
CUSTOS DE REMOÇÃO DE ESTÉRIL (*STRIPPING*): UMA ANÁLISE DAS CARTAS DE COMENTÁRIOS ENVIADAS AO IASB NO IFRIC 20

STRIPPING COSTS: AN ANALYSIS OF COMMENT LETTERS SENT TO THE IASB IFRIC 20

Rafael Tadeu Vieira

Mestrando em Contabilidade do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade (PPGC/UFSC) - Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC Centro Socioeconômico - Campus Universitário - Trindade, Florianópolis - Santa Catarina
CEP: 88040-970
Telefone: (48) 3721-6669
E-mail: rafaelvieiratv@hotmail.com

José Alonso Borba

Professor Adjunto do Departamento de Ciências Contábeis (CCN/UFSC) e Professor do; Programa de Pós-Graduação em Contabilidade (PPGC/UFSC) - Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC. Centro Socioeconômico - Campus Universitário - Trindade - Florianópolis - Santa Catarina
CEP: 88040-970
Telefone: (48) 3721-9897
E-mail: j.alonso@ufsc.br

Recebido: 06/01/2014 2ª versão: 24/08/2014
Aprovado: 18/08/2014 Publicado: 31/12/2014

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*. Desta forma, 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 das perguntas elaboradas pelo IASB; e (c) verificar a relação entre os grupos de respondentes e suas respostas. Para realizar o que foi proposto, acessou-se o site do IASB, onde estavam disponibilizadas 49 cartas das 50 recebidas, das 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 que o

grupo mais participativo foi o 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 de 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*).

ABSTRACT

This study objective is to verify the public consultation process undertaken by the IASB, specifically in Draft - Interpretation Stripping Costs in the Production Phase of the Surface Mine - IFRIC 20. Thus, the purposes are: (a) identify the groups of participants in the public consultation of IFRIC 20; (b) check, through the participants testimonials, the answers that are discordant with the questions prepared by the IASB; and (c) to verify the relationship between groups of respondents and their responses. To accomplish what was proposed, it was accessed the website of the IASB, where 49 of the 50 letters received were available, of which 46 of them were tabulated and analyzed because they showed comments arranged in the form of questions and answers. The results demonstrate that the more participatory continent is Europe. While the most involved group was the standard-setters. It was observed that questions 1, 2 (a) and 4 (b) showed the largest disagreement with what was proposed by IFRIC. However, it was found that the question 3 showed the greater homogeneity among the participants of the same group and the others, i.e., agreed with the IFRIC. It may be ranked as grounds of non agreement with the proposal of IFRIC the clear definition of what is a stripping costs and costs with routine activities of waste removal, which were mentioned in other answers beyond question 1. It was observed that the IFRIC has made significant changes in the final version of IFRIC 20 after public consultation.

Keywords: Lobby. IFRIC 20. Stripping Costs.

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 dessas normas, 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, mas com características específicas no funcionamento. Exemplo dessas interpretações é o 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. Tal 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 entre comentários enviados e aceitos, como, por exemplo, o trabalho de Cortese, Irvine e Kaidonis (2010), 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, com o intuito de exprimir sua opinião na emissão final das normas. É notável, portanto, que opiniões distintas existam e que os participantes desejem a unilateralidade a seu favor (KIRSCH e 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? Desta forma, objetiva-se analisar o processo de audiência pública da referida norma, tendo como objetivos específicos: (a) identificar os grupos de participantes da consulta pública do IFRIC 20; (b) verificar, nos relatos dos participantes, as respostas que sejam discordantes das perguntas elaboradas pelo IASB; e (c) verificar a relação entre os grupos de respondentes e 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, aos comentários do IFRIC 20, não sendo 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. Afinal, 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. Ocorre, então, 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 fosse 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 ou associados com o dito componente. E esse 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, 2010; 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). Nesse sentido, 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 que a maior parte dos estudos em nível internacional busca identificar quem são os grupos (preparadores, normatizadores, acadêmicos) que obtêm sucesso na elaboração das normas. Como exemplo, tem-se a pesquisa de Georgiou (2010) que apontou, por meio de um questionário, que as empresas de investimentos do Reino Unido tendem a participar do processo de consulta pública do IASB, contudo, a maior parte delas 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. Observou, desta forma, que houve influência apenas dos profissionais contábeis, normatizadores nacionais e acadêmicos. Já Hansen (2010) aponta que o sucesso dos lobistas está na capacidade de prover informações sobre o assunto para o IASB e em sua credibilidade. Em Uma Análise do Valor Social Considerado pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis à Luz da Teoria Tridimensional do Direito, Szuster (2011) verificou que o CPC é 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 por meio de alterações nas normas emitidas pelo IASB. E Jorissen *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 o estudo de Giner e Arce (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. Já 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, buscou identificar os fatores que acarretavam o *lobbying* desse grupo de empresas e constatou 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 Kaidonis (2010). Tais autores 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, dando ênfase, entretanto, a empresas participantes que são patrocinadoras 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, que identificou os financiadores da fundação IASC/IASB.

Assim, verifica-se que, além dos trabalhos acima, há um rol de pesquisas relacionadas com *lobby*, afinal, 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 de interpretação IFRIC 20, disponíveis no site do IASB. Após acessar as cartas, realizou-se a tabulação dos dados, com o intuito de atingir os objetivos específicos.

O acesso às cartas deu-se no site do IASB, www.ifrs.org, *Standards development*, após, *Work plan for IFRSs, IFRS IC Activities, Completed Work, IFRIC 20 – Stripping Costs in the Production Phase of a Surface Mine*, onde se teve acesso ao documento, *Draft IFRIC Interpretation and Comment letters [Aug 2010]*. O número de cartas acessadas foi 49, das 50 cartas recebidas pelo IFRIC, pois 1 dessas cartas encaminhadas, classificada como individual, não estava disponibilizada no site. Contudo, o relatório do IFRIC especificava sua origem e categoria.

Apenas 46 dessas 49 cartas disponibilizadas, porém, foram analisadas, afinal, 3 dessas cartas, 2 da categoria individual e 1 da organização membro, não estavam respondidas na forma de perguntas e respostas, sendo retiradas da amostra final.

Após o acesso às cartas, as respostas dos participantes foram tabeladas, de acordo com as perguntas elaboradas pelo IFRIC, bem como categoria e país de envio das cartas, para comparar as regiões geográficas. Por fim, procedeu-se à leitura das cartas selecionadas, a fim de verificar a conformidade com o IFRIC e com relação às categorias. A coleta de dados (cartas) ocorreu nos meses de maio de 2013 a julho de 2013. Por fim, a natureza do objetivo da pesquisa classifica-se como descritiva, com abordagem qualitativa, e adotou como procedimento metodológico o documental (GRAY, 2012).

4. RESULTADOS

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

Para o primeiro 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, deste modo, 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. Da mesma forma, há entidades, no nível Europeu, que representam entidades dos países europeus. E considerou-se por não informarem 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)	
		Coreia 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%		

Fonte: Dados da pesquisa (2013).

Averiguou-se que as *big four* e as empresas Anglo American e BHP Billiton, citadas no trabalho de Cortese e Irvine (2010) como entidades que financiaram a fundação IASC/IASB até 2006, enviaram cartas com comentários. De acordo com a referida pesquisa, tais entidades buscam influenciar as normas contábeis por meio 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. Todavia, 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, buscou-se identificar os grupos de participantes, utilizando-se o documento elaborado pelo IASB e adaptando para este estudo, de acordo com a tabela 2, levando à observação de que normatizadores, segundo a própria nomenclatura do IASB, são o grupo mais participativo, com 16 cartas. Consideram-se normatizadores entidades que representam a contabilidade em seus países e conseguem normatizar a profissão contábil e, geralmente, são os responsáveis em traduzir e adaptar o padrão IFRS em 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).

Notou-se, entretanto, 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, percebeu-se que o grupo por continente que mais enviou foi o de normatizadores europeus, seguidos pelas firmas de auditoria, disposta mundialmente. Por outro lado, 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	0	0	0	2	0	0	0	2
Empresas de Auditoria	0	0	0	0	0	6	0	6
Grupo Representativo de Mineradoras	0	0	0	0	0	1	0	1
Individual	0	0	1	0	0	0	2	3
Organização Membro	0	1	2	3	2	1	0	9
Empresas - Preparadores	2	0	0	3	1	4	0	10
Regulador	0	0	0	0	0	1	0	1
Normatizador	1	2	4	8	1	0	0	16
Não Informaram	0	0	0	0	0	0	2	2
Total geral	3	3	7	16	4	13	4	50

Fonte: Dados da pesquisa (2013).

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. Então, 3 cartas não foram analisadas, D K Miglani; *Representatives of the Australian Accounting Profession* e *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.

Quadro 1: Questão 1 do *Draft IFRIC - 20*

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).

O questionamento realizado pelo IASB buscou verificar junto aos respondentes se concordavam ou não com a definição de remoção de resíduos “estéreis” (*stripping*) para com atividades rotineiras de remoção de resíduos. Conforme a tabela 4, percebeu-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	0	0	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

Fonte: Dados da pesquisa (2013).

Os motivos alegados foram diversos. Contudo, o de maior destaque 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, também, as dificuldades práticas em separar tais custos.

Quadro 2: Questão 2 do *Draft IFRIC – 20*.

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).

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	0	1	0	1
Individual	0	0	0	0
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

Fonte: Dados da pesquisa (2013).

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. Já 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	1	0	0	1
Individual	0	0	0	0
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

Fonte: Dados da pesquisa (2013).

De modo diferente, as respostas 2 (b) denotam que, aproximadamente, 79% corroboram com a proposta do IFRIC e, pelo fato de concordarem, não demonstraram 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 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 concordou com o estabelecimento de tal critério na proposta realizada pelo IFRIC.

Quadro 3: Questão 3 do *Draft IFRIC – 20*.

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).

A evidenciação foi discutida através do questionamento 3, o qual destinava-se a averiguar se o que foi requerido na interpretação era suficiente ou existia a necessidade de acrescentar mais itens a serem evidenciados. Conforme a 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	0	0	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

Fonte: Dados da pesquisa (2013).

Nota-se, com base na tabela 7, que 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, entendeu que devem existir informações separadas que contenham adições, alienações e depreciações, 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 que são necessárias as divulgações separadas desses ativos, enquanto que a Anglo American opina pela relevância das informações detalhadas se os valores forem significativos, porque tais informações podem ser relevantes para o usuário da informação.

Quadro 4: Questão 4 do *Draft IFRIC – 20*.

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).

A última questão aborda a transição, isto é, como as empresas devem proceder para registrarem os saldos anteriores e como fazer essa divulgação, afinal, a comparabilidade é característica qualitativa da informação contábil. Necessita-se, desta forma, fazer ajustes dos períodos anteriores para que possa ser possível tal comparação. Constatou-se que, no item (a), apresentado na tabela 8, 67% dos respondentes, aproximadamente, 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	0	0	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

Fonte: Dados da pesquisa (2013).

Observa-se que a classificação mais dividida, isto é, que apresenta grande número de respostas a favor e contrariando, concomitantemente, é a 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 sobre a dificuldade prática em mensurar esses custos e fazer os registros de maneira retroativa. Já os que são contrários, como *Chartered Accountants Ireland* e o EFRAG, descrevem que sempre que possível deve-se retroagir, além de que esse último argumenta que a disposição transitória não é necessária, em virtude da IAS 8 – Políticas Contábeis, Mudanças de Estimativas e Erros. As entidades que necessitarem realizar a transição, nesse sentido, deveriam observar, apenas, a referida norma.

Tabela 9: Resumo das respostas 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

Fonte: Dados da pesquisa (2013).

De modo análogo, observou-se que os comentários do item (b) da questão 4 geraram uma dissociação, por parte dos grupos, sobre o tratamento contábil a ser realizado por tais ajustes. Citam-se as empresas/preparadores/individual que se posicionaram a favor do texto, por exemplo, Anglo American e Heemskirk, que concordam 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 outros 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, porque acreditam que os conceitos não estão definidos de forma coerente, alguns colocavam condicionais de aceite das questões 2 (a) e (b); 3 e 4 (a) e (b), mediante 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 de auditoria, normatizadores, empresas/preparadores/individual, como Deloitte; CPA Hong Kong; OneSteel Limited. Assim, de acordo com o documento emitido sobre os comentários recebidos, o IFRIC aponta que é necessária a 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 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, por meio 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, levando à conclusão de que houve influência dos participantes na elaboração versão final do IFRIC 20.

Nesse sentido, os diversos comentários questionavam os conceitos apresentados no *draft* em questão e, em comparação com as normas já vigentes, como IAS 16 e IAS 38, sobre conceitos de ativos; depreciação e evidenciação, apontaram questões de ordem prática, tendo em vista a operacionalização do processo de escrituração. Percebe-se, então, que os comentários apresentavam interpretações que não estavam de acordo com as referidas normas ou que não agregavam interpretações de pontos não esclarecidos nas normas. E verificou-se, também, que alguns participantes se declararam contra a continuação do projeto, expressando, em seus comentários, o porquê. Observou-se, ainda, que, nas questões 1, 2 (b), 3 e 4 (a), houve quase um consenso com o proposto pelo IFRIC, podendo-se afirmar que nessas questões foram poucos participantes do mesmo grupo que tiveram opiniões distintas. Logo, nas outras questões, averiguou-se que há entre os grupos partícipes aqueles que são a favor e os que são 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. Desta forma, nota-se que tais entidades estão envolvidas além do processo de financiamento, mas também 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. 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.

6. 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. Disponível em: <<http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0278425408000914>> Acesso em: 05 abr 2013.
- 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...
- 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. Disponível em: <<http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1052045710000214>> Acesso em: 13 mai 2013.
- 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. Disponível em: <<http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S015599820800077X>> Acesso em: 05 mai 2013.
- 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
- CPC. **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.
- IFRS – IFRS *Foundation and International Accounting Standard Board*. **Draft IFRIC Interpretation: Stripping Costs in the Production Phase of a Surface Mine**. Disponível em: <<http://www.ifrs.org/Current-Projects/IFRIC-Projects/Stripping-Costs/Documents/DIStrippingCostsAug10.pdf>> Acesso em: 10 mai. 2013.
- IFRS. **Stripping Costs in the Production Phase of a Surface Mine. - 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. Disponível em: <<http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S089083891000020X>> Acesso em: 05 jun 2013.
- 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.
- GRAY, D. E. (2012). Pesquisa no mundo real. Tradução de Roberto Cataldo Costa, 2.
- HANSEN, Bowe. *Lobbying of the International Accounting Standards Board: an empirical investigation*. **University of New Hampshire - Whittemore School of Business and Economics**. Mar, 22, 2010. Disponível em: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1081413&rec=1&srcabs=1014264 Acesso em: 15 abr. 2013.
- JORISSEN A., *et al*. *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, Dez 2012.

- KIRSCH, R.J.; DAY, R. *Lobbying and the International Accounting Standards Committee. Working Paper. Poole, UK: Bournemouth University School of Finance and Law, 2001*. Disponível em: < http://ibal.bmth.ac.uk/pdf_docs/318.pdf> Acesso em: 10 mai 2013.
- 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 AnpCont, 7, 2013, Fortaleza, **Anais...**Fortaleza, 2013. CDROM.
- SZUSTER, 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.