

Custos de remoção de estéril: uma análise das cartas de comentários enviadas ao IASB no IFRIC 20

Rafael Tadeu Vieira (UFSC) - rafaelvieiratv@hotmail.com

José Alonso Borba (UFSC) - jalonso@cse.ufsc.br

Resumo:

Este trabalho objetiva-se em verificar o processo de consulta pública realizado pelo IASB, especificamente no Draft - Interpretation Stripping Costs in the Production Phase of a Surface Mine - IFRIC 20. Assim, os propósitos são: (a) identificar os grupos de participantes da consulta pública do IFRIC 20; (b) verificar, nos relatos dos participantes, as respostas que sejam discordantes com as perguntas elaboradas pelo IASB; e (c) verificar a relação entre os grupos de respondentes e as suas respostas. Para realizar o que foi proposto, acessou-se o site do IASB, onde estavam disponibilizadas 49 cartas das 50 recebidas, as quais foram tabuladas e estudadas 46, pois estas apresentavam os comentários dispostos em forma de perguntas e respostas. Os resultados evidenciam que o continente mais participativo é a Europa. Enquanto o grupo mais participativo foi os de normatizadores. Observou-se que as questões 1, 2 (a) e 4 (b) foram as que apresentaram maior discordância com o que foi proposto pelo IFRIC. Entretanto, verificou-se que a questão 3 foi a que apresentou maior homogeneidade entre os participantes do mesmo grupo e dos outros, isto é, concordavam com o IFRIC. Pode-se elencar como fundamento da não concordância com a proposta do IFRIC a definição clara do que é um custo remoção de "estéril" (stripping) e custos com atividades rotineiras de remoção de resíduos, que foram citados em outras respostas além da questão 1. Observou-se que o IFRIC realizou mudanças significativas na versão final do IFRIC 20 após a consulta pública.

Palavras-chave: Lobby, IFRIC 20, Custos de Remoção de Estéril (stripping).

Área temática: Abordagens contemporâneas de custos

Custos de remoção de estéril: uma análise das cartas de comentários enviadas ao IASB no IFRIC 20

Resumo

Este trabalho objetiva-se em verificar o processo de consulta pública realizado pelo IASB, especificamente no *Draft – Interpretation Stripping Costs in the Production Phase of a Surface Mine* – IFRIC 20. Assim, os propósitos são: (a) identificar os grupos de participantes da consulta pública do IFRIC 20; (b) verificar, nos relatos dos participantes, as respostas que sejam discordantes com as perguntas elaboradas pelo IASB; e (c) verificar a relação entre os grupos de respondentes e as suas respostas. Para realizar o que foi proposto, acessou-se o site do IASB, onde estavam disponibilizadas 49 cartas das 50 recebidas, as quais foram tabuladas e estudadas 46, pois estas apresentavam os comentários dispostos em forma de perguntas e respostas. Os resultados evidenciam que o continente mais participativo é a Europa. Enquanto o grupo mais participativo foi os de normatizadores. Observou-se que as questões 1, 2 (a) e 4 (b) foram as que apresentaram maior discordância com o que foi proposto pelo IFRIC. Entretanto, verificou-se que a questão 3 foi a que apresentou maior homogeneidade entre os participantes do mesmo grupo e dos outros, isto é, concordavam com o IFRIC. Pode-se elencar como fundamento da não concordância com a proposta do IFRIC a definição clara do que é um custo remoção de “estéril” (*stripping*) e custos com atividades rotineiras de remoção de resíduos, que foram citados em outras respostas além da questão 1. Observou-se que o IFRIC realizou mudanças significativas na versão final do IFRIC 20 após a consulta pública.

Palavras-chave: *Lobby*, IFRIC 20, Custos de Remoção de Estéril (*stripping*).

Área Temática: Abordagens contemporâneas de custos.

1 Introdução

A contabilidade em nível internacional passa, na última década, por um processo de transformação, por meio, por exemplo, da adoção das normas emitidas pelo *International Accounting Standard Board* (IASB), na União Europeia em 2005; do pacto entre o *Financial Accounting Standard Board* (FASB) e o IASB; entre outros. Tais alterações decorrem de um mercado mais internacionalizado. Para tanto, a necessidade de informações comparáveis para a tomada de decisão é fator fundamental. Comparabilidade é característica qualitativa da informação contábil, isto é, ela é resguardada pelas normas contábeis para que haja certo grau de homogeneidade nas elaborações das demonstrações contábeis, de modo que favoreça a compreensão de eventos similares (CARMO, MUSSOI e CARVALHO, 2011; BHIMANI, 2008; CPC 00 (R1) 2011).

As normas emitidas pelo IASB são as *International Financial Reporting Standard* (IFRS). Além das normas emitidas, o IASB elabora interpretações de um IFRS ou de um conjunto de IFRSs (e/ou normas emitidas pelos órgãos antecessores, chamadas IAS). Já as interpretações elaboradas pelo *International Financial Reporting Interpretations Committee* (IFRIC), cuja finalidade é prestar esclarecimento sobre as normas, chamam-se IFRIC, organismo de estrutura semelhante ao IASB, porém, com características específicas no funcionamento. Exemplo dessas interpretações é IFRIC 20 – *Stripping Costs in the Production Phase of a Surface Mine*, constituído para esclarecer um conjunto de normas, que são: Estrutura Conceitual, Estoques, Imobilizado, *Impairment* de Ativos, Ativos Intangíveis,

Exploração e Avaliação de Recursos Minerais. Apesar da existência de uma norma específica sobre mineração, o IFRS 6 – Exploração e Avaliação de Recursos Minerais, o comitê internacional verificou a necessidade de explicar o tratamento e a evidenciação contábil dos Custos de Remoção de Estéril (*Stripping*) de Minas de Superfície na Fase de Produção (LEMES e CARVALHO 2010; IFRS 2013).

Entretanto, ressalta-se que o processo de emissão das normas e interpretações realizadas pelo IASB permite a participação de organismos, empresas, comunidade empresarial e especialistas em contabilidade, a fim de legitimar a elaboração dessas normas. Essa etapa denomina-se cartas de comentários (*comment letter*). Ademais, há alguns trabalhos, em nível internacional e nacional, que apresentam considerações sobre o modo e os impactos na normatização contábil, *lobby*, com o intuito de estabelecer relações dos comentários enviados e aceitos, como, por exemplo, o trabalho de Cortese, Irvine e Kaidonis (2008) que apresentou uma discussão sobre a participação e o financiamento de empresas mineradoras ao IASB e os que enviaram comentários para a elaboração do IFRS 6.

A participação de pessoas ou organizações é decorrente da percepção diferenciada dos fenômenos e seus impactos na contabilidade. Assim, cada partícipe quer influenciar a decisão do *board* que elabora as normas, a fim de exprimir sua opinião na emissão final das normas. Portanto, é notável que opiniões distintas existam e que os participantes desejem a unilateralidade ao seu favor (KIRSCH; DAY, 2001).

Ao considerar o processo de normatização e a sua participação, tem-se como questionamento: *Qual o posicionamento dos participantes nos comentários enviados ao IASB para a elaboração do IFRIC 20?* Assim, objetiva-se analisar o processo de audiência pública da referida norma. Deste modo, os objetivos específicos são: (a) identificar os grupos de participantes da consulta pública do IFRIC 20; (b) verificar, nos relatos dos participantes, as respostas que sejam discordantes com as perguntas elaboradas pelo IASB; e (c) verificar a relação entre os grupos de respondentes e as suas respostas.

A pesquisa justifica-se na verificação do conteúdo das cartas de comentários no processo de participação pública, a fim de examinar como a participação ocorre e de que maneira os participantes apresentam suas contribuições.

A análise irá se delimitar, apenas, nos comentários do IFRIC 20, não sendo, assim, objeto de estudo as demais cartas de comentários enviadas ao IASB para outras normas e/ou interpretações.

2 Referencial teórico

2.1 IFRIC 20 - *Stripping Costs in the Production Phase of a Surface Mine*

O IFRIC 20, *Stripping Costs in the Production Phase of a Surface Mine*, é a interpretação de normas emitidas anteriormente, como, IAS 2 – Estoques; IAS 16 – Imobilizado; IAS 36 – *Impairment* de Ativos; IAS 38 – Ativos Intangíveis e IFRS 6 – Exploração e Avaliação de Recursos Minerais. A interpretação sobre os custos de minérios estéreis (*stripping cost*) ocorre para clarear questões específicas que permearam pelas normas citadas. Pois, para esse mesmo evento contábil, diversas empresas adotam ou adotavam diferentes maneiras de contabilização dos custos de mineração, tais como, capitalização desses custos, despesa do período, estoques ou imobilizado. Portanto, ocorre uma não uniformização dos registros contábeis entre empresas diferentes para o mesmo fenômeno, porque as normas contábeis não retratavam esse ponto específico. Porém, o IFRIC 20 estabeleceu que o custo em questão seja Estoque ou Ativo Não Circulante, pelos seguintes motivos: (a) benefícios econômicos futuros associado com a atividade de remoção fluirão para a entidade; (b) identificação do componente para o qual o acesso tiver melhorado; e (c)

mensuração confiável dos custos relacionados, associados com dito componente. E o custo que será ativado deverá ser parte de um ativo tangível ou não, já existente, pois há nele muito mais características do ativo existente do que propriamente um novo ativo. Os tratamentos contábeis desse ativo seguem basicamente o proposto na *International Accounting Standard of Property, Plant and Equipment* - IAS 16 e *International Accounting Standard of Intangible Assets* - IAS 38 (IFRIC 20 (2011); ICPC 18 (2012)).

2.2 Participação em consultas públicas - *lobbying*

Lobby pode ser compreendido como uma ação com o intuito de pressionar/influenciar decisões em favor de um determinado agente, podendo ser categorizado como político ou por consequências econômicas (YU, 2006). Neste quesito, há inúmeras pesquisas que tentam verificar e avaliar os impactos da participação nas consultas públicas e dos *lobbyings* exercidos nessas, legitimados pelo IASB em seus regulamentos. Sendo a maior parte dos estudos em nível internacional, os quais buscam identificar quem são os grupos (preparadores, normatizadores, acadêmicos) que obtêm sucesso na elaboração das normas. Como exemplo, tem-se a pesquisa de Gerogiu (2010) que apontou, através de um questionário, que as empresas de investimentos do Reino Unido tendem a participar do processo de consulta pública do IASB, porém, a maior parte dessas empresas é representada por associações, além de constatar que, na opinião do grupo estudado, os acadêmicos não foram considerados como influenciadores no processo. Enquanto que o estudo de Carmo, Mussoi e Carvalho (2011) procura observar se há o exercício de *lobbying* nas cartas de comentários enviadas ao DP sobre *leasing*. Para tanto, divide em 5 categorias: preparadores, profissionais contábeis, normatizadores nacionais, acadêmicos e outros. Desta forma, observou que houve influência apenas dos profissionais contábeis, normatizadores nacionais e acadêmicos. Enquanto que Hansen (2010) aponta que o sucesso dos *lobistas* está na capacidade de prover informações sobre o assunto para o IASB e a credibilidade dos *lobistas*. E em *Uma Análise do Valor Social Considerado pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis à Luz da Teoria Tridimensional do Direito*, de Szuster (2011), que verificou ser o CPC propício a acatar uma sugestão de alteração na norma com o intuito de aproximar-se das normas internacionais e que alterações nos padrões brasileiros só acontecerão através de alterações nas normas emitidas pelo IASB. E Jorrisen et al (2012) observaram que preparadores e normatizadores são os que mais remeteram e também que os usuários, bolsas de valores e demais autoridades de valores mobiliários participam significativamente quando há quesitos que influenciam a evidenciação das demonstrações contábeis, cartas entre 2002 e 2006.

Para normas específicas, citam-se os estudos de Giner e Arcer (2012), no IFRS 2, nenhum grupo na classificação elaborada pelos autores foi mais influente que outro, mas somente consultores e preparadores colocaram questões de impactos econômicos em seus comentários. Entretanto, o trabalho de Santos e Santos (2013), *Lobbying na Regulação Contábil: Evidências do Setor Petrolífero*, que analisa as cartas de comentários enviadas ao IASB no caso *Discussion Paper Extractive Activities* (DPEA), cujo enquadramento da pesquisa está na Teoria Econômica da Regulação, pois os autores buscavam identificar os fatores que acarretavam o *lobbying* desse grupo de empresa e constataram que empresas com lucro líquido médio e investimentos em exploração elevados, isto é, grandes empresas, são mais propícias ao exercício de *lobby*.

Por fim, no tocante à mineração e extração há uma norma específica, IFRS 6 - Exploração e Avaliação de Recursos Minerais, que foi objeto de estudo de Cortese, Irvine e Kadoins (2008). Assim, apresentam, à luz da teoria da captura da regulação, utilizando análise crítica do discurso, a participação de empresas de minerações e descrevem a relação dessas empresas com as escolhas do IASB, entretanto, os autores dão ênfase a empresas participantes que são patrocinadores do IASB. Há outro trabalho de Cortese e Irvine (2010) que analisa

disparidades entre os envios de comentários no processo de consulta pública e o documento final emitido pelo IASB do IFRS 6, a fim de verificar relações secretas entre indústrias extrativistas e seus interesses, para tanto, o estudo identificou os financiadores da fundação IASC/IASB.

Assim, verifica-se que, além dos trabalhos acima, há um rol de pesquisas relacionadas com *lobby*, pois a identificação de grupos de pressão visa paralelamente investigar motivos que geraram a pressão e mudanças nas normas, bem como suas consequências para os que pressionam.

3 Metodologia da pesquisa

Os dados coletados são secundários e foram obtidos por meio dos comentários das cartas da interpretação IFRIC 20, disponíveis no site do IASB. Após acessar as cartas, realizou-se a tabulação dos dados com intuito de atingir os objetivos específicos.

O acesso às cartas se deu no site do IASB, www.ifrs.org, *Standards development*, após, *Work plan for interpretations (IFRICs), Recently completed projects*, IFRIC 20 *Stripping Costs in the Production Phase of a Surface Mine*, onde se teve acesso ao documento, ao *Draft IFRIC Interpretation*, de 2010.

Ao passo que, para alcançar as cartas do ED 8, acessou-se o site citado acima, *Standards development*, após, *Work plan for IFRS, Segment Reporting*, onde se obteve os documentos explicativos do projeto do IFRS 8, bem como as 182 cartas de comentários. Salienta-se, no entanto, que nem todas as cartas estavam disponíveis. Algumas cartas apresentavam no site o nome do respondente e país de origem, porém, quando se procedia à abertura do arquivo, esse não era compatível ao conteúdo externo. Ocorre também que 5 cartas não apresentavam alguma informação no site e não existia o arquivo, ressalta-se, ainda, que apenas 1 das 5 cartas avisa que não existia arquivo anexo.

Para alcançar o primeiro objetivo específico, elaborou-se uma planilha segundo o estudo de Katselas, Birt e Kang, 2011, contendo nome; categoria e país. Enquanto que, para atingir o segundo objetivo específico, fez-se necessário a tabulação das respostas do grupo empresa, identificado no objetivo específico anterior, a fim de obter informações de como ocorreu a implementação do IFRS 8 nessas empresas, verificando eventuais dificuldades por elas relatadas.

4 Resultados

A partir dos dados obtidos por meio das cartas, tabulações das respostas e o documento elaborado pelo comitê de interpretação com base nos comentários recebidos, fez-se a análise dos resultados.

Para o objetivo específico, utilizaram-se as tabelas de resumo que estavam no documento do comitê de interpretação e constatou-se que a maioria dos documentos enviados é da Europa, seguida pela Ásia. Nota-se, assim, uma preocupação das entidades desses países em participar do processo de normatização contábil, conforme a tabela 1.

Observou-se, ainda, que há organizações em níveis internacionais, isto é, que estão presentes em diversos países do mundo, citam-se as firmas de auditoria e empresas mineradoras. Do mesmo modo, há entidades, no nível Europeu, que representam entidades dos países europeus. E entendeu-se por não informaram os participantes que não registraram em suas cartas o país de origem, que, por sinal, totalizaram 8% dos totais de respondentes.

Tabela 1 – Respondentes por países

ÁFRICA	AMÉRICA	ÁSIA	EUROPA	OCEANIA
África do Sul (3)	Canadá (2)	Índia (2)	França (1)	Austrália (4)
	México (1)	Hong Kong (1)	Alemanha (1)	
		Córea do Sul (1)	Irlanda (1)	
		Japão (2)	Itália (1)	
		Malásia (1)	Noruega (1)	
			Suécia (3)	
			Suíça (2)	
			Reino Unido (4)	
TOTAL 3	3	7	14	4
PERCENTUAL 6%	6%	14%	28%	8%
INTERNACIONAL	13	26%		
EUROPE	2	4%		
NÃO INFORMARAM	4	8%		

Averiguou-se que as *big four* e as empresas Anglo American e BHP Billiton, citadas no trabalho de Cortese, Irvine (2010) como entidades que financiam a fundação IASC/IASB até 2006, enviaram cartas com comentários. De acordo com a pesquisa das referidas autoras, tais entidades buscam influenciar as normas contábeis através de comentários e de outras formas não visíveis à comunidade contábil.

Salienta-se que a carta enviada de Hong Kong solicitou, em seus comentários, que deveriam ser considerados para as estatísticas do IASB como 3 cartas, pois a resposta enviada foi elaborada por algumas firmas de auditoria, *big four*, em parceria com CPA Hong Kong, entretanto, o IASB não considerou. Assim, o número de cartas não seria 50, mas sim 52, e a Ásia aumentaria a sua participação.

De igual maneira realizada com países, buscou-se identificar os grupos de participantes, utilizou-se o documento elaborado pelo IASB e adaptou-se para este estudo, de acordo com a tabela 2, o qual foi observado que normatizadores, segundo a própria nomenclatura do IASB, são o grupo mais participativo, com 16 cartas. Considera-se normatizadores entidades que representam a contabilidade em seus países e conseguem normatizar a profissão contábil e que geralmente são os responsáveis em traduzir e adaptar o padrão IFRS nos seus países.

Tabela 2 – Classificação dos grupos de respondentes

Classificação	Quantidade	%
Corpo Contábil	2	4%
Empresas de Auditoria	6	12%
Grupo Representativo de Mineradoras	1	2%
Individual	3	6%
Organização Membro	9	18%
Empresas - Preparadores	11	22%
Regulador	1	2%
Normatizador	16	32%
Não Informaram	1	2%
Total	50	100%

Fonte: Adaptado IFRS (2010)

Todavia, notou-se também que no grupo organizações membros constam entidades que são normatizadores ou reguladores, assim, esse grupo é formado por diversos tipos de entidades. E, conforme tabela 3, percebe-se que o grupo por continente que mais enviou foi o de normatizadores europeus, seguidos pelas firmas de auditoria, disposta mundialmente. No entanto, ressalta-se que as cartas recebidas eram de suas sedes na Europa, como da Ernest Young e PriceWaterHouse do Reino Unido, portanto, o número de cartas europeias é superior ao informado pelo IASB em seu documento.

Tabela 3 – Classificação grupo de respondentes por continentes

Classificação	África	Américas	Ásia	Europa	Oceania	Internacional	Não informaram	Total
Corpo Contábil				2				2
Empresas de Auditoria						6		6
Grupo Representativo de Mineradoras						1		1
Individual			1				2	3
Organização Membro		1	2	3	2	1		9
Empresas - Preparadores	2			3	1	4		10
Regulador						1		1
Normatizador	1	2	4	8	1			16
Não Informaram							2	2
Total geral	3	3	7	16	4	13	4	50

De modo a atingir o terceiro objetivo específico, apresentam-se os quatro questionamentos realizado pelo IASB *Draft IFRIC Interpretation DI/2010/1 - Stripping Costs in the Production Phase of a Surface Mine*. A tabulação realizada verificou as cartas que tinham comentários em forma de respostas realizadas pelo IASB, portanto, 3 cartas não foram analisadas, a de: D K Miglani; *Representatives of the Australian Accounting Profession*; *Swedish Financial Reporting Board*, por estarem fora desse padrão bem como uma carta que não estava disponível no site, de Mr Khalid Khowaiter, cujo país não foi identificado.

Question 1 – Definition of Stripping Campaign: *The proposed Interpretation defines a stripping campaign as a systematic process undertaken to gain access to a specific section of the ore body, which is a more aggressive process than routine waste clearing activities. The stripping campaign is planned in advance and forms part of the mine plan. It will have a defined start date and it will end when the entity has completed the waste removal activity necessary to access the ore to which the campaign is associated. Do you agree that the proposed definition satisfactorily distinguishes between a stripping campaign and routine waste clearing activities? If not, why?*

Fonte: Draft IFRIC Interpretation DI/2010/1 - Stripping Costs in the Production Phase of a Surface Mine (2010, p.3)

Quadro 1: Questão 1 do Draft IFRIC - 20

O questionamento realizado pelo IASB buscou verificar junto aos respondentes se estes concordavam ou não com a definição de remoção de resíduos “estéreis” (*stripping*) para com atividades rotineiras de remoção de resíduos. Conforme tabela 4, percebe-se que aproximadamente 88% do total dos respondentes não concordaram com tal definição

estabelecida, sendo que o grupo com maior divisão é o grupo que contém organizações membros, representando 50% dos que concordam.

Tabela 4 – Resumo das Respostas da pergunta 1

Classificação	Sim	Não	Não Respondeu/Inconclusiva	Total
Corpo Contábil	0	2	0	2
Empresas de Auditoria	1	5	0	6
Grupo Representativo de Mineradoras	0	1	0	1
Individual	-	-	-	0
Organização Membro	3	5	0	8
Empresas - Preparadores - Individual	1	11	1	13
Regulador	0	1	0	1
Normatizador	1	14	0	15
Total	6	39	1	46

Os motivos alegados foram diversos, contudo, o mais destacado foi a utilização de termos subjetivos, como, por exemplo, processos mais agressivos; rotina. Algumas empresas/preparadores/individuais sugeriram a utilização de princípios ao invés de definições de conceitos, como a Anglo American e De Beers, enquanto que outros grupos relataram a não necessidade da separação entre esses dois custos, mas que há a necessidade de estabelecimentos de regras claras para capitalização de tais custos, conforme Ernest Young. Ademais, algumas entidades opuseram-se à elaboração de forma veemente dessa interpretação, como a Deloitte. Citaram-se, ainda, as dificuldades práticas em separar tais custos.

Question 2 – Allocation to the specific section the ore body: *The proposed Interpretation specifies that the accumulated costs recognised as a stripping campaign component shall be depreciated or amortised in a rational and systematic manner, over the specific section of the ore body that becomes directly accessible as a result of the stripping campaign. The units of production method is applied unless another method is more appropriate. (a) Do you agree with the proposal to require the stripping campaign component to be depreciated or amortised over the specific section of the ore body that becomes accessible as a result of the stripping campaign? If not, why? (b) Do you agree with the proposal to require the units of production method for depreciation or amortisation unless another method is more appropriate? If not, why not?*

Fonte: Draft IFRIC Interpretation DI/2010/1 - Stripping Costs in the Production Phase of a Surface Mine (2010, p.3)

Quadro 2: Questão 2 do Draft IFRIC - 20

A segunda pergunta tem o intuito de verificar se os participantes concordam ou não com a alocação desses custos como parte específica do corpo do minério e diretamente associado. No questionamento (a) o IASB buscou identificar se os participantes concordavam com o registro no modo descrito e no item (b) procurou verificar se os respondentes aceitavam o método de depreciação e amortização descrito na interpretação. Para o questionamento (a) observou-se como descrito na tabela 5.

Tabela 5 - Resumo das Respostas da pergunta 2 (a)

Classificação	Sim	Não	Não Respondeu/Inconclusiva	Total
Corpo Contábil	1	1	0	2
Empresas de Auditoria	0	6	0	6
Grupo Representativo de Mineradoras Individual	0	1	0	1
Organização Membro	3	4	1	8
Empresas - Preparadores – Individual	5	7	1	13
Regulador	0	1	0	1
Normatizador	8	6	1	15
Total	17	26	3	46

Nos comentários, observou-se que, excluindo o grupo de empresas de auditorias e o grupo representativo de mineradora (único em sua classificação), as respostas ao questionamento 2 (a) foram relativamente divergentes entre os próprios grupos, pois alguns consideravam que a alocação deveria ser diretamente, enquanto que outros argumentavam que o benefício futuro não está associado exclusivamente ao corpo de minério, mas sim para a mina como um todo, por tal motivo a depreciação deveria pautar-se nesse princípio. Além de que, de acordo com EFRAG, há interpretação de restrições referente ao IAS 16, que na percepção desses não poderia ocorrer. Enquanto, XSTRATA descreveu que a alocação conforme a interpretação é economicamente inviável e questões operacionais práticas.

Ao passo que na questão 2 (b), conforme a tabela 6, os comentários foram a favor da proposta emitida pelo IASB.

Tabela 6 - Resumo das Respostas da pergunta 2 (b)

Classificação	Sim	Não	Não Respondeu/Inconclusiva	Total
Corpo Contábil	2	0	0	2
Empresas de Auditoria	3	2	1	6
Grupo Representativo de Mineradoras Individual	1	0	0	1
Organização Membro	6	0	2	8
Empresas - Preparadores - Individual	10	2	1	13
Regulador	0	0	1	1
Normatizador	15	0	0	15
Total	37	4	5	46

De modo diferente, as respostas 2 (b) denotam que, aproximadamente, 79% corroboram com a proposta do IFRIC, pelo fato de concordarem não demonstrarem ou explicaram os porquês do aceite. No entanto, os que se posicionaram contra, como a Deloitte, discorreram que a proposta não faz menção à proporção de extração, método este similar aos apresentados no IAS 16. A BHP Billiton retrata que o critério depreciação deve ser de livre escolha da entidade, desde que respeite os critérios da IAS 16, por tal motivo não concorda com o estabelecimento de tal critério na proposta realizada pelo IFRIC.

Question 3 – Disclosure: *The proposed Interpretation will require the stripping campaign component to be accounted for as an addition to, or an enhancement of, an existing asset. The stripping campaign component will therefore be required to comply with the disclosure requirements of that existing asset. Is the requirement to provide disclosures required for the existing asset sufficient? If not, why not, and what additional specific disclosures do you propose and why?*

Fonte: Draft IFRIC Interpretation DI/2010/1 - Stripping Costs in the Production Phase of a Surface Mine (2010, p.4)

Quadro 3: Questão 3 do Draft IFRIC - 20

A evidenciação foi discutida através do questionamento 3, o qual destinava em averiguar se o que foi requerido na interpretação era suficiente ou existia a necessidade de acrescentar mais itens a serem evidenciados. Conforme tabela 7, praticamente todos concordaram com a proposta.

Tabela 7 - Resumo das Respostas da pergunta 3

Classificação	Sim	Não	Não Respondeu/Inconclusiva	Total
Corpo Contábil	1	1	0	2
Empresas de Auditoria	6	0	0	6
Grupo Representativo de Mineradoras	1	0	0	1
Individual	-	-	-	0
Organização Membro	8	0	0	8
Empresas - Preparadores - Individual	13	0	0	13
Regulador	1	0	0	1
Normatizador	15	0	0	15
Total	45	1	0	46

Como nota-se, com base na tabela 7, a evidenciação foi o requisito que houve maior homogeneidade entre os grupos, analisados individual e coletivamente, mas alguns relataram que não há necessidade de divulgar mais itens, ao mesmo tempo, sugeriram algumas informações a serem apresentadas para aumentar a transparência. O *Institute of Chartered Accountants in England and Wales* - ICAEW, o qual foi classificado como contrário à norma, pois discorreu em seu comentário que os requisitos para ativos que constam na IAS 16 e IAS 38 podem não ser satisfatório para o caso da capitalização desses custos, assim, no entendimento desse participante devem existir informações separadas que contenham adições, alienações e depreciações, ressalta-se que quando for material a sua divulgação. A BDO comentou itens abordados pelo ICAEW, mas concordou com a proposta. Entretanto, a empresa Gold Fields não acredita serem necessárias as divulgações separadas desses ativos, enquanto que, a Anglo American opina em ser relevante as informações detalhadas se os valores forem significativos, pois essas informações podem ser relevantes para o usuário da informação.

Question 4 – Transition: Entities would be required to apply the proposed Interpretation to production stripping costs incurred on or after the beginning of the earliest comparative period.

(a) Do you agree that this requirement is appropriate? If not, what do you propose and why?

The proposed Interpretation requires any existing stripping campaign component to be recognised in profit or loss, unless the component can be directly associated with an identifiable section of the ore body. The proposed Interpretation also requires any stripping cost liability balances to be recognized in profit or loss on transition.

(b) Do you agree with the proposed treatment of existing stripping cost balances? If not, what do you propose and why?

Fonte: Draft IFRIC Interpretation DI/2010/1 - Stripping Costs in the Production Phase of a Surface Mine (2010, p.4)

Quadro 4: Questão 4 do Draft IFRIC - 20

A última questão aborda a transição, isto é, como as empresas devem proceder para registrarem os saldos anteriores e como fazer essa divulgação, pois a comparabilidade é característica qualitativa da informação contábil, assim, necessita-se fazer ajustes dos períodos anteriores para que possa ser possível tal comparação. Constatou-se que, no item (a), apresentado na tabela 8, aproximadamente 67% dos respondentes acordaram com a proposta emitida pelo IASB. Enquanto que, como descrito na tabela 9, 50% dos respondentes concordaram com o descrito na interpretação.

Tabela 8 - Resumo das Respostas da pergunta 4 (a)

Classificação	Sim	Não	Não Respondeu/Inconclusiva	Total
Corpo Contábil	2	0	0	2
Empresas de Auditoria	5	1	0	6
Grupo Representativo de Mineradoras	1	0	0	1
Individual	-	-	-	0
Organização Membro	7	1	0	8
Empresas - Preparadores - Individual	10	3	0	13
Regulador	0	1	0	1
Normatizador	6	8	1	15
Total	31	14	1	46

Observa-se que a classificação mais dividida, isto é, que apresenta grande número de respostas a favor e contrariando, concomitantemente, é dos normatizadores, os quais são a favor, por exemplo, *South African Institute of Chartered Accountants* (SAICA); *Institute for the Accountancy Profession in Sweden* (FAR), explicam que a dificuldade prática em mensurar esses custos e fazer os registros de maneira retroativa. E os que são contrários, como, *Chartered Accountants Ireland* e o EFRAG, descrevem que sempre que possível deve-se retroagir, além de que o último argumenta que a disposição transitória não é necessária, em virtude da IAS 8 – Políticas Contábeis, Mudanças de Estimativas e Erros, assim, as entidades que necessitarem realizar a transição deveriam observar, apenas, a referida norma.

Tabela 9 - Resumo das Resposta pergunta 4 (b)

Classificação	Sim	Não	Não Respondeu/Inconclusiva	Total
Corpo Contábil	0	0	2	2
Empresas de Auditoria	4	2	0	6
Grupo Representativo de Mineradoras	1	0	0	1
Individual	-	-	-	0
Organização Membro	4	4	0	8
Empresas - Preparadores - Individual	7	4	2	13
Regulador	1	0	0	1
Normatizador	6	8	1	15
Total	23	18	5	46

De modo análogo, observou-se que os comentários do item (b) da questão 4 gerou uma dissociação, por parte dos grupos, sobre o tratamento contábil a ser realizado por tais ajustes. Cita-se as empresas/preparadores/individual que se posicionaram a favor do texto, por exemplo, Anglo American e Heemskirk, que concordam o com tratamento proposto, mas apontam ressalvas, como reconhecimento de custos que não podem ser diretamente associados com uma seção identificada do corpo de minério e saldos recorrentes de passivos, tal observação sobre obrigações foi citada por demais partícipes que não compreenderam a existência de tal passivo.

Por fim, observa-se que não são unânimes as respostas em cada grupo de participantes, notou-se uma preocupação de normatizadores, empresas/preparadores/individual e empresas de auditoria, principalmente, com questões práticas, pois estes acreditam que conceitos não definidos de forma coerente, alguns colocavam condicionais de aceite das questões 2 (a) e (b); 3 e 4 (a) e (b) mediante a uma definição clara sobre os conceitos de custos de remoção “estéril” e custos com atividades rotineiras de remoção de resíduos. Além de que, a ilustração apresentada na interpretação foi criticada por parte dos participantes, por estes acreditarem que a ilustração exprimia um modelo de mina simplista e não compatível com a realidade, ao modo que, por meio dele poderia gerar interpretações duvidosas e até mesmo enganosas, relataram empresas auditoria, normatizadores, empresas/preparadores/individual, como, Deloitte; CPA Hong Kong; OneSteel Limited. Assim, conforme documento emitido sobre os comentários recebidos, o IFRIC aponta que é necessário uma revisão do documento ou opção pela suspensão da emissão, mas sabe-se que optaram pela revisão, que está vigente desde janeiro de 2013.

5 Conclusão

A partir do que foi proposto nos objetivos, acessou-se a 49 cartas das 50 que o IASB disponibilizou em seu site. Observou-se que o processo de consulta pública atingiu um dos seus objetivos que é o recebimento de comentários acerca do documento a ser emitido, no caso o *Draft IFRIC Interpretation DI/2010/1 - Stripping Costs in the Production Phase of a Surface Mine*. Constatou-se que através do documento emitido pelo IFRIC há a necessidade de revisão da interpretação especificamente dos conceitos e a simplificação interpretada pelos partícipes. Contudo, é possível verificar, na interpretação em vigor, mudanças significativas em relação à minuta exposta para discussão em 2010, então, conclui-se que houve influência dos participantes na elaboração versão final do IFRIC 20.

Portanto, os diversos comentários questionavam os conceitos apresentados no *draft* em questão e comparando com normas já vigentes, como IAS 16 e IAS 38, sobre conceitos de ativos, depreciação e evidenciação, além de apontarem questões de ordem prática, tendo em vista, a operacionalização do processo de escrituração. Assim, percebe-se que a comentário

apresentava interpretações que não estavam de acordo com as referidas normas ou que não agregavam interpretações de pontos não esclarecidos nas normas. Ainda, verificou-se que alguns participantes se declararam contra a continuação do projeto, pois em seus comentários expressavam ser contra a continuação do projeto apresentado. Observou-se também que nas questões 1, 2 (b), 3 e 4 (a) houve quase um consenso com o proposto pelo IFRIC e pode-se afirmar que nessas questões foram poucos participantes do mesmo grupo que tiveram opiniões distintas. Logo, nas outras questões, verificou-se que há em grupos partícipes a favor e contra a proposta, como observado na questão 2 (a).

No tocante ao referencial teórico, observou-se que algumas empresas mineradoras que enviaram suas cartas de comentários estavam no rol de empresas que financiam a fundação IASC/IASB. Assim, nota-se que tais entidades estão envolvidas além do processo de financiamento, mas com o processo de consulta pública e, por consequência, de influenciar.

Cita-se, como limitações da pesquisa, a utilização, apenas, dos comentários enviados como forma de perguntas e respostas, portanto, os comentários enviados descritos em textos corridos não foram analisados, bem como não se relacionaram comentários dos grupos com as alterações realizadas pelo IFRIC para a emissão do documento final.

Sugere-se como pesquisas futuras: (a) identificar a relação entre as mudanças ocorridas com os comentários enviados; (b) verificar o impacto da contabilização desses custos capitalizados nas demonstrações contábeis das empresas mineradoras a partir de 2013.

Referências

BHIMANI, A. The role of a crisis in reshaping the role of accounting. **Journal of Accounting and Public Policy**. v. 27, Issue 6, p. 444 – 454, Nov 2008.

CARMO, C. H. S. do; MUSSOI, A.; CARVALHO, N. L. G. A influência dos grupos de interesse no processo de normatização contábil internacional: o caso do discussion paper sobre leasing. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 11, 2011, São Paulo, **Anais**. São Paulo, 2011. CD-ROM...

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (Org.). **Pronunciamento Conceitual Básico (R1) Estrutura Conceitual Para Elaboração E Divulgação De Relatório Contábil - Financeiro**. Disponível em: < http://www.cpc.org.br/pdf/CPC00_R1.pdf > Acesso em: 05 mai. 2013.

CORTESE, C. L.; IRVINE, H. J. Investigating international accounting standard setting: The black box of IFRS 6. **Research in Accounting Regulation**, v. 22, n. 2, p. 87-95, 2010.

CORTESE, C. L.; IRVINE, H. J.; KAIDONIS, M. A. Powerful players: How constituents captured the setting of IFRS 6, an accounting standard for the extractive industries. *Accounting Form*. v.34, Issue 2, p. 76-88, Jun 2010.

CPC - COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (Org.). **INTERPRETAÇÃO TÉCNICA ICPC 18 - Custos de Remoção de Estéril (Stripping) de Mina de Superfície na Fase de Produção**. Disponível em: < http://www.cpc.org.br/pdf/ICPC_18_AP.pdf > Acesso em: 05 mai. 2013

IFRS – IFRS Foundation and International Accounting Standard Board. **Draft IFRIC Interpretation and Comment letters [Aug 2010]**. Disponível em:

<<http://www.ifrs.org/Current-Projects/IFRIC-Projects/Stripping-Costs/Pages/Stripping-Costs.aspx>> Acesso em: 10 mai. 2013.

IFRS – IFRS Foundation and International Accounting Standard Board. **Comment letters**. Disponível em: <<http://www.ifrs.org/Current-Projects/IFRIC-Projects/Stripping-Costs/cl/Pages/cl.aspx>> Acesso em: 15 mai. 2013.

GEORGIU, G. The IASB standard-setting process: participation and perceptions of financial statement users. **The British Accounting Review**. V. 42, Issue 2, p. 103 – 118, Jun 2010.

GINER, B.; ARCE, M. Lobbying on Accounting Standards: Evidence from IFRS 2 on Share-Based Payments. **European Accounting Review**. v. 21, n. 4, p. 655-691, Dezembro 2012.

JORISSEN, A.; LYBAERT, N.; ORENS, R.; VAN DER TAS, L. Formal Participation in the IASB's Due Process of Standard Setting: A Multi-issue/Multi-period Analysis. **European Accounting Review**. v. 21, n. 4, p. 693-729, Dezembro 2012.

KATSELAS, D.; BIRT, J.; KANG, X. H. International Firm Lobbying and ED 8 Operating Segments. **Australian Accounting Review**. v. 21, n. 57, Issue 2, p. 154 – 166, Jun 2011

KIRSCH, R.J.; DAY, R., 2001. **Lobbying and the International Accounting Standards Committee**. Working Paper. Poole, UK: Bournemouth University School of Finance and Law

LEMES, S.; CARVALHO, L. N. G. Contabilidade Internacional para Graduação: Texto, estudos de casos e questões de múltipla escolha. São Paulo: Atlas, 2010.

SANTOS, O. M.; SANTOS, A.. Lobbying na Regulação Contábil: Evidências do Setor Petrolífero. In: Congresso AnpCon, 7, 2013, Fortaleza, **Anais...**Fortaleza, 2013. CDROM.

SZUESTER, F. R. **Uma análise do valor social considerado pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis à luz da Teoria Tridimensional do Direito**. 2011. 101 f. Tese (Doutorado) – EBAPE FGV, Rio de Janeiro, 2011.

YU, X. Lobbying activity on international accounting standard: an examination of lobbying behavior on macro hedging treatment **Nottingham University Business School**, Nottingham, 2006. Disponível em: <edissertations.nottingham.ac.uk/358/1/chrisdissertation.pdf>. Acesso em: 20 fev. 2013.