mesmo ele sendo o representante do grupo GTT5. Pelo país não se sentir totalmente representado, através do CPC (seu normatizador) mandou outra carta para o

IASB com seu posicionamento em separado. A outra evidência com a Premissa 2 se dá no momento em que Olson pode explicar o porquê das empresas, por vezes, fazerem *lobby* individualmente e em outros casos, como parte de um grupo. Nesse estudo, o Brasil optou em fazer *lobbying* por parte de um grupo, mas como não foi totalmente representado tentou fazer *lobby* também individualmente.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo teve como principal objetivo evidenciar qual o nível de consonância teórica existente na constituição e atuação do GLENIF, perante o IASB, com as categorias da ação coletiva de Mancur Olson, expostas por Lindahl (1987). Para isso, duas categorias foram analisadas empiricamente a partir das duas premissas expostas abaixo.

A premissa 1, em que Olson se refere aos pequenos grupos possuírem uma posição inicial mais vantajosa quando existir incentivos seletivos como forma de estímulo de trabalho para atingir seu objetivo, foi confirmada a partir da evidência de incentivos seletivos identificados no resultado do questionário aplicado a todos os membros do GLENIF e apresentado na conferência “O Papel da GLENIF ante o IASB e na América Latina” realizada no México, em 15 de maio de 2014.

A segunda premissa foi analisada em três partes: (1) identificação do Brasil como o maior membro pertencente ao GLENIF; (2) análise das *comments letters* enviadas pelo GLENIF e pelo CPC em resposta a *Exposure Draft ED/2011/6 - Revenue from Contracts with Customer*; e (3) o confronto do sucesso obtido pelo GLENIF e o sucesso do CPC, como representante do Brasil, perante o IASB.

A consonância com a Premissa 2 é confirmada por duas maneiras: (1) no momento em que é percebido o interesse do maior membro do GLENIF (o Brasil) em se voluntariar liderando o GTT5 e participar ativamente do grupo com o intuito de receber benefícios; (2) quando o posicionamento do Brasil não é refletido totalmente pelo GLENIF, mesmo ele sendo o representante do grupo GTT5, e através do CPC (seu normatizador) mandou uma outra carta para o IASB com seu posicionamento em separado. Olson (1965) pode explicar o porquê das empresas, por vezes, fazerem *lobby* individualmente e em outros casos, como parte de um grupo.

Ao analisar os resultados apresentados, pode-se identificar que a carta enviada pelo CPC obteve sucesso em seu posicionamento em 33,33% e, em contrapartida, o GLENIF possuiu uma aceitação de 50%. Realizando o comparativo entre o posicionamento do CPC e do GLENIF, constata-se que o sucesso de *lobbying* foi maior no Grupo Latino-americano. Ou seja, o *lobbying* é mais efetivo quando é realizado em grupo.

A natureza das associações encontradas para com a constituição do Grupo Latino-americano e as decisões do normatizador, apontam alinhamento em conjunto com duas categorias da teoria da ação coletiva de Mancur Olson. A primeira, que investiga sobre a possibilidade de influência a partir do recebimento de incentivos seletivos e a segunda que trata sobre a extensão da ação coletiva com a participação de um grande membro no grupo.

Partindo do pressuposto que o GLENIF foi constituído como forma de representar os países latino-americanos, e sabendo que o GTT 5 é liderado pelo Brasil, a carta enviada pelo CPC, que é um órgão normatizador brasileiro, reflete que o posicionamento do grupo de interesse (o GLENIF) não representa integralmente o Brasil. Com isso, sugere-se como pesquisas futuras a investigação sobre o porquê de o Brasil também ter enviado carta

comentário ao IASB através do CPC, já que o GLENIF foi criado como um representante dos países latino-americanos, e era de competência do grupo (GTT5), enviar sugestões à norma sobre o reconhecimento de receita.

REFERÊNCIAS

ATA DE CONSTITUIÇÃO. **Constituição do Grupo Latino – Americano de Normatizadores Contábeis – GLENIF**. Disponível em: < <http://glenif.org/br/> >. Acesso em: 06 mai. 2015.

BUSHMAN, R.; LANDSMAN, W.R. The pros and cons of regulation corporate reporting: a critical review of the arguments. **Accounting and Business Research**.V.40.n.3, 2010.

CARMO, Carlos Henrique Silva do. **Lobbying na regulamentação contábil internacional: uma análise do processo de elaboração da norma sobre reconhecimento de receitas**. 2014, 195 f., tese (Doutorado) – Faculdade de economia, administração e contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2014.

CPC. **Contribuições Enviadas ao IASB - Exposure Draft (ED/2011/6) on Revenue from Contracts with Customers**. Disponível em: < http://static.cpc.mediagroup.com.br/Arquivos/51_Exposure%20Draft%20%28ED20116%29%20on%20Revenue%20from%20Contracts%20with%20Customers.pdf>. Acesso em: 01 ago. 2015.

DUROCHER, S., Fortin, A., & Côté, L. Users' participation in the accounting standard setting process: A theory-building study. **Accounting, Organizations and Society**, 32(1-2), 29–59. doi:10.1016/j.aos.2006.03.004. 2007.

EFRAG Facts. **European Financial Reporting Advisory Group**. Disponível em: < <http://www.efrag.org/Front/c1-262/EFRAG-Facts.aspx>>. Acesso em: 01 set. 2015.

GLENIF. RE: **Exposure Draft (ED/2011/6) on Revenue from Contracts with Customers**. 2012. Disponível em: <<http://glenif.org/br/images/stories/pdf/gtt5.pdf>>. Acesso em: 01 ago. 2015.

HANSEN, T. B. Lobbying of the IASB: An Empirical Investigation. **Journal of International Accounting Research**, 10(2), 57–75. DOI:10.2308/jiar-10078. 2011.

IASB. **Exposure Draft ED/2011/6 2008**. Revenue from Contracts with Customers. 2012. Disponível em: < http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Revenue-Recognition/EDNov11/Documents/RevRec_EDII_Standard.pdf >. Acesso em: 20 jul. 2015.

IASB. **IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers**. 2014. Disponível em: <http://www.efrag.org/Files/EFrag%20public%20letters/Revenue%20Recognition/IFRS_15.pdf>. Acesso em: 15 de ago. 2015. 2014.

KOTHARI, S. P.; RAMANNA, Karthik.; SKINNER, Douglas. J. Implications for GAAP from an analysis of positive research in accounting. **Journal of Accounting and Economics**, v. 50, n. 2-3, p. 246–286, dez. 2010.

LEUZ, Christian; WYSOCKI, Peter. **Economic consequences of financial reporting and disclosure regulation: a review and suggestions for future research**. Working paper. SSRN, 2008. Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=1105398>>. Acesso em: 19 jul. 2016.

LINDAHL, Frederick W. Accounting Standards an Olson's Theory of Collective Action. **Journal of Accounting and Public Policy**. v. 6, n. 1, p. 59–72, mar. 1987.

LODI, João Bosco. **Lobby, os grupos de pressão**. São Paulo: Livraria Pioneira Editora. 1986.

MATOS, Eduardo Bona Safe de; NIYAMA, Jorge Katsumi. Nível de percepção dos usuários da informação contábil sobre os critérios de reconhecimento, mensuração e apresentação constantes da minuta de pronunciamento do FASB/IASB - ED/2010/9 – Leases. In: **Revista Enfoque: Reflexão Contábil**. v. 32, n. 2, p. 101-118. 2013.

OLSON, Mancur. **A Lógica da Ação Coletiva: Os Benefícios Públicos e uma Teoria dos Grupos Sociais**. Mancur Olson; Tradução Fabio Fernandez. – 1 ed. 1. Reimp. - São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 2011. – (Clássicos;16).1965.

SANTOS, Odilanei Moraes dos; SANTOS, Ariovaldo dos. Lobbying na Regulação Contábil: Evidências do Setor Petrolífero. In: **Revista Contabilidade & Finanças - USP**, vol. 25, núm. 65, mayo-agosto, 2014, pp. 124-144. ISSN 1808-057X. 2014.

SILVA, Dayana Matias; TAVARES, Márcia Ferreira Neves; ANJOS, Luiz Carlos Marques dos; LOPES, Christianne Calado Vieira de Melo; SILVA, Wilton Bernardino da. Lobbying Brasileiro: Análise do Perfil dos Constituintes que Enviaram Comment Letters ao IASB. In: **XV Congresso USP de Controladoria e Contabilidade**, São Paulo, 2015. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/web/artigos152015/125.pdf>>. Acesso em: 15 ago. 2015.

TAVARES, Márcia Ferreira Neves; Anjos, Luiz Carlos Marques dos; Paulo, Edilson. Contribuições Enviadas ao IASB/FASB Referentes à Revisão do DRAFT de Reconhecimento de Receitas. In: **Revista Contemporânea de Economia e Gestão**. Vol 12 – Nº 3 – set/dez. 2014.

TAVARES, Márcia Ferreira Neves. **Fatores determinantes do sucesso de lobbying na norma de receitas: análise das etapas mais prováveis de influência sobre os Boards**. 2016, 275 f. Tese de Doutorado - Programa Multi-Institucional e Inter-Regional de Pós-

Revista Ambiente Contábil – ISSN 2176-9036 - UFRN – Natal-RN. v. 9. n. 1, p. 268 – 289, jan./jun. 2017.

Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba e Universidade Federal do Rio Grande do Norte. 2016.

WATTS, Ross L.; ZIMMERMAN; Jerold L. Towards a Positive Theory of the Determination of Accounting Standards. **The Accounting Review**, Vol. 53, 1978. Available at SSRN:<<http://ssrn.com/abstract=928684>>. 1978.

ZEFF, Stephen A., **Forging Accounting Principles in Five Countries: A History and an Analysis of Trends**. Arthur Andersen & Co. Lecture Series. 1972.