

DOI: <http://dx.doi.org/10.9771/rcufba.v17i1.53857>

POSIÇÃO DOS PARTICIPANTES NAS CARTAS COMENTÁRIOS SOBRE OS CRITÉRIOS PROPOSTOS PELO IASB PARA O TRATAMENTO CONTÁBIL DA COMBINAÇÃO DE NEGÓCIO SOB CONTROLE COMUM

Anderson Alves de Oliveira

UnB

anderson.peritocontador@gmail.com

Jomar Miranda Rodrigues

UnB

prof.jomar@gmail.com

RESUMO

As operações societárias têm sido cada vez mais frequentes nos últimos anos pelo mundo. No Brasil, têm atingido números recordes. As normas de relatório financeiro já prevêm a forma de reconhecimento, mensuração e divulgação dessas operações, especialmente por meio do IFRS 3 Combinações de Negócios. Contudo, o IASB identificou que a falta de uma norma específica para as Combinações de Negócios sob Controle Comum tem ocasionado diversidade na prática, além do fornecimento de poucas informações. O Conselho apresentou o *Discussion Paper* DP/2020/2, com suas opiniões preliminares sobre o tema, e recebeu 102 cartas-comentário. O objetivo do presente trabalho é analisar as características e opiniões dos respondentes em busca de uma solução para a contabilização das BCUCCs. Trata-se de um estudo exploratório, de natureza qualitativa, por meio da técnica de análise de conteúdo. Verificou-se heterogeneidade, com predominância dos setores mais impactados pela norma. Os países classificados segundo Nobes e Parker (1995) no modelo Anglo-Saxão representam 43% dos respondentes. Quanto ao nível de concordância às questões propostas pelo IASB, observou-se que 69% concorda, sendo que 29% ofereceu sugestões de melhoria. Conclui-se que houve uma participação relevante dos usuários da informação contábil. O Brasil se destacou, em segundo lugar na quantidade de respondentes. Contudo, nota-se que a academia teve baixa participação, fato que deve ser difundido mundialmente, pois é importante que as instituições de ensino e pesquisa participem do processo normativo do IASB. Esta pesquisa contribui para o debate sobre BCUCC, pela oferta de subsídios ao IASB e aperfeiçoamento dos relatórios financeiros.

Palavras-chave: IFRS 3. Combinação de Negócios. BCUCC. *Discussion Paper*. *Comment Letters*.

Recebido em 04/04/2023. Editor responsável: José Maria Dias Filho



1. INTRODUÇÃO

O processo de convergência, que teve um de seus marcos em 2001, com a transformação do IASC em IASB, é crescente e presente na contabilidade atualmente. Com a adesão da União Europeia para a divulgação das demonstrações consolidadas em IFRS—International Financial Reporting Standards, a partir de 2005, e o projeto conjunto do FASB (Financial Accounting Standards Board)/IASB, a partir de 2008, a convergência tem tomado força como uma realidade mundial (Matos, Gonçalves, Niyama, & Marques, 2013).

A normatização da contabilidade é um processo necessário para dar mais segurança, transparência e redução de assimetria de informações. Assim, apesar de críticas empregadas ao processo, percebe-se que as normas são capazes de oferecer estabilidade e confiabilidade ao sistema contábil (Visoto, Nobre, Silva & Rodrigues, 2020). Esse processo de normatização teve início no âmbito do FASB e do IASB. Tal normatização procura reduzir as diferenças entre os relatórios financeiros, por meio de uma contabilidade que objetiva reduzir a assimetria de informação e proporcionar uma segurança mínima aos usuários da informação contábil.

Quanto às características dos usuários da informação contábil, autores como Nobes & Parker (1995) classificam os países no modelo Anglo-Saxão e no modelo Europeu Continental. As características dos países que compõem o primeiro modelo são: profissão contábil forte e atuante, sólido mercado de capitais, pouca interferência governamental na definição de práticas contábeis e demonstrações financeiras que buscam atender, inicialmente, os investidores. Já no segundo modelo, as características são: profissão contábil fraca e pouco atuante; forte interferência governamental no estabelecimento de padrões contábeis, demonstrações financeiras que buscam atender primeiramente aos credores e ao Governo, e ênfase nos bancos e em outras instituições financeiras com fonte de captação de recursos pelas empresas. Tais características influenciam o processo normativo em cada país.

As combinações de negócios têm atingido números recordes no Brasil. De acordo com levantamento da PricewaterhouseCoopers (Pricewaterhousecoopers, 2021), em 2020 foram anunciadas 1038 transações de fusões e aquisições no Brasil, um volume 48% superior à média do mesmo período dos últimos 5 anos (701 transações), com aumento de 14% em relação ao ano anterior (912 transações). Ainda de acordo com a empresa de consultoria, em 2020 atingiu-se o recorde da série histórica (que havia sido alcançado em dezembro de 2019), reforçando uma tendência de recuperação acelerada do mercado de M&A, afetado fortemente pelos efeitos do COVID-19 entre abril e junho de 2020.

Sobre o tema, o IASB publicou a IAS 22 Combinações de Negócios, em abril de 2001. Em 2004, emitiu a IFRS 3 Combinações de Negócios. Em outubro de 2018, o Conselho alterou a IFRS 3 emitindo Definição de um Negócio. Isso alterou o IFRS 3 para restringir e esclarecer a definição de um negócio e para permitir uma avaliação simplificada se um conjunto adquirido de atividades e ativos é um grupo de ativos em vez de um negócio. Em maio de 2020, o Conselho alterou a IFRS 3 para evitar consequências não intencionais da atualização da referência (IASB, 2022).

Para Fogaça, Souza, Oliveira & Silva (2020), com a instituição do CPC 15 (combinações de negócios), os procedimentos a serem adotados para o reconhecimento, mensuração e divulgação das operações societárias foram alinhados com as regras internacionais adotadas pelo IFRS 3-*Business Combination*. Nakayama e Salotti (2014) destacam que a partir da entrada em vigor do Pronunciamento Técnico CPC 15 no Brasil se estabeleceu um conjunto robusto de informações de divulgação obrigatória pelas companhias abertas envolvidas em operações de combinação de negócios.

As IFRS visam melhorar três coisas principais: relevância, confiabilidade e comparabilidade das informações. Sem essas características, a evidência fornecida por uma entidade que relata em suas demonstrações financeiras em relação a uma combinação de

negócios pode ter efeitos indesejáveis (Masadeh, Mansour & Salamat, 2017).

Conforme preceitua o IASB (2020), os requisitos contábeis para combinações de negócios – às vezes chamados de fusões e aquisições – são definidos na IFRS 3. No entanto, o escopo da IFRS 3 exclui explicitamente as combinações de negócios sob controle comum - combinações nas quais todas as empresas ou negócios da combinação são controlados pela mesma parte (ou partes), antes e depois da combinação.

Assim, o IFRS 3 e, conseqüentemente, o CPC 15 não se aplicam às operações ou eventos referentes à combinação de entidades ou negócios sob controle comum. Para Costa Júnior (2019), a nossa regulação contábil pós convergência, assim como a de grande parte das jurisdições adotantes das IFRSs, delega a disciplina de reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação contábil das BCUCCs à administração das companhias, por meio de uma política discricionária a ser desenvolvida, com amparo no CPC n. 23 (IAS n. 8).

A mencionada lacuna induz o desenvolvimento de políticas contábeis próprias para cada entidade, o que leva à perda de relevância da informação contábil. Algumas empresas utilizam, por exemplo, o valor justo para ativos e passivos recebidos na combinação de negócios; outras utilizam o método do valor contábil. Em resposta a essa realidade, o IASB inicia um processo de atualização normativa por meio da divulgação de opiniões preliminares e recebimento de contribuições dos usuários da informação contábil.

É importante analisar o mencionado processo normativo. A literatura demonstra que as opiniões dos usuários da informação contábil vêm sendo estudadas. Nesse contexto, Matos (2013) e Visoto (2018) pesquisaram sobre *Leasing*. Matos (2013) concluiu que: as opiniões dos usuários variam de acordo com seus interesses frente ao *leasing*; os usuários argumentam, principalmente, com base em suas opiniões pessoais, de forma não teórica, e nos efeitos dos impactos da informação contábil para os usuários externos; e o nível de discordância com os critérios propostos é maior que o de concordância, principalmente no que se refere àqueles critérios ligados diretamente à teoria contábil.

Visoto (2018) analisou as propostas do ED/2013/6, com o objetivo geral de identificar a percepção das opiniões dos usuários da contabilidade mediante a análise das propostas do ED/2013/6 – Leases. E concluiu que as percepções impactaram o órgão nas principais perguntas em uma análise individual, mesmo que tenha apresentado um índice de rejeição maior nas propostas do ED/2013/6 pela análise geral.

Quanto às BCUCCs, o IASB está realizando uma pesquisa acerca das combinações de negócios sob controle comum, materializada pelo Discussion Paper-DP/2020/2. Superado o período de recebimento das contribuições, esta pesquisa se propõe a estudar as características e tipos de respostas recebidas. Assim, na esteira de Matos (2013) e Visoto (2018), buscou-se encontrar nas cartas comentários as características e os tipos de argumentação dos usuários da informação contábil, considerando a influência dos posicionamentos decorrentes das cartas-comentário no processo normativo, conforme se depreende da pesquisa de Leonardo (2021), quando concluiu que as *comment letters* analisadas tiveram um papel influente na publicação da IFRS 9 e no projeto de emendas à IFRS 4.

Diante do exposto, a presente pesquisa buscará responder ao seguinte problema: **Quais as características dos usuários da informação contábil e os tipos de argumentação concernentes ao tratamento contábil das combinações de negócios sob controle comum propostos no DP/2020/2?**

O objetivo geral do presente trabalho consiste em analisar a posição dos respondentes acerca do tratamento contábil das operações de combinações de negócios sob controle comum propostos no DP/2020/2, que pretende atualizar a normatização acerca das operações BCUCCs. Os objetivos específicos consistem no detalhamento do objetivo geral e aprofundamento do trabalho de pesquisa, com o objetivo de atingir o resultado do presente trabalho. Tais objetivos são:

- a) Identificar as principais características dos respondentes ao DP/2020/2;
- b) Avaliar o nível de concordância/discordância dos respondentes ao DP/2020/2;
- c) Analisar a relação entre as características e os argumentos predominantes dos respondentes ao DP/2020/2.

A relevância do trabalho reside no fato de que as informações sobre as cartas-comentário podem ajudar o IASB e os usuários da informação contábil a debater melhor as alterações e implicações nos relatórios financeiros, e ainda, disseminar a utilização das normas IFRS nos diversos países. Espera-se contribuir para a compreensão do processo de convergência internacional, sobretudo com as mudanças a serem implementadas na contabilização das combinações de negócios sob controle comum, por meio da percepção dos respondentes ao DP/2020/2 e suas características.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1. Combinações de Negócios

Para Bonacchi, Marra & Shalev (2015), as operações de *business combinations* são caracterizadas por meio da obtenção do controle, na qual há uma transação em que a empresa investidora adquire o controle da sociedade investida ou ainda pela efetiva junção de dois grupos independentes.

Uma combinação de negócios busca, em muitos casos, obter uma participação maior no mercado, em busca de uma posição dominante. Grupos de negócios podem levar à obtenção de economias de escala, que significa menores custos unitários, com reflexo nos resultados das companhias (maiores lucros).

O IFRS 3 (IASB, 2022) conceitua uma combinação de negócios como a operação ou outro evento em que o adquirente obtém o controle de um ou mais negócios. Uma transação pode ser contabilizada de acordo com o IFRS 3 se os itens adquiridos atenderem aos requisitos de definição de um negócio. A contabilização de cada combinação de negócios deve utilizar o método de aquisição. A aplicação do método de aquisição requer, de acordo com o IFRS 3: a) identificação do adquirente; b) determinação da data de aquisição; c) reconhecimento e mensuração dos ativos identificáveis adquiridos, dos passivos assumidos e qualquer participação não controladora na adquirida; e d) reconhecimento e mensuração do ágio ou um ganho de uma compra vantajosa. A partir da data de aquisição, a adquirente deve reconhecer, separadamente do *goodwill*, os ativos identificáveis adquiridos, os passivos assumidos e qualquer participação não controladora na adquirida (IASB, 2022).

A orientação atual da IFRS 3 afirma que uma combinação de negócios envolvendo entidades ou negócios sob controle comum é uma combinação de negócios na qual todas as entidades ou negócios combinados são controlados pela mesma parte ou partes antes e depois da combinação de negócios, e esse controle não é transitório. Nos casos em que o controle é transitório, a transação continua a ser incluída no escopo do IFRS 3 e está sujeita ao método de aquisição. A lógica por trás desse tratamento é que a contabilização do valor justo é mais apropriada nos casos em que uma transação anterior ou posterior terá substância econômica para o grupo de empresas.

O IFRS 3 afirma que o adquirente e a adquirida podem ter um relacionamento preexistente ou outro acordo antes do início das negociações para a combinação de negócios, ou podem celebrar um acordo durante as negociações que seja separado da combinação de negócios. Em qualquer uma das situações, o adquirente deve identificar quaisquer valores que não façam parte do que o adquirente e a adquirida (ou seus antigos proprietários) trocaram na combinação de negócios, ou seja, valores que não fazem parte da troca pela adquirida. A norma IFRS 3 também define o que é um negócio e relaciona seus elementos. Um negócio consiste

em entradas e processos aplicados às entradas que têm a capacidade de contribuir para a criação de saídas

2.2. Combinações de Negócios sob Controle Comum-BCUCC

Para o IASB (2020), combinações de negócios sob controle comum são combinações nas quais todas as empresas ou negócios são, em última análise, controlados pela mesma parte, antes e depois da combinação. São fusões e aquisições envolvendo companhias do mesmo grupo (Tarca, 2021).

Adicionalmente, o IFRS 3 informa que um grupo de indivíduos deve ser considerado como controlador de uma entidade quando, como resultado de acordos contratuais, eles coletivamente têm o poder de governar suas políticas financeiras e operacionais de forma a obter benefícios de suas atividades.

O IFRS 3 descreve a contabilização quando um adquirente obtém o controle de um negócio (por exemplo, uma aquisição ou fusão). Essas combinações de negócios são contabilizadas usando o 'método de aquisição', que geralmente requer que os ativos adquiridos e passivos assumidos sejam mensurados pelos seus valores justos na data de aquisição.

Os princípios fundamentais da IFRS 3 são que um adquirente mensura o custo da aquisição pelo valor justo da contraprestação paga; aloca esse custo aos ativos e passivos identificáveis adquiridos com base nos seus valores justos; aloca o restante do custo ao ágio; e reconhece qualquer excesso dos ativos e passivos adquiridos sobre a contraprestação paga (uma 'compra vantajosa') no resultado imediatamente. O adquirente divulga informações que permitem aos usuários avaliar a natureza e os efeitos financeiros da aquisição.

O IFRS 3 define BCUCC como um tipo específico de combinação de negócios, em que todas as entidades ou negócios combinados são, em última análise, controlados pela mesma parte ou partes antes e depois da combinação de negócios. Afirma-se também que o controle não pode ser transitório. A extensão das participações não controladoras em cada uma das entidades combinadas antes e depois da combinação de negócios não é relevante para determinar se a combinação envolve entidades sob controle comum. Da mesma forma, o fato de uma das entidades da combinação ser uma subsidiária que foi excluída das demonstrações financeiras consolidadas não é relevante para determinar se uma combinação envolve entidades sob controle comum (IASB, 2022).

A inclusão de uma combinação de negócios sob controle comum, quando o controle é transitório, no escopo do documento de discussão, requer uma consideração cuidadosa do método usado para mensurar os ativos e passivos adquiridos nas demonstrações financeiras da entidade receptora, uma vez que essas transações são diferentes em natureza e impacto a uma típica combinação de negócios sob controle comum.

2.3. Processo Normativo do IASB

O processo normativo do IASB possui um roteiro que está formalizado em um documento intitulado *Due Process Handbook*. Este Manual estabelece os princípios do devido processo que se aplicam ao *International Accounting Standards Board* e ao *IFRS Interpretations Committee*. Os curadores da Fundação IFRS têm um Comitê de Supervisão do Processo Legal que é responsável por monitorar o cumprimento do processo legal (IFRS, 2020b).

O principal objetivo da Fundação IFRS é desenvolver, no interesse público, um conjunto único de padrões de relatórios financeiros de alta qualidade, compreensíveis, executáveis e aceitos globalmente com base em princípios claramente articulados (IFRS, 2020b). Quanto ao processo normativo, seus requisitos são construídos com base nos princípios de transparência, consulta completa e justa, bem como responsabilidade.

O IASB trabalha com uma estrutura dividida em seis estágios, sendo eles: definição de

uma agenda, planejamento do projeto, desenvolvimento e publicação do *discussion paper*, desenvolvimento e planejamento do *exposure draft*, desenvolvimento e publicação do IFRS, e procedimentos após uma IFRS ser publicada. Cada uma das etapas tem o objetivo de trazer maior participação do público para o processo normativo, tornando-o, assim, um processo mais neutro, em princípio (Matos, Gonçalves, Niyama & Marques, 2013).

Para melhor compreensão do processo normativo do IASB, a Figura 1 demonstra cada estágio.



Figura 1: Processo normativo do IASB

Fonte: Adaptado de IFRS (2020b)

As fases do *discussion paper* e *exposure draft* são importantes e exploradas pelo órgão devido ao fato de contar com abertura para recebimento de comentários do público, isto é, nestes momentos é que os interessados podem emanar suas opiniões de forma ativa e diretamente ao Conselho. Os procedimentos de elaboração das IFRS e pós elaboração são similares ao existente anteriormente. Após a norma ser finalizada e publicada, o órgão procura colaborar com os normatizadores locais como objetivo de explicar qualquer dúvida e prover treinamentos para o uso e aplicação das normas (IFRS, 2020b).

O IASB informa que todo o material discutido pelos membros do Conselho ou do Comitê de Interpretações em suas reuniões públicas, incluindo documentos preparados pela equipe técnica, geralmente é disponibilizado aos observadores por meio do site da Fundação IFRS. A seguir, serão melhor discriminados os documentos *Discussion Paper*, *Exposure Draft* e *Comment Letters*, relevantes para a presente pesquisa, considerando a legitimação e possibilidade de ampla participação dos usuários da informação contábil interessados no tema apresentado pelo IASB a cada rodada de discussão normativa.

2.3.1. *Discussion Paper*

Na visão do IASB, os documentos de discussão (*Discussion Paper*) são documentos emitidos pelo Conselho e apresentam sua análise e suas opiniões coletivas sobre um determinado tópico, embora a discussão reflita e transmita quaisquer diferenças significativas nas opiniões dos membros do Conselho.

Os documentos de discussão, solicitações de informações e trabalhos de pesquisa são publicados no site da IFRS *Foundation*. Assim que o período de comentários para um documento de discussão termina, a equipe técnica analisa e resume as cartas de comentários e fornece essa análise e resumo ao Conselho.

2.3.2. *Exposure Draft*

A Minuta de Exposição (*Exposure Draft*), na definição do IASB, é uma minuta de uma proposta de Norma IFRS, emenda a uma Norma ou Interpretação IFRIC. O referido documento é uma etapa obrigatória no devido processo antes que uma nova Norma IFRS possa ser emitida ou uma Norma existente possa ser alterada. Estabelece uma proposta específica de Norma IFRS (ou emenda a uma Norma) e, portanto, é geralmente definida da mesma forma e tem todos os componentes de uma Norma. As principais diferenças são que:

- a base para as conclusões é escrita para explicar a justificativa do Conselho para a proposta e não é um rascunho da justificativa para a IFRS final ou emendas finais à Norma;
- as emendas consequentes não precisam ser apresentadas com tantos detalhes como seriam em uma Norma IFRS final, particularmente quando tais emendas são mudanças em referências cruzadas ou terminologia e outros assuntos que são mais editoriais.

O desenvolvimento de uma minuta de exposição (*Exposure Draft*) se dá por meio de reuniões públicas. A equipe técnica elabora pareceres para apreciação do Conselho sobre os assuntos a serem tratados. O Conselho também considera os comentários recebidos sobre qualquer documento de discussão, documento de pesquisa ou solicitação de informações, sugestões feitas por grupos consultivos e normatizadores de contabilidade e sugestões decorrentes de consultas com outras partes interessadas (IFRS, 2020b).

2.3.3. *Comment Letters*

Para o IASB (IFRS, 2020b), as cartas de comentários desempenham um papel fundamental na coleta de *feedback* sobre documentos de consulta, como minutas de exposição e desenvolvimento de uma norma IFRS, porque as cartas fornecem respostas públicas consideradas a essa consulta formal. Assim, as cartas de comentários são particularmente eficazes em contribuir para o desenvolvimento das Normas IFRS se:

- abordarem as perguntas específicas feitas em um convite para comentários;
- contiverem uma justificativa clara para as opiniões expressas e fornecer evidências relacionadas; e
- incluírem quaisquer alternativas que devemos considerar, se aplicável.

Ademais, as cartas de comentários não precisam responder a todas as perguntas em um rascunho de exposição para fornecer informações úteis. Quanto à forma como as cartas são analisadas, o IASB (IFRS, 2020b) informa que todas as cartas de comentários recebidas durante um período de consulta são inseridas em um banco de dados. O órgão captura todos os comentários feitos por um respondente. Sempre que possível, os comentários são alocados para questões específicas feitas na consulta e, em outros casos, os comentários são alocados para tópicos amplos. Este processo de alocação facilita uma análise eficaz e eficiente dos comentários recebidos.

Logo após o término do período de comentários, as cartas de comentários são inicialmente resumidas em resumos de cartas de comentários que são discutidos em reuniões públicas e publicados online pelo *Board*.

Na visão do IASB (IFRS, 2020b), os resumos das cartas de comentários fornecem uma visão geral do *feedback*, incluindo:

- informações demográficas por jurisdições e tipos de respondentes;
- resumos de respostas por pergunta ou por tópico;
- explicações de como o *feedback* é quantificado; e
- identificações de tendências no *feedback* por jurisdição ou por tipo de respondente.

2.3.4. **Influência no processo normativo do IASB**

A ampla participação das partes interessadas é considerada um prejuízo para a qualidade da saída do processo, pois permite uma compreensão abrangente da opinião sobre a norma

proposta (Durocher & Fortin, 2011). Por outro lado, na visão dos referidos autores, a falta de envolvimento dos constituintes pode dificultar a identificação e avaliação apropriadas de todas as alternativas e pontos de vista importantes e, assim, prejudicar a qualidade dos resultados do estabelecimento de padrões. Alguns constituintes estarão mais bem informados do que outros por meio de uma combinação de conhecimento e experiência e o definidor de padrões, às vezes, favorecerá deliberadamente alguns pedidos (Mcmeeking & Bamber, 2016).

A influência no processo normativo do IASB tem sido objeto de estudo. Uma vez demonstrado o referido processo, é relevante demonstrar que a participação dos usuários da informação contábil nas alterações normativas pode conter elementos de influência sobre as discussões e, em muitas vezes, sobre os resultados, materializados nas decisões dos órgãos normativos.

Holder, Karim, Lin e Woods (2013) estudaram o conteúdo de 369 cartas-comentário do FASB e do IASB em resposta às propostas de alteração do IAS 37 e Declaração do FASB nº 5 sobre o tema contingências passivas. Os autores concluíram que um número significativamente maior de respondentes ao *Exposure Draft* do IASB são de países obrigados ou autorizados a usar as IFRS e que eles são significativamente mais propensos a expressar uma resposta desfavorável às propostas apresentadas pelo Conselho.

Stenka (2013) procurou explorar em profundidade as formas pelas quais as estratégias retóricas são empregadas no processo de definição de normas internacionais de contabilidade. O estudo propõe que, em vez de simplesmente detalhar novos requisitos contábeis, os textos e rascunhos de normas contábeis são artefatos, ou seja, produtos deliberadamente e cuidadosamente elaborados, que constroem, persuadem e encorajam certas crenças e comportamentos. As normas são preparadas e escritas por membros de um órgão regulador e, como tal, são moldadas por um ponto de vista particular em relação à importância de vários assuntos contábeis (Stenka, 2013).

Ainda sobre a influência do processo normativo do IASB, Matos (2013) e Visoto (2018) pesquisaram sobre *Leasing*. Matos (2013) analisou a opinião dos usuários da contabilidade sobre os critérios de reconhecimento, mensuração e apresentação propostos no ED/2010/9 com o objetivo de identificar e avaliar o nível de concordância/discordância dos usuários perante a referida proposta. Buscou, ainda, classificar as opiniões apresentadas pelos usuários acerca dos critérios de reconhecimento, mensuração e apresentação das operações de leasing propostos no *Exposure Draft* estudado.

Ao final de sua pesquisa, Matos (2013) concluiu que: as opiniões dos usuários variam de acordo com seus interesses frente ao *leasing*; os usuários argumentam, principalmente, com base em suas opiniões pessoais, de forma não teórica, e nos efeitos dos impactos da informação contábil para os usuários externos; e o nível de discordância com os critérios propostos é maior que o de concordância, principalmente no que se refere àqueles critérios ligados diretamente à teoria contábil. O autor identificou, ainda, maior de rejeição para as mudanças referentes ao reconhecimento e à mensuração, e aprovação para as perguntas sobre apresentação. Ademais, quanto às modificações propostas pelo ED/2010/9, as arrendadoras demonstraram maior insatisfação quando comparadas às arrendatárias.

Visoto (2018) analisou as propostas do ED/2013/6, com o objetivo geral de identificar a percepção das opiniões dos usuários da contabilidade mediante a análise das propostas do ED/2013/6 – *Leases*. A autora concluiu que as percepções impactaram o órgão nas principais perguntas em uma análise individual, mesmo que tenha apresentado um índice de rejeição maior nas propostas do ED/2013/6 pela análise geral.

Em outro estudo, Visoto, Nobre, Silva e Rodrigues (2020) analisaram se havia influência dos usuários da informação contábil em relação às suas respostas atreladas ao processo normativo do IASB na norma IFRS 9 – Instrumentos Financeiros. Os autores

concluíram que as Instituições Financeiras conseguiram influenciar o *Board* significativamente apenas em uma das questões abordadas e que os Estados Unidos seguem uma tendência contrária à do IASB, mostrando uma possível preferência pelas USGAAP.

Leonardo (2021) analisou as *comment letters* com o objetivo de identificar as questões mais pertinentes para o setor segurador, relativamente à aplicação da IFRS 9, e verificar se as soluções apresentadas pelo IASB responderam ou não, às preocupações levantadas. A autora concluiu que as *comment letters* analisadas tiveram um papel influente na publicação da IFRS 9 e no projeto de emendas à IFRS 4, ao revelar que várias das problemáticas abordadas bem como, sugestões apresentadas, acabaram por dar origem a alterações às emendas publicadas.

2.4. Discussion Paper - DP/2020/2 – Business Combination Under Common Control

O Documento de Discussão DP/2020/2 foi publicado pelo IASB em novembro/2020. As contribuições poderiam ser encaminhadas por escrito para o Conselho até 1º de setembro de 2021.

Para formalizar suas opiniões, o conselho do IFRS examinou cinco pontos principais ao chegar à sua visão preliminar (IASB, 2020a):

- a) se e quando as combinações de negócios sob controle comum são semelhantes às combinações de negócios abrangidas pela IFRS 3;
- b) quais informações seriam úteis aos usuários das demonstrações financeiras da empresa receptora;
- c) se os benefícios de fornecer informações específicas justificariam os custos de fornecê-las;
- d) quão complexas seriam as abordagens particulares; e
- e) se abordagens particulares criariam oportunidades para arbitragem contábil (às vezes chamado de 'oportunidades de estruturação').

O DP discute uma série de questões para estabelecer os requisitos de relatórios para BCUCCs. Tal documento agrupa essas questões em cinco tópicos amplos e fornece as opiniões preliminares da Diretoria e perguntas para os entrevistados. Os tópicos são os seguintes:

- a) o objetivo, escopo e foco do projeto - Seção 1;
- b) seleção do método de medição - Seção 2;
- c) como aplicar o método de aquisição - Seção 3;
- d) como aplicar um método de valor contábil - Seção 4; e
- e) requisitos de divulgação - Seção 5.

Os métodos de mensuração propostos pelo DP/2020/2 são o método de aquisição e o método de valor contábil. O IASB sugere que uma forma de reduzir a diversidade na prática seria exigir um único método para todas as combinações de negócios, o método de aquisição, que já é definido no IFRS 3. Ademais, este método requer a mensuração de ativos e passivos identificáveis recebidos na combinação pelo valor justo, e requer o reconhecimento do ágio. Nesse contexto, o Conselho sugere que o método de aquisição se aplique a BCUCCs em circunstâncias específicas e o método de valor contábil se aplicaria em todos os outros casos. Em síntese, quando os benefícios da aplicação do método de aquisição superarem os custos, este deve ser aplicado também a BCUCCs que sejam semelhantes às combinações de negócios abrangidas pela IFRS 3.

2.5. Estudos anteriores

Com relação ao tema Combinações de Negócios, diversos trabalhos vêm sendo realizados para verificar a aderência das entidades às normas, com destaque para trabalhos que

verificam a divulgação das informações referentes às referidas combinações de negócios, a exemplo de Nakayama & Salotti (2014); Kolozsvari & Rodrigues (2015); Fogaça, Souza, Oliveira & Silva (2020).

Bonacchi, Marra & Shalev (2015) analisaram cenários nos quais as controladoras contabilizam um BCUCC, se pelo valor justo ou pelo custo histórico. Os autores concluíram que as empresas-mãe são mais propensas a registrar BCUCCs pelo valor justo quando sua alavancagem pré-BCUCC é alta e quando eles têm acordos de patrimônio líquido em suas dívidas.

Masadeh, Mansour & Salamat (2017) realizaram uma análise de conteúdo em mais de 300 artigos e dissertações para avaliar os efeitos da IFRS 3 com base nas mudanças trazidas pela norma quanto ao custo, clareza de princípios e orientação, transparência e comparabilidade. Para os autores, vários problemas, como alto custo de preparação de conformidade e documentação enfrentados pelos países em desenvolvimento continuaram a desfigurar a beleza das intenções do IFRS 3. Ademais, houve um aumento significativo da comparabilidade em nível internacional, evidenciada pelas mudanças nos princípios contábeis para combinações de negócios e *goodwill*. Esse aumento de comparabilidade é um dos objetivos presentes nas opiniões preliminares do DP/2020/2.

Janowicz (2017) buscou responder se uma norma IFRS separada seria necessária para BCUCCs, que não são regidas por nenhuma IFRS. A autora descreveu as questões teóricas relacionadas ao tema e apresentou os resultados da pesquisa empírica que verificou os aspectos práticos do problema. A metodologia de pesquisa utilizou análise de literatura e atos jurídicos, análise de conteúdo de demonstrações financeiras e, ainda, raciocínio dedutivo e indutivo. A autora concluiu que mesmo a existência de regulamentações necessárias não garante que sejam cumpridos todos os requisitos relacionados com as características qualitativas da informação reportada e, como tal, os principais objetivos para os quais as IFRS foram desenvolvidos podem não ser atendidos.

Tarca (2021) procurou explicar as visões preliminares do IASB para a contabilização de BCUCC. O autor concluiu que se o IASB confirmar seus pontos de vista preliminares e eles forem implementados, a diversidade na prática será reduzida, a transparência nos relatórios será melhorada e os usuários das demonstrações financeiras receberão melhores informações.

Bellandi (2021) também pesquisou as opiniões preliminares expressas pelo IASB no DP/2020/2 com o objetivo de fornecer um aparato teórico sistemático do papel que a contabilidade desempenha para todos os membros de companhias afetados pelas BCUCCs. Para o autor, embora os BCUCCs sejam amplamente difundidos, falta um tratamento claro no IFRS. O estudo conclui que o projeto IASB falha em dar respostas a esses pontos, pois olha apenas para a entidade receptora e para as declarações consolidadas. A análise das cartas-comentário realizada na presente pesquisa pretende expandir as conclusões do estudo de Bellandi (2021).

Seah-Tan (2021) discutiu a perspectiva da entidade controladora em um BCUCC a fim de contribuir para as deliberações quanto à mudança na norma IFRS 3, ao fornecer uma visão do profissional de contabilidade em Hong Kong, onde predominou o uso do método do valor contábil. O estudo concluiu, ainda, que o IASB deve considerar aspectos mais detalhados da aplicação do método do valor contábil.

3. PROCEDIMENTOS DE PESQUISA

Para o desenvolvimento do presente trabalho, buscou-se apoio na obra de Bardin (2016), que se constitui de um manual de práticas, modelos e técnicas para a realização de um estudo com base na análise de conteúdo.

3.1. Análise de Conteúdo

A análise de conteúdo, procedimento utilizado na presente pesquisa para a análise dos

dados, na lição de Bardin (2016), corresponde ao objetivo de superação da incerteza e ao enriquecimento da leitura, pelo esclarecimento de elementos de significações suscetíveis de conduzir a uma descrição de mecanismos de que *a priori* não se tem compreensão. Tais polos, desejo de rigor e necessidade de descobrir, ainda na visão da mencionada autora, expressam as linhas de força do seu desenvolvimento histórico e o aperfeiçoamento que, atualmente, ainda faz a análise de conteúdo oscilar entre duas tendências.

Como prática, foi utilizada a análise de respostas a questões abertas, que se sustenta nos métodos de codificação e categorização, por meio da análise categorial Bardin (2016). Esta etapa do trabalho fundamenta-se na investigação de unidades de registro, temas, palavras e argumentos, a serem submetidos a provas estatísticas, cujos resultados serão analisados e debatidos em seção própria.

3.2. Coleta de Dados

A coleta dos dados constitui o procedimento que inaugura a etapa de análise do trabalho científico. Em razão da estrutura dos seus processos normativos, o IASB disponibiliza as respostas recebidas para os seus *Discussion Papers* e *Exposure Drafts* de forma eletrônica, no site do *Board*. (IFRS, 2020a).

O Documento de Discussão Combinações de Negócios sob Controle Comum apresenta as opiniões do Conselho sobre como preencher uma lacuna existente na norma do IFRS que trata das Combinações de Negócios. Como resultado, foram disponibilizadas em formato eletrônico 102 cartas-comentário que atenderam aos requisitos solicitados pelo Conselho, que se constituem na população a ser considerada na pesquisa.

3.3. Análise Exploratória

A análise exploratória foi realizada para toda a população, que se caracteriza pelas cartas-comentário: 102 *comment letters* recebidas dentro do prazo estipulado pelo IASB. Os procedimentos de exploração, aos quais podem corresponder técnicas ditas sistemáticas (e nomeadamente automáticas), permitem, a partir dos próprios textos, apreender as ligações entre as diferentes variáveis, funcionam segundo o processo dedutivo e facilitam a construção de novas hipóteses (Bardin, 2016).

No entanto, em muitos casos, o trabalho do analista é insidiosamente orientado por hipóteses implícitas, na visão de Bardin (2016), que adiciona que formular hipóteses consiste, muitas vezes, em explicitar e precisar – e, por conseguinte, em dominar – dimensões e direções de análise, que apesar de tudo funcionam no processo. Ademais, a presente pesquisa não trabalhou com hipóteses, limitando-se a cada pergunta ofertada no DP/2020/2 e aos objetivos da presente pesquisa.

4. RESULTADOS E ANÁLISES

4.1. Perfil da População

Para melhor compreensão dos resultados da pesquisa, torna-se necessária a análise do perfil da amostra, contemplando seus aspectos gerais e as relações diretas entre os componentes a serem analisados, a exemplo de Matos (2013).

A Tabela 1 evidencia a quantidade de cartas-comentário encaminhadas pelos diversos setores. Os grupos foram detalhados de acordo com o setor de atuação, tendo sido possível identificar os seguintes grupos: “Academia”, “Associação de Empresas”, “Associação Profissional”, “Auditoria”, “Normatizador”, “Preparador Geral”, “Professor” e “Profissional”, mencionados aqui em ordem alfabética.

Tabela 1: Quantidade de Respostas por Setor de Atuação

#	Setores	Quantidade	%	% Acumulado
1	Normatizador	31	30,39%	30,39%

2	Associação Profissional	20	19,61%	50,00%
3	Preparador Geral	13	12,75%	62,75%
4	Associação de Empresas	12	11,76%	74,51%
5	Auditoria	11	10,78%	85,29%
6	Profissional	6	5,88%	91,18%
7	Professor	5	4,90%	96,08%
8	Academia	2	1,96%	98,04%
9	Não identificado	2	1,96%	100,00%
	Total	102	100,00%	

Fonte: Elaboração Própria

Nota-se uma certa heterogeneidade na participação dos diversos setores, com predominância dos setores mais impactados pela norma. Identificou-se que os mais afetados são representados pelos normatizadores, associações profissionais e preparadores gerais. Os referidos setores constam da Tabela 1, que totalizam 62,75% das cartas-comentário recebidas.

Destaca-se, como ponto negativo, a baixa participação da academia (1,96%), ocupando o 8º lugar dentre os setores presentes, confirmando a pequena participação destes no processo normativo contábil. Tal participação corrobora o estudo de Matos (2013), que evidenciou a participação dos acadêmicos no percentual de 2% das cartas-comentário.

Adicionalmente, nota-se que dentre os setores com maior participação, as associações profissionais e preparadores gerais ocupam a 2ª e a 3ª posição, respectivamente, com 32,36% de participação. Entendemos que o fato se deve ao impacto da norma nos referidos setores, sobretudo quanto às operações de combinações de negócios e seus reflexos na apresentação dos relatórios financeiros.

A baixa adesão da academia no envio de cartas-comentário é preocupante. Pelas características inerentes ao setor, local em que predominam o ensino e a pesquisa, esperava-se uma participação relevante, pelo domínio dos conceitos e termos aplicáveis aos relatórios financeiros.

Analisou-se, ainda, a participação dos respondentes e seus países de origem, conforme se depreende da Tabela 2.

Tabela 2: Quantidade de Respostas por País de Origem

#	País de Origem	Quantidade	%	#	País de Origem	Quantidade	%
1	Reino Unido	13	12,75%	21	Botswana	1	0,98%
2	Brasil	8	7,84%	22	Colômbia	1	0,98%
3	Canadá	7	6,86%	23	Holanda	1	0,98%
4	Alemanha	6	5,88%	24	Hong Kong	1	0,98%
5	China	5	4,90%	25	Indonésia	1	0,98%
6	França	5	4,90%	26	Irlanda	1	0,98%
7	Índia	5	4,90%	27	Israel	1	0,98%
8	Japão	5	4,90%	28	Itália	1	0,98%
9	Bélgica	4	3,92%	29	Korea do Sul	1	0,98%
10	EUA	4	3,92%	30	México	1	0,98%
11	Arábia Saudita	3	2,94%	31	Noruega	1	0,98%
12	Espanha	3	2,94%	32	Paquistão	1	0,98%
13	Singapura	3	2,94%	33	Polônia	1	0,98%

14	Suécia	3	2,94%	34	Suíça	1	0,98%
15	África do Sul	2	1,96%	35	Tailândia	1	0,98%
16	Austrália	2	1,96%	36	Taiwan	1	0,98%
17	Malásia	2	1,96%	37	Uganda	1	0,98%
18	Nova Zelândia	2	1,96%	38	Não identificado	1	0,98%
19	África	1	0,98%		Total	102	100,00%
20	Austrália e Nova Zelândia	1	0,98%				

Fonte: Elaboração Própria

O Reino Unido teve maior participação na quantidade de cartas-comentário, com 12,75%, fato observado também no estudo de Holder, Karim, Lin, & Woods (2013). Merece destaque a participação do Brasil, com 7,84%, em segundo lugar e do Canadá, com 6,86%. Os 3 países somando representam quase 1/4 de todos os respondentes.

Uma análise do tipo de respondente e sua origem geográfica pode ajudar a Diretoria do IASB a avaliar se existem áreas ou tipos de respondentes para os quais um alcance adicional pode ser apropriado (IASB 2020).

Outra maneira de se observar os países de origem dos respondentes e sua respectiva participação se dá por meio da representação gráfica abaixo. Quanto ao Sistema Contábil utilizado pelos respondentes que compõem a pesquisa, foram identificados e estão apresentados na Tabela 3.

Tabela 3: Relação dos Tipos de Respondentes e Sistema Contábil dos Países de Origem

Tipo de Respondente	Anglo-Saxão	Europeu Continental	Outros ou Não identificado	Total	%
Normatizador	9	12	10	31	30%
Associação Profissional	9	5	6	20	20%
Preparador Geral	6	5	2	13	13%
Associação de Empresas	4	7	1	12	12%
Auditoria	8	3	0	11	11%
Profissional	3	2	1	6	6%
Professor	4	1	0	5	5%
Academia	0	2	0	2	2%
Outros ou Não identificado	1	1	0	2	2%
Total	44	38	20	102	100%
%	43%	37%	20%	100%	

Fonte: Elaboração Própria

Os países classificados no modelo Europeu Continental atingiram 37%. Contudo, os países não identificados ou que são classificados em outros modelos não propostos por Nobes & Parker (1995) representam 20%, percentual elevado em relação à população.

A análise por tipo de respondente revela que as “Associações Profissionais” e os “Profissionais” estão mais presentes no modelo anglo-saxão, fato que corrobora os resultados de Matos (2013), o que se justifica pelo mercado de capitais mais desenvolvido. O mesmo resultado não foi observado quanto aos “Normatizadores”, que teve uma maior quantidade de respondentes identificadas no Sistema Europeu Continental.

5. Nível de Concordância e Discordância

O nível de concordância ou de discordância foi avaliado com o objetivo de identificar as questões de maior rejeição e as de maior aceitação pelos respondentes, estes representando suas classes como usuários da contabilidade, a exemplo de Matos (2013) e Visoto (2018).

As 12 perguntas apresentadas pelo IASB foram relacionadas com as devidas respostas, divididas em “Concorda”, “Discorda”, “Concorda Parcialmente”, “Concorda e Oferece Sugestões”, “Não há consenso” e “Não opinou”. A quantidade de respostas atingiu o montante de 1224, considerando 102 respostas às 12 perguntas do *Discussion Paper* analisado. A Tabela 4 demonstra a distribuição das respostas de acordo com o nível de concordância/discordância.

Tabela 4: Nível de Concordância/Discordância por Pergunta

Pergunta	Concorda	Discorda	Concorda Parcialmente	Concorda e Oferece Sugestões	Não há consenso	Não opinou	Total
1	26	10	1	55	0	10	102
2	29	24	7	39	1	2	102
3	19	27	8	43	0	5	102
4	35	27	5	23	0	12	102
5	46	20	3	26	0	7	102
6	27	37	2	26	1	9	102
7	52	6	5	20	0	19	102
8	62	5	1	18	0	16	102
9	64	4	0	15	0	19	102
10	37	22	1	28	1	13	102
11	50	8	2	25	0	17	102
12	44	6	3	33	0	16	102
Total	491	196	38	351	3	145	1224
%	40,11%	16,01%	3,10%	28,68%	0,25%	11,85%	100,00%

Fonte: Elaboração Própria

Pela análise, depreende-se que há um nível razoável de aceitação das opiniões preliminares do IASB, pois 68,79% dos respondentes concordam e ainda aproveitam a oportunidade para apresentar sugestões ao Conselho. Assim, 40,11% concordaram e 28,68% concordaram e apresentaram sugestões. A concentração daqueles que concordam, sem apresentação de sugestões, teve como alvo as perguntas 8 e 9.

Os respondentes que não concordam com as opiniões preliminares do Conselho representam 16,01%, com alta concentração nas perguntas 3, 4 e 6. Os respondentes que concordam parcialmente com as opiniões preliminares do IASB atingiram 3,10%, percentual baixo, com destaque para concentração nas perguntas 2 e 3. Já o percentual dos respondentes que não opinaram foi de 11,85%, concentrados em maior parte nas perguntas 7 e 9.

Ainda com relação às respostas, para cada pergunta foi verificado o percentual de contribuições nas mesmas categorias de resposta: “Concorda”, “Discorda”, “Concorda Parcialmente”, “Concorda e Oferece Sugestões”, “Não há consenso” e “Não opinou”, na busca pela identificação de persuasão no processo normativo, com base no estudo de Stenka (2013). A Tabela 5 apresenta o percentual de concordância/discordância para a pergunta referente ao Escopo do Projeto (Pergunta 1).

Tabela 5: Percentual de Concordância/Discordância com o Escopo do Projeto

Posição	P1	%
Concorda	26	25,49%

Discorda	10	9,80%
Concorda Parcialmente	1	0,98%
Concorda e Oferece Sugestões	55	53,92%
Não há consenso	0	0,00%
Não opinou	10	9,80%
Total	102	100%

Fonte: Elaboração Própria

O escopo do projeto recebeu imensa quantidade de respostas positivas, representando um percentual de 79,41% de concordância (com e sem oferecimento de sugestões). Na esteira demonstrou Stenka (2013), parece haver um esforço para influenciar a decisão do IASB quanto ao alcance da norma a ser alterada. Concordam com o escopo do projeto 25,49%. Concordam e oferecem sugestões 53,92% dos respondentes, o que revela grande participação no sentido de influenciar nas alterações quanto ao escopo do projeto. Apenas 9,8% discordam. Outros 9,8% não se manifestaram quanto ao escopo do projeto.

A Tabela 6 apresenta a análise quanto à seção referente ao método de mensuração proposto no DP, representados pelas perguntas 2, 3 e 4.

Tabela 6: Percentual de Concordância/Discordância com o Método de Mensuração

Posição	P2	%	P3	%	P4	%	Total	% Total
Concorda	29	28,43%	19	18,63%	35	34,31%	83	27,12%
Discorda	24	23,53%	27	26,47%	27	26,47%	78	25,49%
Concorda Parcialmente	7	6,86%	8	7,84%	5	4,90%	20	6,54%
Concorda e Oferece Sugestões	39	38,24%	43	42,16%	23	22,55%	105	34,31%
Não há consenso	1	0,98%	0	0,00%	0	0,00%	1	0,33%
Não opinou	2	1,96%	5	4,90%	12	11,76%	19	6,21%
Total	102	100%	102	100%	102	100%	306	100%

Fonte: Elaboração Própria

O método de mensuração apresentado no projeto recebeu uma grande quantidade de respostas positivas, representando um percentual de 61,43% de concordância (com e sem oferecimento de sugestões). Em uma escala menor, a exemplo novamente do que concluiu Stenka (2013), parece haver um esforço para influenciar a decisão do IASB quanto ao alcance da norma a ser alterada. Concordam com o método de mensuração do projeto 27,12%. Concordam parcialmente 6,54% dos respondentes. Uma parte considerável dos respondentes discorda, representando 25,49%. 6,21% não se manifestaram quanto ao método de mensuração do projeto.

A Tabela 7 apresenta a análise quanto à seção referente ao método de aquisição proposto no DP, representado pela pergunta 5.

Tabela 7: Percentual de Concordância/Discordância com o Método de Aquisição

Posição	P5	%
Concorda	46	45,10%

Discorda	20	19,61%
Concorda Parcialmente	3	2,94%
Concorda e Oferece Sugestões	26	25,49%
Não há consenso	0	0,00%
Não opinou	7	6,86%
Total	102	100%

Fonte: Elaboração Própria

O método de aquisição recebeu grande quantidade de respostas favoráveis, representando um percentual de 70,59% de concordância (com e sem oferecimento de sugestões). Recebeu, ainda, sugestões de aperfeiçoamento por parte respondentes, representando um percentual de 25,49% das respostas. Mais uma vez, pelos resultados do estudo de Stenka (2013), parece haver um esforço para influenciar a decisão do IASB quanto ao alcance da norma a ser alterada. Concordam com o método de aquisição do projeto e não apresentam sugestões 45,10%. Concordam parcialmente 2,94% dos respondentes. 19,61% dos respondentes discorda. 6,86% não se manifestaram quanto ao método de aquisição.

A Tabela 8 apresenta a análise quanto à seção 4, referente ao método de valor contábil proposto no DP, representados pelas perguntas 6 a 10.

Tabela 8: Percentual de Concordância/Discordância com o Método de Valor Contábil

Posição	P6	%	P7	%	P8	%	P9	%	P10	%	Total	% Total
Concorda	27	26,47%	52	50,98%	62	60,78%	64	62,75%	37	36,27%	242	47,45%
Discorda	37	36,27%	6	5,88%	5	4,90%	4	3,92%	22	21,57%	74	14,51%
Concorda Parcialmente	2	1,96%	5	4,90%	1	0,98%	0	0,00%	1	0,98%	9	1,76%
Concorda e Oferece Sugestões	26	25,49%	20	19,61%	18	17,65%	15	14,71%	28	27,45%	107	20,98%
Não há consenso	1	0,98%	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%	1	0,98%	2	0,39%
Não opinou	9	8,82%	19	18,63%	16	15,69%	19	18,63%	13	12,75%	76	14,90%
Total	102	100%	102	100%	102	100%	102	100%	102	100%	510	100%

Fonte: Elaboração Própria

A análise das respostas informa que o método de valor contábil recebeu uma menor quantidade de contribuições dos respondentes dentre as seções do projeto, representando um percentual de 20,98% das respostas. Concordam com o método do valor contábil e não apresentam sugestões 47,45%, quase metade dos participantes. Concordam parcialmente apenas 1,76% dos respondentes. 14,51% dos respondentes discorda. 14,90% não se manifestaram.

A Tabela 9 apresenta a análise quanto à seção 5, referente aos requisitos de divulgação propostos no DP, representados pelas perguntas 11 e 12.

Tabela 9: Percentual de Concordância/Discordância com os Requisitos de Divulgação

Posição	P11	%	P12	%	Total	% Total
Concorda	50	49,02%	44	43,14%	94	46,08%

Discorda	8	7,84%	6	5,88%	14	6,86%
Concorda Parcialmente	2	1,96%	3	2,94%	5	2,45%
Concorda e Oferece Sugestões	25	24,51%	33	32,35%	58	28,43%
Não há consenso	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%
Não opinou	17	16,67%	16	15,69%	33	16,18%
Total	102	100%	102	100%	204	100%

Fonte: Elaboração Própria

Os requisitos de divulgação receberam grande quantidade de respostas favoráveis, representando um percentual de 74,51% de concordância (com e sem oferecimento de sugestões). Concordam com os requisitos de divulgação 46,08%, percentual de grande relevo. Concordam e oferecem sugestões 28,43%. Concordam parcialmente apenas 2,45% dos respondentes, o que demonstra que a referida seção teve pouca rejeição por parte dos respondentes. 6,86% dos respondentes discorda. 16,18% não se manifestaram.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

No contexto das combinações de negócios, o IASB identificou que a falta de uma norma IFRS específica para as BCUCCs tem ocasionado diversidade na prática, além do fornecimento de poucas informações sobre as referidas combinações. Diante de práticas contábeis como estas, o Conselho apresentou o DP/2020/2, com suas opiniões preliminares sobre o tema. O que se busca é um maior atendimento à norma internacional e um aperfeiçoamento na contabilização das BCUCCs.

Como resultado da consulta pública, o IASB recebeu contribuições dos usuários da informação contábil pelo mundo quanto à contabilidade de BCUCCs. Diante disso, elaborou-se o problema de pesquisa: Quais as características dos usuários da informação contábil e os tipos de argumentação concernentes ao tratamento contábil das combinações de negócios sob controle comum propostos no DP/2020/2?

Para responder à questão de pesquisa, o objetivo geral da pesquisa consistiu em analisar a opinião dos respondentes acerca do tratamento contábil das operações de combinações de negócios sob controle comum propostos no DP/2020/2. Os objetivos específicos foram estabelecidos. Para o alcance de tais objetivos foi realizada a análise de conteúdo nas 102 cartas-comentário que responderam às 12 perguntas formuladas pelo IASB.

Verificou-se heterogeneidade na participação dos diversos setores, com predominância dos setores mais impactados pela norma. Os respondentes dos setores de normatizadores e associações profissionais ocuparam o primeiro e segundo lugar, com 30,39% e 19,61%. Isto revela que os normatizadores estão dispostos a contribuir com as alterações normativas do IASB. A academia teve baixa participação, com apenas 1,96% das cartas-comentário encaminhadas. Este fato deve ser ressaltado e difundido mundialmente, pois é importante que as instituições de ensino e pesquisa acompanhem e participem do processo normativo do IASB, pelas características que são inerentes a estas instituições.

A análise de acordo com o país de origem da carta-comentário, ainda que represente um grupo de respondentes, revela que o Reino Unido representou 12,75% do total de cartas-comentário recebidas pelo IASB, tendo ocupado o primeiro lugar, o que pode ser explicado pela proximidade do IASB, que tem sede naquele país. A participação do Brasil foi surpreendente, com 7,84%, com a segunda posição no ranking, o que entendemos ser uma grande disposição do país em contribuir para o aperfeiçoamento dos relatórios financeiros aplicáveis às BCUCCs. O Canadá obteve 6,86% do total de respostas, em terceiro lugar. A participação de diversos países com apenas 1 carta-comentário revela que não foi homogênea a adesão nesta etapa de comentários ao documento de discussão.

Os países classificados segundo Nobes & Parker (1995) no modelo Anglo-Saxão representam 43% dos respondentes. Já os países que seguem o modelo Europeu Continental representaram 38% dos respondentes. Não foi possível identificar o modelo contábil em 20% das cartas-comentário. Observou-se que aproximadamente 69% dos respondentes concordam com as opiniões preliminares expostas, sendo que quase 29% deste percentual ofereceram sugestões de melhoria em relação às ideias apresentadas. Este fato revela que ao mesmo tempo em que a taxa de concordância é alta, pode haver uma tentativa de influência no processo normativo sob análise.

O escopo do projeto recebeu grande quantidade de respostas favoráveis, representando um percentual de 79,41% de concordância (com e sem oferecimento de sugestões). Já o método de mensuração apresentado no projeto recebeu uma grande quantidade de respostas positivas, representando um percentual de 61,43% de concordância (com e sem oferecimento de sugestões).

Os pontos mais polêmicos, na visão dos respondentes, estão no escopo do projeto e no método de mensuração. Já os pontos que parecem ser mais pacíficos e que não suscitaram grandes debates são os referentes ao método de aquisição, (45,10% de concordância geral), que já era amplamente utilizado no IFRS 3 e os requerimentos de divulgação, com 46,08% dos respondentes manifestando concordância irrestrita. Concordamos que o método de aquisição deve ser a regra aplicável à contabilização de BCUCCs. O método de valor contábil poderia ser aplicado residualmente.

Conclui-se que, de modo geral, houve uma participação relevante dos diversos usuários da informação contábil. Ademais, as alterações propostas ainda precisam percorrer um longo caminho no sentido de resolver os problemas decorrentes da contabilização das BCUCCs. Os USGAAP não permitem que as empresas controladoras usem o método do valor justo para BCUCCs e exige que as empresas controladoras registrem essas transações pelo custo histórico no balanço da controladora.

O IASB propõe a utilização do valor justo e a contabilização na empresa receptora, que nem sempre é a parte controladora do grupo. Consideramos que o escopo da norma pode ser ampliado para prever a contabilização na companhia controladora e não apenas na companhia receptora. Assim, a diversidade na prática pode ser bastante reduzida e até eliminada.

Uma análise geral das propostas do IASB quanto às BCUCCs revela que muitas questões ainda precisam ser respondidas. Uma delas é se o IASB considera alterar a IFRS 3 ou elaborar uma nova norma. Ou se os termos fusões e aquisições, que são considerados muitas vezes como sinônimos, a exemplo do IFRS 3 e de Bonacchi, Marra & Shalev (2015), abrangem todas as BCUCCs e podem ser objeto das mudanças propostas pelo DP/2020/2. Ainda não há elementos para afirmar.

As descobertas do presente estudo podem impactar a prática contábil em razão da oportunidade de reflexão quanto à contabilização de combinações de negócios sob controle comum e suas implicações na mensuração contábil e redução da assimetria de informações.

Esta pesquisa contribui para o debate em curso acerca de Combinações de Negócios sob Controle Comum-BCUCC, pela análise aprofundada e oferta de subsídios às decisões do IASB e contribuição ao aperfeiçoamento dos relatórios financeiros. Como sugestão para trabalhos futuros, pode-se realizar uma pesquisa comparando os relatórios financeiros de companhias antes e depois da implementação das sugestões dos respondentes. Sugere-se, ainda, a avaliação do impacto da norma resultante do *discussion paper* em análise, sobretudo com relação à influência das *comment letters* na publicação da norma a ser elaborada ou revisada, com base em pesquisas similares ao estudo de Leonardo (2021).

REFERÊNCIAS

- Bardin, L. (2016). *Análise de Conteúdo* (3ª reimpressão da 1ª ed.). (L. A. Reto, & A. Pinheiro, Trads.) São Paulo: Edições 70.
- Bellandi, F. (2021). Business Combinations under Common Control: The Gain/loss Group Perspective. What the IASB Project Leaves Unaddressed. *International Journal of Business and Management*, 16(11). doi:10.5539/ijbm.v16n11p59
- Bonacchi, M., Marra, A., & Shalev, R. (2015). Fair Value Accounting and Firm Indebtedness - Evidence from Business Combinations under Common Control. *SSR Electronic Journal*. doi:10.2139/ssrn.2587270
- Costa Junior, J. V. (2019). Planejamento tributário via BCUCC: Outros Resultados Abrangentes como via indireta do goodwill interno. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 13. Acesso em 11 de novembro de 2021. Recuperado de <https://www.revistas.usp.br/rco/article/view/164429>.
- CPC. (2019). CPC 15 – Combinação de Negócios. Acesso em 12 de novembro de 2021. Recuperado de http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/235_CPC_15_R1_rev%2019.pdf.
- Durocher, S., & Fortin, A. (2011). Practitioners' participation in the accounting standard-setting process. *Accounting and Business Research*, 41(1), 29-50. doi:10.1080/00014788.2011.549635
- Fogaça, F. M., Souza, B. S., Oliveira, W. S., & Silva, J. R. (2020). Nível da divulgação dos ativos identificáveis reconhecidos em uma combinação de negócios. *Revista Linceu On-line*, 10(1), 96-112. Acesso em 12 de novembro de 2021. Recuperado de https://liceu.fecap.br/LICEU_ON-LINE/article/view/1829.
- Holder, A. D., Karim, K. E., Lin, K. J., & Woods, M. (2013). A content analysis of the comment letters to the FASB and IASB: Accounting for contingencies. *Advances in Accounting*, 29(1), 134-153. Acesso em 12 de dezembro de 2022. Recuperado de <https://doi.org/10.1016/j.adiac.2013.03.005>.
- IASB. (2020). IFRS Standards Discussion Paper: Business combinations under common control. Acesso em 18 de outubro de 2021. Recuperado de <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/project/business-combinations-under-common-control/discussion-paper-bcucc-november-2020.pdf>.
- IASB. (2022). *IFRS 3 Business Combinations*. Acesso em 18 de outubro de 2021. Recuperado de <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-3-business-combinations/#standard>.
- IFRS. (2020). *Discussion Paper and comment letters: Business Combinations under Common Control*. Acesso em 18 de outubro de 2021. Recuperado de <https://www.ifrs.org/projects/work-plan/business-combinations-under-common-control/discussion-paper-and-comment-letters-business-combinations-under-common-control/#view-the-comment-letters>.
- IFRS. (2020). *Due Process Handbok*. Acesso em 18 de outubro de 2021. Recuperado de <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/about-us/legal-and-governance/constitution-docs/due-process-handbook-2020.pdf>.
- Janowicz, M. (2017). Business combinations under common control in International Financial Reporting Standards – is authoritative accounting guidance needed? *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 93(149), 97-111. doi:10.5604/01.3001.0010.3191
- Kolozsvari, A. C., & Rodrigues, A. (2015). Níveis de governança corporativa da Bovespa e a revelação de informações ao mercado: uma comparação da divulgação de combinações de negócios em notas explicativas. *Revista De Educação E Pesquisa Em Contabilidade (REPeC)*, 9(2). Acesso em 16 de outubro de 2022. Recuperado de <https://doi.org/10.17524/repec.v9i2.1180>.
- Leonardo, S. S. (2021). Análise de conteúdo às comment letters dirigidas ao IASB, por seguradoras e associações seguradoras, relativas aos exposure drafts da IFRS 9: classificação e mensuração e aplicação com a IFRS 4. *Universidade de Lisboa*. Acesso em

- 27 de dezembro de 2022. Recuperado de <https://www.repository.utl.pt/handle/10400.5/21641?mode=full>.
- Masadeh, W., Mansour, E., & Salamat, W. A. (2017). Changes in IFRS 3 Accounting for Business Combinations: A Feedback and Effects Analysis. *Global Journal of Business Research*, 11(1), 61-70. Acesso em 19 de novembro de 2021. Recuperado de <https://ssrn.com/abstract=3025744>.
- Matos, E. B. (2013). Critérios de reconhecimento, mensuração e apresentação das operações de leasing segundo a minuta de pronunciamento (ED/2010/9) do IASB: análise da opinião dos usuários da informação contábil. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). 169 p. Acesso em 16 de junho de 2021. Recuperado de https://repositorio.unb.br/bitstream/10482/13577/1/2013_EduardoBonaSafeMatos.pdf.
- Matos, E. B., Gonçalves, R. d., Niyama, J. K., & Marques, M. d. (2013). Convergência Internacional: Análises da relação entre o processo normativo e a composição dos membros do IASB. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 6, 66-91. Acesso em 12 de janeiro de 2022. Recuperado de <https://asaa.anpcont.org.br/index.php/asaa/article/view/129/80>.
- Mcmeeking, K. P., & Bamber, M. (2016). An examination of international accounting standard-setting due process and the implications for legitimacy. *The British Accounting Review*. doi:10.1016/j.bar.2015.03.003
- Nakayama, W. K., & Salotti, B. M. (2014). Fatores Determinantes do Nível de Divulgação de Informações sobre Combinações de Negócios com a Entrada em Vigor do Pronunciamento Técnico CPC 15. *Revista Contabilidade & Finanças*, 25(66), 267-280. doi:10.1590/1808-057x201411260
- Nobes, C., & Parker, R. (1995). *Comparative international accounting* (4 ed.). Prentice Hall International.
- PricewaterhouseCoopers. (dezembro de 2021). Fusões & Aquisições no Brasil. Acesso em 15 de junho de 2022. Recuperado de <https://www.pwc.com.br/pt/estudos/servicos/assessoria-tributaria-societaria/fusoes-aquisicoes/2020/fusoes-e-aquisicoes-no-brasil-dezembro-20.html>.
- Seah-Tan, S. (2021). Business Combinations under Common Control: A Controlling Entity Cost Approach. *Australian Accounting Review*, 31(4), 328-331. Acesso em 21 de novembro de 2022. Recuperado de <https://doi.org/10.1111/auar.12354>.
- Stenka, R. (2013). Rhetoric in International Standard Setting Process: Constructing Accounting Reality. *Asia Pacific Interdisciplinary Research in Accounting Conference*. Kobe. Acesso em 20 de junho de 2022. Recuperado de <https://centaur.reading.ac.uk/33776/1/Rhetoric%20in%20International%20Standard%20Setting%20Process%20Constructing%20Accounting%20Reality.pdf>.
- Tarca, A. (2021). Business Combinations under Common Control: Filling a Gap in IFRS Standards. *Australian Accounting Review*, 31, 321-327. Acesso em 20 de outubro de 2022. Recuperado de <https://doi.org/10.1111/auar.12353>
- Visoto, M. C. (2018). Contabilidade de Leasing (IFRS 16) – A Percepção dos Usuários da Informação Contábil de Acordo com os Critérios Propostos Pelo ED/2013/6 (Dissertação de Mestrado). (UnB. Brasília. Acesso em 20 de junho de 2021. Recuperado de http://www.ppgcont.unb.br/images/Dissertacoes/Maria_Carolina.pdf
- Visoto, M. C., Nobre, I. R., Silva, T. C., & Rodrigues, J. M. (2020). IFRS 9 – Financial instruments: fatores determinantes da influência das comment letters em relação a minuta de pronunciamento (ED/2013/3) do IASB. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 17(43), 19-33. Acesso em 28 de junho de 2021. Recuperado de <https://doi.org/10.5007/2175-8069.2020v17n43p19>.

ANEXO A: Perguntas do DP/2020/2

Discussion Paper DP/2020/2 - Business Combinations Under Common Control

Quadro 1: Perguntas do Discussion Paper/2020/2

Seção	Conteúdo	Núm. Questão	Questão
1	Escopo do Projeto	1	<p>Os parágrafos 1.10–1.23 discutem a visão preliminar do Conselho de que ele deve desenvolver propostas que abranjam os relatórios da empresa receptora para todas as transferências de um negócio sob controle comum (no Documento de Discussão, chamados coletivamente de combinações de negócios sob controle comum), mesmo se a transferência:</p> <p>a) for precedida por uma aquisição de uma parte externa ou seguida por uma venda de uma ou mais das empresas combinadas para uma parte externa (ou seja, uma parte fora do grupo); ou</p> <p>b) está condicionada à venda das empresas combinadas a uma parte externa, como em uma oferta pública inicial.</p> <p>Você concorda com a visão preliminar do Conselho sobre o escopo das propostas que deve desenvolver? Por que ou por que não? Se você discordar, quais transações você sugere que o Conselho considere e por quê?</p>
2	Selecionando o método de medição	2	<p>Os parágrafos 2.15–2.34 discutem as opiniões preliminares do Conselho de que:</p> <p>a) nem o método de aquisição nem o método de valor contábil devem ser aplicados a todas as combinações de negócios sob controle comum.</p> <p>b) em princípio, o método de aquisição deve ser aplicado se a combinação de negócios sob controle comum afetar acionistas não controladores da empresa receptora, sujeita à relação custo-benefício e outras considerações práticas discutidas nos parágrafos 2.35 a 2.47 (ver Questão 3).</p> <p>Você concorda? Por que ou por que não? Se você discorda, a seu ver, quando o método de aquisição deve ser aplicado e por quê?</p> <p>c) um método de valor contábil deve ser aplicado a todas as outras combinações de negócios sob controle comum, incluindo todas as combinações entre empresas de propriedade integral.</p> <p>Você concorda? Por que ou por que não? Se você discordar, em sua opinião, quando um método de valor contábil deve ser aplicado e por quê?</p>

2	Selecionando o método de medição	3	<p>Os parágrafos 2.35-2.47 discutem a relação custo-benefício e outras considerações práticas para combinações de negócios sob controle comum que afetam os acionistas não controladores da empresa receptora.</p> <p>a) Na visão preliminar do Conselho, o método de aquisição deve ser exigido se as ações da empresa recebida são negociadas no mercado público.</p> <p>Você concorda? Por que ou por que não?</p> <p>b) Na visão preliminar do Conselho, se as ações da empresa receptora forem de capital fechado:</p> <p>i) a empresa receptora deve ter permissão para usar um método de valor contábil se tiver informado a todos os seus acionistas não controladores que se propõe a usar um método de valor contábil e eles não tiverem objeções (a isenção opcional do método de aquisição).</p> <p>ii) a empresa receptora deve ser obrigada a usar um método de valor contábil se todos os seus acionistas não controladores forem partes relacionadas da empresa (a exceção de parte relacionada ao método de aquisição).</p> <p>Você concorda? Por que ou por que não?</p> <p>c) Se você discorda da isenção opcional (Questão 3(b)(i)) ou da exceção de parte relacionada (Questão 3(b)(ii)), em sua opinião, como os benefícios da aplicação do método de aquisição devem ser comparados com os custos de aplicação desse método para empresas de capital fechado?</p>
2	Selecionando o método de medição	4	<p>Os parágrafos 2.48–2.54 discutem sugestões de algumas partes interessadas de que a isenção opcional e a exceção de parte relacionada ao método de aquisição também devem ser aplicadas a empresas de capital aberto. No entanto, na visão preliminar do Conselho, as empresas receptoras de capital aberto devem sempre aplicar o método de aquisição.</p> <p>a) Você concorda que a isenção opcional do método de aquisição não deve estar disponível para empresas receptoras de capital aberto? Por que ou por que não? Se você discorda, na sua opinião, como essa isenção deve ser projetada para que seja viável na prática?</p> <p>b) Você concorda que a exceção de parte relacionada ao método de aquisição não deve se aplicar a empresas receptoras de capital aberto? Por que ou por que não?</p>
3	Aplicando o método de aquisição	5	<p>Os parágrafos 3.11 a 3.20 discutem como aplicar o método de aquisição a combinações de negócios sob controle comum.</p> <p>a) Na visão preliminar do Conselho, ele não deve desenvolver um requisito para a empresa receptora</p>

			<p>identificar, mensurar e reconhecer uma distribuição do patrimônio líquido ao aplicar o método de aquisição a uma combinação de negócios sob controle comum.</p> <p>Você concorda? Por que ou por que não? Se você discorda, qual abordagem para identificar e medir uma distribuição de patrimônio você recomenda e por quê? Em particular, você recomenda uma das duas abordagens discutidas no Apêndice C ou tem uma recomendação diferente?</p> <p>b) Na visão preliminar do Conselho, ele deve desenvolver uma exigência para que a empresa receptora reconheça qualquer excesso de valor justo dos ativos e passivos adquiridos identificáveis sobre a contraprestação paga como uma contribuição ao patrimônio líquido, não como um ganho de compra vantajosa na demonstração do resultado ou perda, ao aplicar o método de aquisição a uma combinação de negócios sob controle comum.</p> <p>Você concorda? Por que ou por que não? Se você discorda, qual abordagem você recomenda e por quê?</p> <p>c) Você recomenda que o Conselho desenvolva quaisquer outros requisitos especiais para a empresa receptora sobre como aplicar o método de aquisição a combinações de negócios sob controle comum? Em caso afirmativo, quais requisitos devem ser desenvolvidos e por que tais requisitos são necessários?</p>
4	Aplicando um método de valor contábil	6	<p>Os parágrafos 4.10–4.19 discutem a visão preliminar do Conselho de que, ao aplicar um método de valor contábil a uma combinação de negócios sob controle comum, a empresa receptora deve mensurar os ativos e passivos recebidos usando os valores contábeis da empresa transferida.</p> <p>Você concorda com a visão preliminar do Conselho? Por que ou por que não? Se você discorda, que abordagem você sugere e por quê?</p>
4	Aplicando um método de valor contábil	7	<p>Os parágrafos 4.20–4.43 discutem as opiniões preliminares do Conselho de que:</p> <p>a) o Conselho não deve prescrever como a empresa receptora deve mensurar a contraprestação paga em suas próprias ações ao aplicar um método de valor contábil a uma combinação de negócios sob controle comum; e</p> <p>b) ao aplicar esse método, a empresa receptora deve mensurar a contraprestação paga da seguinte maneira:</p> <p>i) contraprestação paga em ativos - nos valores contábeis da empresa receptora desses ativos na data da combinação; e</p>

			<p>ii) contraprestação paga por incorrer ou assumir passivos - pelo valor determinado no reconhecimento inicial do passivo na data da combinação aplicando as normas IFRS.</p> <p>Você concorda com as opiniões preliminares do Conselho? Por que ou por que não? Se você discorda, que abordagem você sugere e por quê?</p>
4	Aplicando um método de valor contábil	8	<p>Os parágrafos 4.44–4.50 discutem as opiniões preliminares do Conselho de que:</p> <p>a) ao aplicar o método do valor contábil a uma combinação de negócios sob controle comum, a empresa receptora deve reconhecer no patrimônio líquido qualquer diferença entre a contraprestação paga e o valor contábil dos ativos e passivos recebidos; e</p> <p>b) o Conselho não deve prescrever em qual componente, ou componentes, do patrimônio líquido o recebimento empresa deve apresentar essa diferença.</p> <p>Você concorda com as opiniões preliminares do Conselho? Por que ou por que não? Se você discorda, que abordagem você sugere e por quê?</p>
4	Aplicando um método de valor contábil	9	<p>Os parágrafos 4.51 a 4.56 discutem a visão preliminar do Conselho de que, ao aplicar o método do valor contábil a uma combinação de negócios sob controle comum, a empresa receptora deve reconhecer os custos da transação como despesa no período em que forem incorridos, exceto que os custos de emissão de ações ou instrumentos de dívida devem ser contabilizados de acordo com as Normas IFRS aplicáveis.</p> <p>Você concorda com a visão preliminar do Conselho? Por que ou por que não? Se você discorda, que abordagem você sugere e por quê?</p>
4	Aplicando um método de valor contábil	10	<p>Os parágrafos 4.57–4.65 discutem a visão preliminar do Conselho de que, ao aplicar um método de valor contábil a uma combinação de negócios sob controle comum, a empresa receptora deve incluir em suas demonstrações financeiras os ativos, passivos, receitas e despesas da empresa transferida prospectivamente do data da combinação, sem reapresentar as informações pré-combinação.</p> <p>Você concorda com a visão preliminar do Conselho? Por que ou por que não? Se você discorda, que abordagem você sugere e por quê?</p>
5	Requisitos de divulgação	11	<p>Os parágrafos 5.5–5.12 discutem as visões preliminares do Conselho de que, para combinações de negócios sob controle comum às quais o método de aquisição se aplica:</p> <p>a) a empresa receptora deve ser obrigada a cumprir os requisitos de divulgação em IFRS 3 Combinações de</p>

			<p>Negócios, incluindo quaisquer melhorias para os requisitos resultantes do Documento de Discussão Combinações de Negócios—Divulgações, Ágio e Imparidade; e</p> <p>b) o Conselho deve fornecer orientação de aplicação sobre como aplicar esses requisitos de divulgação juntamente com os requisitos de divulgação da IAS 24 Divulgações de Partes Relacionadas ao fornecer informações sobre essas combinações, particularmente informações sobre os termos da combinação.</p> <p>Você concorda com as opiniões preliminares do Conselho? Por que ou por que não? Se você discorda, que abordagem você sugere e por quê?</p>
5	Requisitos de divulgação	de 12	<p>Os parágrafos 5.13–5.28 discutem as visões preliminares do Conselho de que, para combinações de negócios sob controle comum às quais se aplica um método de valor contábil:</p> <p>a) alguns, mas não todos, os requisitos de divulgação da IFRS 3 Combinações de Negócios, incluindo quaisquer melhorias a esses requisitos resultantes do Documento de Discussão Combinações de Negócios - Divulgações, Ágio e Imparidade, são apropriados (conforme resumido nos parágrafos 5.17 e 5.19);</p> <p>b) o Conselho não deve exigir a divulgação de informações pré-combinação; e</p> <p>c) a empresa receptora deve divulgar:</p> <p>i) o valor reconhecido no patrimônio líquido por qualquer diferença entre a contraprestação paga e o valor contábil dos ativos e passivos recebidos; e</p> <p>ii) o componente, ou componentes, do capital próprio que inclui esta diferença.</p> <p>Você concorda com as opiniões preliminares do Conselho? Por que ou por que não? Se você discorda, que abordagem você sugere e por quê?</p>