

CARTAS DE COMENTÁRIOS DAS EMPRESAS ENVIADAS AO IASB: UMA ANÁLISE DA REVISÃO PÓS-IMPLEMENTAÇÃO DO IFRS 8 – *OPERATING SEGMENT*

RESUMO

Este estudo objetiva analisar o processo de implementação no IASB do IFRS 8 – *Operating Segment*, através das cartas de comentários enviadas quando do processo de revisão. Com o propósito de: (i) identificar os respondentes, classificados em: empresas; associação de analistas financeiros; entidades não governamentais; empresas de auditoria; corpo de profissional contábil; reguladores; outros e corpo representativo, de acordo com o estudo de Katselas, Birt, Xang (2011); (ii) verificar os relatos da implementação para as empresas. Para alcançar o objetivo, foram acessados os 67 documentos recebidos até novembro de 2012 na revisão do IFRS 8. Os resultados evidenciam que a Europa foi o continente com o maior número de manifestações. Foram analisadas as 12 cartas de comentários enviadas pelas empresas. Observou-se que as empresas adotaram o IFRS 8 de maneira completa, isto é, respeitando as exigências do IFRS 8 e, além disso, algumas empresas divulgaram informações adicionais. Sobre as medidas não-IFRS, a mais citada foi o EBITDA, sendo que os principais comentários são sobre a incomparabilidade da medida. A metade desses respondentes aponta a não ocorrência de custos significativos e não previstos. Por outro lado, aqueles que relatam a existência de custos, afirmaram serem esses decorrentes do modelo organizacional da empresa que, por sua vez, precisou ser adaptado para divulgar informações segmentadas geograficamente. As empresas, em sua maioria, consideram o texto normativo claro.

Palavras-chaves: Revisão Pós-Implementação, Implementação IFRS, Lobbying, Comment Letter, IFRS 8.

1 INTRODUÇÃO

A comparabilidade entre os demonstrativos contábeis, característica qualitativa da informação contábil que nos últimos anos ganhou destaque mediante a convergência e harmonização de normas, impulsionada recentemente pela adoção do *International Financial Reporting Standard* (IFRS) pela União Europeia – obrigatória a partir de 2005, é um item preocupante para os usuários da informação. Enquanto que, nos Estados Unidos, a *Securities and Exchange Commission* (SEC) aprovou, em julho de 2007, a conciliação entre os princípios contábeis geralmente aceitos nos Estados Unidos (US-GAAP) com os IFRS emitidos pelo *International Accounting Standards Board* (IASB) (BHIMANI, 2008; CPC 00 (R1) 2011).

Exemplo dessa harmonização é o IFRS 8, originado da revisão do IAS 14 – *Operating Segment* que exigia comunicação de informações segmentadas por áreas geográficas ou por linhas de negócios, e em conjunto com o SFAS 131 - *Disclosures about Segments of an Enterprise and Related Information* que determinava a divulgação dos relatórios gerenciais destinados à alta administração. O objetivo da revisão era diminuir as diferenças que existiam entre as normas produzidas pelo IASB e US-GAAP (INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD BOARD, 2013a).

Após a referida revisão que teve início em 2003 com o projeto de convergência de curto prazo, o qual não necessitou de um grupo de trabalho e da elaboração de um *Discussion Paper* (DP), assim, desenvolveu-se apenas o *Exposure Draft* (ED), pois o intuito era estabelecer uma única norma a partir do IAS 14 e do SFAS 131. Entretanto, como determina o processo de aprovação de uma norma (IFRS), o ED foi colocado em consulta pública,

comment letter (cartas de comentários), recebendo um total de 182 cartas, divulgadas no site do IASB. Tendo, a nova norma (IFRS 8), sua data para aplicação a partir de 1º janeiro de 2009, ou antecipadamente com as referidas exigências de divulgação do fato (IASB, 2013b).

Com a aprovação da norma e sua implementação, o IASB tem a função revisá-la para verificar os pontos polêmicos na elaboração do IFRS, custos de implementação ou problemas na execução da norma. A revisão é realizada, geralmente, dois anos após a exigência da apresentação das demonstrações contábeis. O IASB definiu, em março 2012, que o IFRS 8 entraria em revisão, sendo que tal procedimento acolheria cartas de comentários até o dia 16 de novembro do mesmo ano (IASB, 2013b).

Porém, após a regras do IFRS 8 de divulgação de segmentos vigorarem, alguns estudos investigam se o que é requerido está sendo demonstrado, publicado pelas empresas, como solicita a norma. Em nível nacional, a pesquisa de Silva e Pinheiro (2012) verificou se as empresas do índice Bovespa cumpriram ou não, em 2011, os requisitos do pronunciamento Informações por Segmento – CPC 22, o equivalente no Brasil ao IFRS 8. Ao passo que, a pesquisa de Aillón et al. (2012) averiguou de que modo são divulgadas as informações do CPC 22, para as empresas que compõem o grupo IBr-X-50, em 2010.

Já em nível internacional, a pesquisa realizada por Mardini, Crawford e Power (2012), na Jordânia, apresentou as dificuldades das empresas ao implementar o IFRS 8 e sugeriu proposta para diminuir os problemas encontrados, elevando o nível de adequação. Ademais, outros estudos, como de Katselas, Birt e Kang (2011), demonstraram uma convergência de posicionamento das empresas que enviaram comentários ao IASB, no ED 8.

Considerando a aplicação dos IFRS em nível internacional e a oportunidade que o IASB abre para o *feedback*, tem-se como questionamento: *Quais foram as interpretações decorrentes das análises dos interessados (empresas, praticantes, reguladores, ONGs e entidades de classe) sobre os comentários da Implementação do IFRS 8?* Sendo o objetivo de a pesquisa analisar o processo de implementação do IFRS 8 *Operating Segment*, através das cartas de comentários pós-implementação da referida norma. E, para atingir esse objetivo, os específicos são: (a) Identificar grupos de participantes das cartas de comentários enviadas ao IASB, referente ao IFRS 8 pós-implementação (empresas, associação de analistas financeiros, entidades não governamentais, empresas de auditoria, corpo de profissional contábil, reguladores, outros e corpo representativo, de acordo com Katselas, Birt e Kang, 2011); e (b) Verificar, no grupo empresas, o relato das respostas no tocante a implementação do IFRS 8.

A pesquisa justifica-se em analisar a oportunidade de comunicação do IASB com a sociedade em si (empresas, academia, profissionais e outros), verificando, assim, se há realmente manifestações pós-implementação de uma norma, se esses comentários respondem as questões elaboradas e se podem vir ou não a culminar em alterações no IFRS 8.

O estudo delimita-se em analisar apenas os comentários de cartas enviados ao PIR IFRS 8, não sendo permitida, assim, a generalização dos resultados da pesquisa para os demais processos de consulta realizados pelo IASB.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

IFRS – 8 *Operating Segment*

O IFRS 8, *Operating Segment* – sendo seu correlato no Brasil o CPC 22, Informação por Segmentos – tem como objetivo divulgar, para os usuários, informações sobre a natureza e os efeitos financeiros dos segmentos que a entidade exerça (CPC 22, 2009).

O documento elaborado pelo IASB para revisão do IFRS 8 contém um sucinto desdobramento do processo de harmonização entre IAS 14 e SFAS 131, no qual registra-se um dos principais comentários contrários à abordagem de segmentação por relatórios internos: a perda da comparabilidade entre empresas que tenham atividades semelhantes. Porém, o IASB manteve a redação, pois acredita que os benefícios gerados por essa informação será maior que os custos (IASB, 2013c).

Alguns estudos corroboram com a verificação da implementação da norma, pois verificam se as empresas cumpriram ou não os itens que a norma exigia para a divulgação e se apresentaram ou não maiores divulgações. O estudo de Nichols, Street e Cereola (2012) aponta que em média as empresas, *European blue chip companies*, reportaram o mesmo número, ou menos, de segmentos, além de apresentarem em sua maioria medidas não-IFRS para a lucratividade.

No tocante à qualidade da informação reportada, o estudo de Benjamin et al. (2010) observa que há necessidade de melhorar a informação reportada, na Malásia e um número considerável de empresas que não divulgam as informações segmentadas, e que se espera, com a implementação do IFRS 8, uma evidenciação superior a que vem sendo apresentada.

Ao passo que, a pesquisa de Mardini, Crawford, Power (2012), aponta que houve aumento de empresas Jordanianas que reportaram informações segmentadas, isto é, segmentos que operam, e um refinamento quanto à evidenciação geográfica.

LOBBYING, PARTICIPAÇÃO NO PROCESSO DE CONSULTA PÚBLICA

O *lobby* pode ser compreendido como uma ação com o intuito de pressionar/influenciar decisões em seu favor, 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 e dos *lobbyings* exercidos, legitimados pelo IASB em seus regulamentos, sendo a maior parte dos estudos em nível internacional.

No tocante ao *lobbying* no IFRS 8, o trabalho de Katselas, Birt e Kang (2011) aborda a influência das empresas que enviaram comentários para o ED 8, seu resultado foi o de que as empresas com menos de dois segmentos são mais suscetíveis a ser contra a divulgação por segmento, pois divulgam informações exclusivas ao mercado, enquanto que as empresas com mais segmentos são favoráveis ao reporte da informação segmentada, além de ampliarem o número de segmentos reportados.

O estudo realizado por Gerogiu (2010) apontou, através de um questionário, que as empresas de investimentos no Reino Unido tendem a participar do processo de consulta pública do IASB, porém, a maior parte dessas empresas é representada por associações. Entretanto, Jorissen et al. (2012), analisa as cartas de 2002 a 2006 com o intuito de verificar a representatividade de grupos. Observa que preparadores e normatizadores são as categorias que mais remeteram e conclui 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.

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.

A pesquisa realizada por Giner e Arce (2012) no IFRS 2 evidencia que nenhum grupo por ele classificado (reguladores, profissionais, preparadores, usuários, consultores e acadêmicos) foi dominante, porém, destaca que apenas o grupo de consultores e preparadores consideram consequências econômicas em seus comentários para não concordar com a norma discutida.

Outra pesquisa é a de Hansen (2009) que averigua nos cinco primeiros ED do IASB, após 2001, características dos lobistas e os resultados do *lobby* exercido por eles. Em contrapartida, as pesquisas de *lobby* por meio de comentários ao IASB, Chiapello e Medjad (2008), relatam a escassez de pesquisas que verifiquem a influência não somente por documentos escritos, mas também pela estrutura da organização e, até mesmo, questões políticas.

Nota-se que há inúmeros trabalhos sobre *lobby*, entretanto, de forma bastante diversificada, isto é, desde pesquisas que corroboram para a legitimidade do processo, até estudos que identificam quem são os lobistas (CARMO, MUSSOI, CARVALHO, 2011).

METODOLOGIA DA PESQUISA

Os dados coletados de maneira secundária foram obtidos por meio dos comentários das cartas pós-implementação IFRS 8, disponíveis no site do IASB. A partir das cartas, realizou-se a tabulação dos dados a fim de atender os objetivos específicos.

Para obter as cartas de comentários, revisão pós-implementação, acessou-se o site do IASB, www.ifrs.org, *Standards development*, após, *Work plan for IFRSs, Implementation, IFRS 8 Operating Segment*, onde se teve acesso ao documento *Revisão Pós Implementação* e também às 67 cartas.

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.

RESULTADOS

A partir dos dados obtidos, observa-se que a categoria com a maior representatividade é de reguladores, isto é, organismo de níveis nacionais que têm como intuito institucionalizar e regulamentar as questões contábeis. Ao comparar com o estudo de Katselas, Birt e Kang, 2011, verifica-se, no período de pós-implementação, que as Organizações Não

Governamentais (ONGs) não enviaram nenhum comentário, tendo representado, na consulta pública do ED IFRS 8, aproximadamente 43% das cartas enviadas. Salienta-se que, em todas as categorias do estudo anterior e comparação com PIR IFRS 8, houve redução. Entretanto, a categoria com a menor redução de envios de cartas de comentários é a das empresas. Consideraram-se na tabela 1 somente as cartas de comentários. Assim, as apresentações (slides) elaboradas pela *European Financial Reporting Advisory Group* (EFRAG) (com 3 materiais além das cartas) e pela *European Securities and Markets Authority* (ESMA) (com 1 material adicional ao comentário) foram excluídas. Além de se contar como apenas uma carta, no item outros, as cartas elaboradas por dois profissionais.

Tabela 1 - Comparação de cartas de comentários enviados antes x pós-implementação

CATEGORIAS	ANTES		PÓS		AMBOS	% AMBAS
Empresas	34	19%	12	19%	5	15
Associação de Analistas Financeiros	4	2%	4	6%	1	25
ONGs	78	43%	0	0%	0	0
Empresas de Auditoria	7	4%	6	10%	6	86
Corpo de Profissionais Contábeis	16	9%	11	18%	5	31
Reguladores	25	14%	13	21%	2	8
Outros	6	3%	5	8%	1	17
Corpos Representativos	12	7%	11	18%	3	25
TOTAL	182	100%	62	100%	23	

Fonte: Adaptado Katselas, Birt e Xang (2011).

A tabela 1 também representa os respondentes em ambos os processos, por categoria, no qual se observa que o grupo Empresas de Auditoria é o que obteve o maior índice de envio em ambas. Tal motivo pode ser explicado pela participação das *Big Four* no processo e de outras empresas significantes na auditoria em nível mundial.

Averiguou-se que o número de correspondentes que enviaram em 2006 e 2012, foram de apenas 23, representando aproximadamente 10% do total de cartas enviadas nas duas consultas públicas. Notou-se que houve uma participação, relativamente considerável, de 18% que não haviam enviado no processo de 2006.

Tabela 2 - Índices de respondentes nos processos consultivos.

Índice de envio em ambas	10%
Índice de envio apenas no ED	72%
Índice de envio apenas no PIR	18%

E ao classificar por países, pode-se verificar que o continente mais participativo, isto é, que enviou o maior número de cartas de comentários após a adoção ao IFRS 8, é a Europa, pois é notória a diversidade de países participantes que representam esse continente. Salienta-se que o país que mais remeteu cartas foi o Reino Unido, representando aproximadamente 28% dos enviados. Enquanto que, alguns países não haviam enviado cartas no ED, por exemplo, o Brasil, que em 2006 não havia enviado alguma carta, em 2012 enviou 2 cartas. Conforme a tabela 3.

Salienta-se que, além das cartas apresentadas no quadro de origem dos países, outras dos mesmos organismos, enviadas em formato de apresentação (slides), foram desconsideradas, pois não apresentavam as perguntas e/ou respostas sugeridas pelo IASB para essa revisão, mas sim um material adicional com estudos e/ou pesquisas elaboradas por tais

entidades. Além de algumas organizações de níveis internacionais não apresentarem sede, tais como CFO Forum (Europa) e *Grupo Latinoamericano de Emisores de Normas de Información Financiera* (GLENIF) (América Latina). Portanto, tais cartas foram desconsideradas no quadro acima. E também se considerou apenas uma carta e um país de um comentário individual (preparadores, profissionais contábeis), sendo do Brasil e da Espanha, optou-se por considerar o primeiro nome, ficando, assim, registrado no Brasil. Outro caso de cartas semelhantes é o *Chartered of Public Accountants* (CPA) e o *Institute of Chartered Accountants in Australia* (ICAA), ambos da Austrália. Totalizando, desta forma, 59 cartas distribuídas respectivamente pelos países que as remeteram.

Tabela 3 - Países dos respondentes da revisão pós-implementação do IFRS 8

ÁFRICA	AMÉRICA	ÁSIA	EUROPA	OCEANIA
África do Sul (2)	Argentina (1)	China (1)	Alemanha (4)	Austrália (3)
	México (1)	Índia (3)	Espanha (1)	Nova Zelândia (1)
	Brasil (2)	Malásia (1)	França (6)	
	Canadá (5)	Israel (1)	Holanda (2)	
			Noruega (1)	
			Reino Unido (17)	
			Suécia (1)	
			Suíça (4)	
			Bélgica (2)	
TOTAL 2	9	6	38	4
PERCENTUAL 3%	15%	10%	64%	7%

O continente que apresentou a maior redução em percentual foi o africano, tal diferença pode ter como explicação o fato de que a maioria das cartas deste continente era oriunda de entidades não governamentais (ONGs), sendo um número expressivo de origem africana, motivadas pela *Publish What You Pay*, conforme descrito nas cartas, a enviar comentários solicitando transparência, principalmente para países que têm empresas extrativistas operando em seu território, mas que sejam multinacionais. Porém, os comentários de revisão pós-implementação não foram tão motivados por tal entidade. Conforme tabela 1 e 3, onde são apresentados respectivamente por categorias e por países.

Ressalta-se que o número de cartas recebidas é 182. Porém, como já citado, algumas cartas não apresentavam informações de seus remetentes, quanto à informação país, 6 cartas não apresentaram tal dado, portanto, foram excluídas da análises por continente.

Tabela 4 - Comparação continentes antes X pós-implementação IFRS 8

Continentes	Antes	Pós
África	32	2
América	10	9
Ásia	14	6
Europa	112	38
Oceania	8	4
Total	176	59

Na análise dos dados para atingir o segundo objetivo específico, apresenta-se as 6 perguntas definidas pelo IASB com os resultados encontrados em cada uma dessas perguntas.

Quadro 1 - Questão 1 da revisão pós-implantação IFRS 8

Question 1: Are you comparing IFRS 8 with IAS 14 or with a different, earlier segment-reporting Standard that is specific to your jurisdiction?

In providing this information, please tell us:

- (a) what your current job title is;
 (b) what your principal jurisdiction is; and
 (c) whether your jurisdiction or company is a recent adopter of IFRSs.

Fonte: Post Implementation Review: IFRS 8 Operating Segment (2012, p.11)

Do primeiro questionamento, selecionou-se a pergunta principal e o item (c), pois se verificou essas como as mais adequadas para uma análise do perfil dos respondentes.

Tabela 5 - Resposta da primeira questão

<i>Are you comparing IFRS 8 with IAS 14 or with a different, earlier segment-reporting Standard that is specific to your jurisdiction?</i>	
SIM	11
NÃO	1

Verificou-se que praticamente 92% das empresas já reportavam informações segmentadas, isto é, essas firmas necessitaram fazer os ajustes que o IFRS 8 solicitou. A única empresa que não comparou foi a Hydro-Québec, que também não adotou o IFRS 8. Tal norma, porém, é idêntica à Seção 1701 do Pré-GAAP utilizado por eles, conforme consta na sua carta de comentário.

Tabela 6 - Resposta do item (c) da primeira questão

<i>(c) whether your jurisdiction or company is a recent adopter of IFRSs.</i>	
SIM	2
NÃO	9
NÃO RELATOU	1

Enquanto que, aproximadamente, 69% das empresas já adotavam os IFRS, isto é, as demais normas que já estava em exigências, demonstrando, assim, um conhecimento nos padrões emitidos pelo IASB.

Quadro 2 - Questão 2 da revisão pós-implantação IFRS 8

Question 2: What is your experience of the effect of the IASB's decision to identify and report segments using the management perspective?

Investors: please focus on whether our initial assessment—that the management perspective would allow you to better understand the business—was correct. What effect has IFRS 8 had on your ability to understand the business and to predict results?

Preparers: please include information about whether your reporting of operating segments changed when you applied IFRS 8. If it did, what effect did that change have on the efficiency of your reporting processes and your ability to communicate with investors?

Fonte: Post Implementation Review: IFRS 8 Operating Segment (2012, p.13)

A pergunta dois foi respondida por todas as empresas na visão dos preparadores, dos quais 4 relataram mudanças na perspectiva de gestão, nem todas positivas, entretanto. Por exemplo, a Larsen & Toubro Ltd, empresa Indiana, cita que haverá um aumento de segmentos

divulgáveis, pois os critérios de agregação são restritivos e mudanças na estrutura organizacional afetará diretamente os relatórios para o *chief operating decision maker* (CODM). Outra empresa citou que a mudança organizacional ocorrida em 2009 incorporou o padrão IFRS 8, pois as alterações na empresa combinaram com a perspectiva de gestão que a empresa passou a adotar. Enquanto que as demais empresas não relataram mudanças, pois já aplicavam o IAS 14 e já haviam realizado mudanças organizacionais e alinhado os relatórios externos de acordo com os internos. Salienta-se que a Hydro-Québec, que não aplica o IFRS 8, acredita que esse é eficiente e permite uma melhor comunicação quanto à perspectiva de gestão.

Houve apenas 3 empresas que responderam pela visão do investidor. A Larsen & Toubro Ltd avaliou a norma neste item confusa, pois há um número excessivo de segmentos reportados, considerando que o nível de detalhamento poderá não ser útil ao usuário. Enquanto que a Orange Telecom e a Repsol responderam como positiva, porque seus investidores receberam de forma positiva, pois a percepção de gestão da entidade é compatível com aquela que é reportada.

Quadro 3 - Questão 3 da revisão pós-implantação IFRS 8

Question 3: How has the use of non-IFRS measurements affected the reporting of operating segments?

Investors: please comment on the effect that the use of non-IFRS measurements has had on your ability to understand the operating risks involved in managing a specific business and the operating performance of that business. It would be particularly helpful if you can provide examples from published financial statements to illustrate your observations and enable us to understand the effects that you describe.

Preparers: it would be helpful if you could provide information about whether you changed your measurement basis for operating segment information on the application of IFRS 8 and, if so, what effect this has had on your ability to communicate information about operating risks and performance with investors and other users of your financial statements.

Fonte: Post Implementation Review: IFRS 8 Operating Segment (2012, p.14)

Nesse questionamento, 3 empresas não relataram resposta, as outras empresas citaram que não houve alteração na medidas divulgadas não-IFRS. Por exemplo, Orange Telecom: EBITDA, que na opinião dela não se pode considerar como medida comparável, pois cada empresa adota sua metodologia, considera salutar sua divulgação, a divulgação deste indicador financeiro é segmentada operacionalmente e conciliado para com os valores totais. O Grupo Allianz apresenta o lucro líquido e o lucro operacional como medidas não-IFRS, relatam que em sua perspectiva de gestão é muito mais consistente divulgar duas medidas rentabilidade. Porém, algumas empresas citaram que não utilizam medidas não-IFRS ou não-GAPPs e alguns sustentam a não utilização, pois apresentam os relatórios do CODM.

Ao passo que a pergunta dirigida aos investidores foi respondida apenas pela Larsen & Toubro Ltd. que não comentou na visão de preparador. Essa empresa apresentou seus exemplos citando medidas não-IFRS como: EBIT, PBIT por P&LA/C que, para a entidade, não irá ajudar os investidores na avaliação de risco e recompensas, pois não haverá comparabilidade entre empresas de atividades similares.

Quadro 4 - Questão 4 da revisão pós-implantação IFRS 8

Question 4: How has the requirement to use internally-reported line items affected financial reporting?

Investors: please focus on how the reported line items that you use have changed. Please also comment on which line items are/would be most useful to you, and why, and whether you are receiving these

Preparers: please provide information about any changes in reported line items that resulted from the application of IFRS 8.

Fonte: Post Implementation Review: IFRS 8 Operating Segment (2012, p.15)

Nessa questão, apenas uma empresa não respondeu (Hydro-Québec), as demais responderam como preparadores e a Larsen & Troubo Ltd. relatou como investidor também, de maneira até mais incisiva do que nas respostas anteriores. A Larsen, na sua resposta como investidor, cita que os segmentos são divulgados com base nos relatórios do CODM, os quais afetam sua comparabilidade com as demais empresas e sugere a determinação de parâmetros mínimos obrigatórios. Enquanto que, na visão dos preparadores, compara-se o IFRS 8 com a IAS 14, a qual havia parâmetros a relatar informações segmentadas, por exemplo, receita, resultados e capital empregado. Porém, no IFRS 8 não há especificação de qualquer parâmetro e salienta que os relatórios são muito pormenorizados, acarretando mais linhas a serem divulgadas, em sua visão de preparador. Outras empresas relatam a exclusão, em seus relatórios segmentados, de ativos e/ou passivos segmentados, por tais itens não serem utilizados pelo tomador de decisão e, assim, não constar nos seus relatórios; informação voluntariamente reportada por (a) lucro operacional consolidado para o lucro líquido consolidado e (b) as linhas de itens de sua posição financeira consolidada. Enquanto duas empresas relatam que não houve alguma alteração.

Observa-se que nove empresas relataram alterações no momento de divulgar seus segmentos. Para a grande maioria dessas entidades, foi positiva a alteração, até porque, para algumas, simbolizou redução de informação divulgada e, portanto, redução de custos, como foi citada por uma empresa.

Quadro 5 - Questão 5 da revisão pós-implementação IFRS 8

Question 5: *How have the disclosures required by IFRS 8 affected you in your role?*

Investors: please provide examples from published operating segment information to illustrate your assessment of the disclosures relating to operating segments. Do you now receive better information that helps you to understand the company's business? Please also comment on the specific disclosure requirements of IFRS 8—for example, those relating to the identification and aggregation of operating segments; the types of goods and services attributed to reportable segments; and the reconciliations that are required. It would also be useful to indicate whether you regularly request other types of segment disclosures.

Preparers: please consider whether operating segment disclosures are more or less burdensome when based on information prepared in accordance with your own internal reporting requirements. If any requirements are burdensome, please provide details of those disclosures and explain why they are costly or time-consuming to prepare. Do you think that the information you present now about operating segments conveys better information to investors and shareholders? It would be useful to indicate whether you regularly report any segment information in addition to that required by IFRS 8.

Fonte: Post Implementation Review: IFRS 8 Operating Segment (2012, p.17)

O IASB deseja saber se a função desempenhada pelo profissional sofreu alterações com a adoção do IFRS 8, isto é, alterou a sua rotina e exigiu mais esforço para cumpri-la. Observou-se que apenas 25% das empresas considerou que gerou mais serviço, sendo que as

empresas responderam em sua totalidade como preparadores e apenas citando vantagens ou desvantagens no tocante aos investidores. Algumas empresas citaram que não foram afetadas, porém, descreveram que no futuro possa se tornar oneroso, caso os IFRS se tornem complexos e tais normas não estejam de acordo com as necessidades da administração em gerir o negócio, conforme a Novartis. Enquanto que a Repsol cita que aplica e considera mais útil, o IFRS 8, do que a IAS 14. No entanto, ressalva o limite de 10% para divulgação de clientes, pois não considera apropriado esse estabelecimento e cita que pesquisou e não encontrou alguma resposta conceitual para justificar, sendo o mais adequado, assim, utilizar uma abordagem em princípios.

Tabela 7- Resposta da questão 5: Trabalhoso

<i>[C]onsider whether operating segment disclosures are more or less burdensome when based on information prepared in accordance with your own internal reporting requirements.</i>	
ONEROSO	4
NÃO ONEROSO	6
NÃO RELATOU	2

Dos respondentes da questão 5, ao menos 25% afirmaram que divulgaram informações adicionais àquelas exigidas, obrigatórias do IFRS 8. Enquanto que o mínimo de 17% apresentou somente o estabelecido na norma.

Tabela 8 - Resposta da questão 5: Divulgação Adicional

<i>It would be useful to indicate whether you regularly report any segment information in addition to that required by IFRS 8.</i>	
SIM	3
NÃO	2
NÃO RELATOU	7

A empresa Allianz relata que aumentou o número de segmentos reportados, considerou, assim, oneroso. Porém, na sua visão, considerou benéfica aos investidores e, inclusive, complementa que divulga informações adicionais, taxas de sinistros, como rateios e despesas. Ao passo que a Nestlé divulga informações não requeridas no IFRS 8, referente ao resultado operacional e ativos relacionados a produtos, pois era divulgada no âmbito da IAS 14 e verificou-se a manutenção da publicação, pela utilidade da informação para melhorar a comunicação com os investidores.

Quadro 6 - Questão 6 da Revisão Pós Implementação IFRS 8

Question 6: *How were you affected by the implementation of IFRS 8?*

Preparers: in answering this question please focus on whether you incurred significant unexpected costs, either as a one-time expense when implementing the Standard or as a recurring cost at each reporting cycle. If you did incur unexpected costs, please explain what these were and in what way they were required to comply with IFRS 8.

In addition, we would like to know what practical difficulties you encountered, if any, when applying IFRS 8. Did you find that IFRS 8 is clear about all aspects of the requirements, such as the identification of operating segments, aggregation of segments and the nature of the CODM?

If IFRS 8 is not clear, please provide details of your experience.

Investors: please focus on whether the way in which you use financial reports has changed as a result of applying IFRS 8. Please explain to us what that effect was and the consequences of any changes to how you analyse data or predict results.

Fonte: Post Implementation Review: IFRS 8 Operating Segment (2012, p.18)

Com relação aos custos e despesas inesperadas ao implementar a norma, 50% das empresas não foram impactadas por acréscimos, algumas relatam, pois, que os sistemas de informação já tinham a possibilidade de adequar-se, entretanto, não evidenciaram valores.

Tabela 9 - Resposta da questão 6: Custos

In answering this question please focus on whether you incurred significant unexpected costs, either as one-time expense when implementing the Standard or as recurring cost at each reporting cycle. If you did incur unexpected costs, please explain what these were and in what way they were required to comply with IFRS 8.

AFETOU	3
NÃO AFETOU	6
NÃO RELATOU	3

Ressalta-se o caso da UBS que relata que os custos adicionais são referentes à divulgação de informações segmentadas por área geográfica, exigência da IFRS 8. A Nestlé cita que precisou criar uma classificação de produtos, pois a forma que ela atribui internamente não resulta em grupos semelhantes, além das informações geográficas, porque a empresa não está organizada por país, houve, assim, um custo adicional para a divulgação das informações. Outras empresas descreveram que os custos incorridos não foram significativos e que eram esperados. Contudo, essas mesmas empresas advertem sobre a evolução de negócios, isto é, a unificação de segmentos e questões temporais e de adaptações que possam necessitar de informações complementares.

Sobre a clareza redacional e sobre os pontos destacados na norma, mais de 50% das empresas consideram o IFRS 8 claro, isto é, não há dupla interpretação ou falta de explicação e exemplificação da aplicação da norma, segundo os respondentes que citaram essa questão.

Neste item, observou-se que 5 empresas não relataram/apresentaram pontos a serem revisados. Porém, tais pontos foram considerados claros para as demais empresas, por exemplo, agregação de segmentos.

CONCLUSÃO

Com o que foi proposto no objetivo, obteve-se acesso a 67 documentos eletrônicos disponibilizados no site do IASB, o qual se verifica uma redução expressiva para com o ED 8, que teve 182 comentários recebidos. Desses dois processos de consulta pública, o número de respondente em ambos é de 23, sendo também o continente europeu o mais participativo nos dois períodos de envio de comentários para o IFRS 8. Observou-se que houve uma redução para zero de comentários enviados por entidades não governamentais, que tinham sido a mais participativa no processo de ED 8, solicitando transparência das empresas.

Notou-se que praticamente todas as empresas respondentes já adotavam o IAS 14 e adotavam o padrão IFRS há alguns anos. Observando-se, assim, conhecimento sobre o modelo do IASB, podendo comparar com as demais normas emitidas por esse órgão, como de fato ocorreu. Verificou-se que as empresas passaram a divulgar as informações de relatório internas que eram enviados ao CODM, o qual nem todas as empresas foram favoráveis em

apresentar. Em relação às medidas não-IFRS, constatou-se que as medidas mais utilizadas são EBITDA e medidas que destacam o lucro operacional e o lucro líquido. Porém, as empresas citavam que tais medidas por si só não são comparáveis e essas não foram afetadas, apenas uma empresa pede para que haja a conciliação das medidas segmentadas para com o total e avalia que haverá perda de comparabilidade de empresas do mesmo setor e que operem com segmentos similares. Analisou-se que algumas empresas tiveram custos significativos ao implementar o IFRS 8, pois seu formato organizacional não era compatível ao que é solicitado para reportar ou por adicionarem à publicação informações que antes não era divulgadas. Ressalta-se que algumas empresas, ao comentar, tinham uma visão crítica, apresentavam comparações e citavam situações contábeis que não necessariamente as envolvia.

Em relação ao referencial teórico, o estudo corrobora com os achados de Mardini, Crawford, Power (2012), pois citaram algumas empresas que aumentaram o número de segmentos ou de informação reportadas e outras empresas que, a partir do IFRS 8, passaram a divulgar os segmentos por área geográfica. Enquanto que a pesquisa de Katselas, Birt e Xang (2011) apresenta algumas diferenças entre as categorias de participantes, devido ao não envio, no PIR IFRS 8, das entidades não governamentais.

A respeito das limitações cita-se que o IASB ainda não terminou o processo de revisão pós-implementação do IFRS 8, não possibilitando, assim, correlacionar os comentários com as possíveis alterações que podem ocorrer, analisando-se, desta forma, o caso do *lobby* nesse processo de consulta pública.

Sugere-se como pesquisas futuras: (i) identificar mudanças ocorridas no IFRS 8 pela revisão pós-implementação a fim de verificar a existência de *lobby*, no documento final da revisão emitido pelo IASB; (ii) identificar quais os itens que demandaram reestruturação nos relatórios ao CODM que passaram a ser publicados; e (iii) verificar as opiniões nas revisões pós-implementações de outros IFRS.

REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA

AILLÓN, Humberto Silva; SILVA, Júlio Orestes da; PINZAN, Anderson Ferreira; WUERGES, Artur Felipe Ewald. Análise das informações por segmento: divulgação de Informações gerenciais pelas empresas brasileiras. In: Congresso USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 12, 2012, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP.

BENJAMIN, Samuel Jebaraj; MUTHAIYAH. Saravanan; MARATHAMUTHU, M. Srikamaladevi; MURUGAIAH, Uthiyakumar. **A Study Of Segment Reporting Practices: A Malaysian Perspective.** Journal of Applied Business Research. v. 26, n. 3, p. 31 – 42, mai/jun 2010.

BHIMANI, Alnoor. 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, Carlos Henrique Silva do; MUSSOI, Alex; CARVALHO, Nelson L. 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 fev. 2013.

_____. **Pronunciamento Técnico - CPC 22 - Informações Por Segmento**. Disponível em: < <http://www.cpc.org.br/pdf/CPC%2022.pdf> > Acesso em: 05 fev. 2013.

_____. **Termo de Aprovação - CPC 22 - Informações Por Segmento**. Disponível em: < <http://www.cpc.org.br/pdf/CPC%2022%20Termo%20de%20aprova%C3%A7%C3%A3o.pdf> > Acesso em: 05 fev. 2013.

IFRS – IFRS Foundation and International Accounting Standard Board. **Segment Reporting**. Disponível em: < <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Segment-Reporting/Pages/Segment-Reporting.aspx> > Acesso em: 20 jan. 2013a.

_____. **Post-Implementantion Review**. Disponível em: < <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/PIR/IFRS-8/Pages/IFRS-8.aspx> > Acesso em: 28 jan. 2013b.

_____. **Post-Implementantion Review: IFRS 8 Operating Segments**. Disponível em: < <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/PIR/IFRS-8/Documents/IFRS8OperatingSegments.pdf> > Acesso em: 21 jan. 2013c.

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

HANSEN, Bowe. Lobbying of the International Accounting Standards Board: an empirical investigation. **University of New Hampshire - Whittemore School of Business and Economics**. Fev 4, 2009. Disponível em: < http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1081413&rec=1&srcabs=1014264 > Acesso em: 15 fev. 2013.

JORISSEN, Ann; LYBAERT, Nadine; ORENS, Raf; VAN DER TAS, Leo. 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, Dean; BIRT, Jacqueline; KANG, Xin Hao. International Firm Lobbying and ED 8 Operating Segments. **Australian Accounting Review**. v. 21, n. 57, Issue 2, p. 154 – 166, Jun 2011.

NICHOLS, Nancy B.; STREET, Donna L.; CEREOLO, Sandra J. An analysis of the impact of adopting IFRS 8 on the segment disclosures of European blue chip companies. **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation**. v. 21, Issue 2, p. 79 – 105, 2008.



*Desafios e Tendências
da Normatização Contábil*

SILVA, Flávia de Araújo e; PINHEIRO, Laura Edith Taboada. Estágio Atual de Evidenciação e Fatores que Influenciam o Disclosure de Informações por Segmentos por Empresas Brasileiras. **Revista de Contabilidade e Controladoria**. v. 4, n.3, p. 78-94, set./dez. 2012. Disponível em: <<http://ojs.c3sl.ufpr.br/ojs2/index.php/rcc/article/viewFile/29897/19542>> Acesso em: 05 fev 2013.

YU, Xiang. 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.