

O discurso adotado na correção de erros contábeis e a aderência aos requisitos de evidenciação do CPC 23 em empresas listadas na B3

The discourse adopted in the correction of accounting errors and adherence to the disclosure requirement of CPC 23 in companies listed in B3

Recebido: 16/06/2019 – Aprovado: 7/08/2020 – Publicado: 01/09/2020

Processo de Avaliação: Double Blind Review

Lorena Marques de Sousa¹

Universidade Federal do Ceará

Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Ceará

Carlos Adriano Santos Gomes Gordiano²

Doutor em Educação Brasileira pela Universidade Federal do Ceará

Professor da Universidade Federal do Ceará

Barbara Nayara Alves Sales³

Graduanda em Economia pela Universidade Federal do Ceará

Marco Antônio Vasconcelos Monteiro Filho⁴

Graduando em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Ceará

RESUMO

O pronunciamento técnico CPC 23 define os critérios para a retificação de erros de períodos anteriores, incluindo os elementos necessários em sua divulgação, assim, esse estudo tem o objetivo de analisar o modo como as empresas evidenciam a correção dos erros contábeis em suas notas explicativas, relativas aos exercícios de 2015 a 2018. Para tanto, foi realizada uma pesquisa descritiva, quanto aos seus objetivos, e documental, quanto ao seu delineamento. A análise documental centrou-se nas notas explicativas dos relatórios financeiros das empresas e

¹ E-mail: lorenamarques1395@gmail.com

² Autor para correspondência: Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade, Departamento de Contabilidade (FEAAC/UFC). Avenida da Universidade, 2486, Benfica. Fortaleza, CE, Brasil. E-mail: adrianogordiano@ufc.br

³ E-mail: barbarasales97@gmail.com

⁴ E-mail: marcovm@alu.ufc.br



a compilação de dados procedeu-se por meio da elaboração de *checklist* utilizando escores 0 e 1 para apontar o atendimento ou não aos requisitos de evidenciação do CPC 23 e na leitura exaustiva das notas, para análise do discurso nelas contidos. Também foi gerado um relatório de frequência de termos, para identificação de palavras-chave mais frequentes. Os resultados indicaram que, dentre os 149 erros identificados, a categoria “erros de registro” foi a mais frequente (100%), ao passo que só houve um registro de retificação de “erros de apresentação”, “erros de mensuração”. Quanto ao atendimento aos requisitos do CPC 23, houve equilíbrio entre três das quatro categorias (em apenas uma houve baixa evidenciação). O discurso presente nas notas é bastante marcado por uma tentativa de suavizar os efeitos dos erros, recorrendo-se a termos similares com menor impacto semântico, e por ressaltar os efeitos positivos das correções efetuadas.

Palavras-chave: erros contábeis, retificação de erros, CPC 23, evidenciação, contábil

ABSTRACT

The Technical Pronouncement CPC 23 defines the criteria for rectifying errors from previous periods, including the necessary elements in their disclosure, thus, this study aims to analyze the way in which companies evidence the correction of accounting errors in their explanatory notes, for the years 2015 to 2018. For that, a descriptive research was carried out as to its objectives and documentary, as to its outline. The documentary analysis focused on the explanatory notes of the financial reports of the companies and the compilation of data proceeded through the elaboration of a checklist using scores 0 and 1 to indicate the fulfillment or not of the disclosure requirements of CPC 23 and the exhaustive reading of the notes, for analysis of the speech contained in them. A report of frequency of terms was also generated, to identify keywords, but frequent ones. The results indicated that among the 149 errors identified, the category "registration errors" was the most frequent (100%), whereas there was only one record of rectification of "presentation errors" , "measurement errors". As for meeting the requirements of CPC 23, there was a balance between three of the four categories (in only one there was low disclosure). The discourse present in the notes is very marked by an attempt to soften the effects of errors, using similar terms with less semantic impact, and to highlight the positive effects of the corrections made.

Keywords: accounting errors, correction of errors, CPC 23, accounting disclosure

1. INTRODUÇÃO



A finalidade da Contabilidade consiste em fornecer informação estruturada de natureza econômica, financeira, de produtividade e social, aos usuários internos e externos. (Iudícibus & Marion, 2017). Nessa direção, a cada dia as empresas passam a evidenciar mais informações de modo a demonstrar maior transparência em sua gestão (Herculano & Moura, 2015).

Sendo a contabilidade, objetivamente, um sistema de informação e avaliação destinado a prover seus usuários com demonstrações e análises com relação à entidade objeto de contabilização (Gelbcke et al., 2018), a qualidade de sua informação é influenciada por diversos fatores regulatórios, como os padrões contábeis de elevada qualidade (Mazzioni & Klann, 2018), dentre os quais um conjunto de características qualitativas fundamentais e de melhoria descritas no Pronunciamento Técnico CPC 00 (R2), a serem seguidos, potencializando assim a contribuição da informação contábil para a gestão das organizações.

Nesse contexto, caso as informações divulgadas pela contabilidade não estejam íntegras, livres de erros e neutras, os usuários prosseguirão o processo decisório de forma equivocada, por isso, segundo Barbosa, Dalava, Oliveira & Savi (2015a), para a maioria dos *stakeholders*, a transparência empresarial, fundamentada em informações confiáveis, é algo desejado, pois reduz a incerteza e possibilita melhores decisões econômicas.

A confiança na informação tem forte relação com a sua representação fidedigna, assim, Barbosa et al. (2015a) afirmam que a informação deve ser capaz de representar fidedignamente o fenômeno que se propõe representar, e para isso é necessário que seja completa, neutra e livre de erros. Contudo, nenhum sistema é infalível e não seria diferente com a contabilidade, especialmente por causa de sua complexidade e elevado volume de transações, por isso, a despeito do esforço para evitá-lo, o erro, é uma possibilidade presente no processo contábil.

De acordo com Coltro (2013), os erros de períodos anteriores são omissões, imprecisões ou equívocos presentes nas demonstrações financeiras de um ou mais períodos anteriores, que surgem de falhas por uso incorreto de informações. Por sua vez, o Pronunciamento Técnico CPC 23 (CPC, 2009), relativo às políticas contábeis, mudanças de estimativas e retificação de erros (correlacionado à norma internacional IAS 8), afirma que os erros contábeis decorrem da falta de uso ou do uso incorreto, da informação confiável que estava disponível até o momento da autorização para divulgação dos demonstrativos contábeis e que pudesse ter sido obtida e levada em consideração na elaboração e na apresentação desses documentos.

A correção de erros de exercícios anteriores, em períodos subsequentes, poderá afetar o resultado líquido da entidade, aumentando ou diminuindo resultado, dividendos, reservas, base de cálculo de tributos, entre outros, e a sua reincidência pode sinalizar aos mercados insegurança na qualidade das informações financeiras evidenciadas, colocando em risco a credibilidade do sistema contábil, por isso, as organizações possuem todo um cuidado no processo de elaboração de notas explicativas relativas a tais fatos, na tentativa de reduzir possíveis efeitos negativos na confiabilidade dos relatórios. Por outro lado, a não correção, pode trazer problemas ainda maiores, seja de ordem legal ou mesmo na deterioração da riqueza patrimonial. Para mitigar tais problemas, o CPC 23 estabelece critérios para a retificação de erros, que devem ser cuidadosamente observados pelas empresas.

Diante desse contexto, este estudo objetiva analisar o modo como as empresas listadas na B3 evidenciaram a correção dos erros contábeis em suas notas explicativas nos exercícios de 2015 a 2018 e, para tal, dois objetivos específicos foram delineados, a saber: a) verificar o nível de aderência da evidenciação de correção de erros das empresas em relação ao que solicita o CPC 23; e b) analisar o discurso contido na correção de erros evidenciados em notas explicativas.

A pesquisa justifica-se pela necessidade de acompanhamento do modo como a correção de erro de exercícios anteriores é tratada nos relatórios financeiros de empresas Brasileira, contribuindo para o fortalecimento do mercado mobiliário do país. Paralelamente, contribui para a construção de embasamento teórico/empírico sobre o tema.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1. Características qualitativas da informação contábil

Empresas localizadas em países com características de maior exigência de transparência, ambiente legal mais forte, menor carga tributária, maior índice de desenvolvimento econômico e financeiro, com sistema jurídico baseado em costumes e um maior grau de internacionalização dos negócios conduzem a níveis diferenciados na qualidade da informação contábil reportados em seus relatórios (Lee, 2009; Mazzioni & Klan, 2018). Contudo, empresas presentes em países em desenvolvimento (e os próprios países), interessadas em atração de investidores, também vêm promovendo esforços nessa direção.

A qualidade da informação contábil é indispensável para examinar empresas, pois reduz assimetrias, custo de capital e aumenta o interesse de grandes investidores. A adequada evidência possibilita a avaliação do negócio de maneira mais correta, por isso, os diversos *stakeholders* têm exigido das organizações qualidade na divulgação de informações. (Isidro & Raonic, 2012; Herculano & Moura, 2015), algo de interesse também dos usuários que utilizam informações contábeis para fins de contratação e tomada de decisões econômicas (Rusanescu, 2013).

A qualidade da informação contábil é importante para reduzir as incertezas dos investidores sobre a saúde financeira e o desempenho da organização (Lee & Masulis, 2009). Contudo, Hendriksen e Breda (2011) afirmam que a informação contábil só é relevante se for capaz de auxiliar os usuários na decisão. Diante disso, é preciso que as demonstrações contábeis contenham informações confiáveis, compreensíveis, comparáveis e relevantes, para que possam servir para todas as partes interessadas.

De acordo com Takamatsu, Lamounier & Colauto (2008), as demonstrações financeiras oferecem melhor compreensão dos fatos organizacionais e, por isso, são a principal fonte de comunicação contábil. Entretanto, as informações nelas contidas precisam atender a determinadas características qualitativas para que sejam úteis, conforme determina o Pronunciamento Técnico CPC 00 (R2), que basicamente reúne em dois grupos as características informacionais: as fundamentais (relevância e representação fidedigna) e as de melhoria: comparabilidade, verificabilidade, tempestividade e compreensibilidade (CPC, 2019).

2.2. O erro na contabilidade

Biddle e Hilary (2009) afirmam que demonstrações contábeis com alta qualidade aumentam a eficiência nos investimentos em razão de sua capacidade de alterar o comportamento discricionário dos gestores. Considerando que as informações contábeis de alta qualidade afetam as decisões de investimentos, auxiliando os investidores no acompanhamento das empresas (Barbosa et al., 2015a) não se pode conceber que elas apresentem erros, pois isso afeta sua eficácia. Considerando tal cenário, a academia vem discutindo a qualidade e a relevância da informação contábil no contexto do desenvolvimento dos mercados financeiros e seu evidente impacto na redução da assimetria informacional,



eficiência das decisões de alocação de recursos, redução de conflito de agência e de custos de transação (Santos, Lima, Freitas & Santos, 2011).

Apesar do compromisso com a consecução de qualidade na informação, o sistema contábil não está imune a situações que resultem em erros, omissões, imprecisões, seja na sua escrituração, no reconhecimento, na mensuração ou divulgação. Ruberto & Alves (2015) afirmam que esses erros, se não corrigidos, deixam as demonstrações em não conformidade com as normas, independentemente de serem materiais ou não. Nessa direção, o CPC 23 (CPC, 2009) definiu critérios para a retificação de erros com o fito de melhorar a relevância e a confiabilidade das informações divulgadas nas demonstrações. De modo análogo, a Lei 6.404/76 em seu artigo 186 também prevê a correção de “erro imputável a determinado exercício anterior” (Brasil, 2020).

Erros de períodos anteriores são omissões e incorreções nas demonstrações contábeis da entidade, de um ou mais períodos anteriores, decorrentes da falta de uso, ou uso incorreto, de informação confiável (CPC 23, 2009). Conforme Salotti (2012), esses erros incluem: equívocos matemáticos e da aplicação de políticas contábeis, lapsos, interpretações incorretas de fatos, fraude, dentre outros.

Quanto à natureza, os erros podem ser classificados como de registro, mensuração, apresentação e divulgação. Erro de registro, ou escrituração, ocorre quando há desacertos de lançamentos, tanto no valor quanto na classificação contábil, inversão de contas ou mesmo na apuração. O erro de mensuração consiste em uma incorreção na atribuição dos valores monetários dos componentes integrantes do patrimônio das empresas. Erro de apresentação ocorre quando as diretrizes para a estrutura e os requisitos mínimos na apresentação das demonstrações contábeis não são realizados adequadamente. Por fim, o erro de divulgação pode ser omissão ou displicência em colocar alguma informação ou fato à disposição dos usuários externos, resultando na reapresentação das demonstrações contábeis de um determinado exercício.

Após a descoberta destes erros a entidade deve corrigir aqueles considerados materiais de períodos anteriores, assim ela deve retificar os saldos de abertura das contas, para o período mais antigo que seja possível a reapresentação retrospectiva. Se for impraticável determinar os efeitos específicos de um período de um erro na informação comparativa para um ou mais períodos anteriores, a entidade deve fazer a retrospectiva ao primeiro período para o qual seja possível (CPC, 2009; Salotti, 2012; Coltro, 2013; Silva & Machado, 2020).

A norma indica que, ao corrigir erros, a entidade deve divulgar sua natureza e o montante para cada período anterior. Se em certo período, for impraticável a reapresentação retrospectiva, a entidade também deve divulgar as circunstâncias que levaram à existência dessa condição, e uma descrição de como e desde quando o erro foi corrigido (Silva & Machado, 2020)

O CPC 23 (CPC, 2009) afirma que as demonstrações contábeis que contiverem erros materiais não estarão em conformidade com o pronunciamento. Ressalte-se erro material é aquele cuja omissão e publicação descaracterizada afeta as decisões que são tomadas, incluindo o resultado líquido do exercício e o desempenho econômico.

A retificação de erros contábeis pode causar relutância por parte dos usuários externos, já que estes basearam-se nas informações divulgadas nos demonstrativos das empresas para tomada de decisões e supõem que elas transparecem a realidade das organizações, com possibilidade de reflexos na credibilidade da organização antes por parte dos *stakeholders*.

2.3. Evidenciação da correção de erros contábeis

A Evidenciação Contábil consiste na publicação de informações úteis inerentes às atividades de uma empresa. Segundo Bushman, Piotroski & Smith (2004), ela é definida como a abrangente disponibilidade de informações relevantes e confiáveis sobre desempenho, situação financeira, oportunidades de investimento, governança, valor e risco das empresas de capital aberto.

Na ótica da contabilidade, a evidenciação representa a última fase do ciclo contábil, caracterizado inicialmente pelos processos de reconhecimento e mensuração dos eventos econômicos (Iudícibus, 2010). O CPC 23 (2009) estabelece que a entidade deve corrigir os erros materiais de períodos anteriores retrospectivamente no primeiro conjunto de demonstrações contábeis do qual tem autorização para a publicação após a descoberta de erros. Qualquer informação apresentada sobre exercícios anteriores, inclusive qualquer resumo histórico dos dados financeiros, deve ser retificada para períodos tão quando for praticável.

À medida que o mercado de capitais se desenvolve, um número maior de *stakeholders* investe e passa a ter recursos atrelados às empresas investidas, assim, a evidenciação é fundamental para proporcionar maior clareza para eles, que poderão realizar

maiores investimentos em companhias que ofereçam informações mais confiáveis e seguras (Miko & Kamardin, 2015; Moura, Franz & Da Cunha, 2015). Por isso, a evidenciação da correção de erros, com a elucidação dos efeitos econômicos, financeiros e operacionais, torna-se imprescindível. Nessa direção, o CPC 23 (CPC, 2009) determina um conjunto mínimo de informações a serem evidenciadas em notas explicativas, a saber: a) a natureza do erro do período anterior; b) o montante da retificação de cada período anterior apresentado; c) o montante da retificação no início do período anterior mais antigo apresentado; e d) as circunstâncias que levaram a existência dessa condição e uma descrição de como e desde quando o erro foi retificado.

O montante da retificação de cada período anterior deve ser apresentado de modo consistente ao valor do montante da conta contábil para cada item afetado da demonstração contábil, de cada período anterior. Por sua vez, o valor da retificação no início do período anterior mais antigo apresentado compõe o valor corrigido do período mais antigo de cada conta contábil afetada a ser apresentada. Ademais, as condições que ocasionaram a existência e a descrição de como e quando o erro foi retificado também devem ser explanadas nas notas explicativas.

Ressalte-se que poucos estudos que abordam a temática foram encontrados na literatura nacional, notadamente as pesquisas de Coltro (2013), que apresentou aspectos e aplicabilidade da norma, conforme IFRS e CPC; Ruberto e Alves (2015), que analisaram a divulgação de informações em notas explicativas, em conformidade com o CPC 23 nas dez maiores empresas brasileiras de 2014; e Silva e Machado (2020), que estudaram o cumprimento das exigências previstas no CPC 23 em entidades goianas. Nenhuma dessas pesquisas, porém, trataram exclusivamente da correção de erros de períodos anteriores, ou mesmo do discurso contido neles, ratificando o caráter inovador deste estudo.

3. METODOLOGIA

Considerando a tipologia de pesquisa proposta por Beuren (2008), esta investigação classifica-se como descritiva, qualitativa e documental. Quanto aos objetivos, a pesquisa é classificada como descritiva, pois buscou determinar e divulgar características importantes sobre erro contábil nas notas explicativas.

Quanto à abordagem do problema, apresenta-se como qualitativa, a partir da análise do conteúdo dos erros reportados em notas explicativas, seja na aderência aos critérios de evidenciação estabelecidos pelo CPC 23 ou no discurso inserido nelas.

Adotou-se o procedimento documental, com uso de materiais que ainda não receberam uma análise aprofundada (Gil, 2011), notadamente, as notas explicativas de empresas listadas na B3, relativas aos exercícios de 2015 a 2018. Os sujeitos da pesquisa são empresas do Novo Mercado, estrato mais elevado dos níveis de governança da B3, das quais se espera uma maior transparência, e companhias do setor de energia elétrica, por constituírem setor regulado. Segundo Moura, Franz & Da Cunha (2015), empresas com mecanismos rígidos de governança podem aumentar a relevância e a capacidade da informação contábil no mercado. Silva e Machado (2020) apontam que é esperado que companhias reguladas possuam altos índices de evidenciação, por exigências de órgãos reguladores, tais como a Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL), portanto, esses dois grupos de empresas tendem a apresentar maior transparência e prestação de contas de sua gestão.

Adotou-se com recorte para definição dos sujeitos, a ocorrência de divulgação de retificação de erros. Assim, de um universo de 178 empresas, 36 realizaram a reapresentação de seus demonstrativos contábeis em decorrência da retificação de erros, em pelo menos um dos exercícios de 2015 a 2018. As instituições financeiras, foram excluídas do estudo, por seguirem regras contábeis específicas determinadas pelo Banco Central do Brasil

A análise de conteúdo das notas explicativas foi efetuada conforme preceitos de Bardin (2011) estruturado nas etapas de pré-análise dos dados, (fase de organização da etapa analítica da pesquisa), exploração do material (escolha das unidades de registro em função das características comuns, definição das categorias de análise, a classificação dos temas e a leitura exaustiva das notas explicativas) e o tratamento dos resultados obtidos e interpretação.

Para atingir o primeiro objetivo específico, elaborou-se um *checklist* com uso de escores “0” (zero) para não apresentação dos itens de evidenciação e “1” (um) para itens apresentados nos relatórios. Os dados foram compilados em uma planilha eletrônica com a descrição dos itens conforme as exigências do pronunciamento técnico. O Quadro 1 apresenta a descrição dos requisitos de evidenciação determinados pelo CPC 23, que serviram como subsídios para a elaboração do *checklist*.

| Item de Evidenciação | Descrição - Retificação de Erros |
|----------------------|--|
| a) | Foi divulgada a natureza do erro de período anterior? |
| b) | O montante da retificação de cada período anterior apresentado foi evidenciado? |
| c) | O montante da retificação do início do período anterior apresentado foi evidenciado? |
| d) | Foram divulgadas as circunstâncias que levaram à existência dessa condição? |

Quadro 1 – Checklist das exigências descritas no CPC 23.

Fonte: Adaptado CPC 23 (2009).

Dentre os 36 sujeitos da pesquisa alguns apresentaram retificação de erros de períodos anteriores por mais de um exercício, assim cada exercício de uma empresa da amostra final poderá atingir o somatório máximo de 4 *Scores* e como o período de abrangência do estudo são quatro exercícios (2015 a 2018), o *score* máximo seria de 16 pontos.

Para alcançar o segundo objetivo específico recorreu-se à ferramenta de linguística e à computação cognitiva *Linguistic Insite* (disponível em <http://linguistica.insite.com.br/corpus.php>), sendo possível gerar relatórios de frequência de palavras e categorização, propiciando a identificação da linguagem abordada no corpo do texto das notas explicativas.

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

Inicialmente, a Tabela 1 apresenta os sujeitos do estudo e a ocorrência de retificação de erros por período que compõe o estudo. Ressalte-se que dos 36 sujeitos de pesquisa, 28 compunham o Novo Mercado em 2019 (ano em que ocorreu a coleta), 11 eram do setor de energia elétrica, sendo 03 destas também componente do Novo Mercado.

Tabela 1 – Ocorrência de Erros nas Empresas Estudadas.

| Empresas | Ocorrência de retificação de Erro | | | | |
|--|-----------------------------------|-----------|-----------|-----------|-----------|
| | 2015 | 2016 | 2017 | 2018 | TOTAL |
| Aliansce Shopping Centers S/A | 1 | | | | 1 |
| Anima (GAEC Educação S/A) | | 1 | | | 1 |
| ATMA Participações S/A | | | 1 | | 1 |
| BR Mall Participações S/A | | | 1 | | 1 |
| COELBA | | | 1 | 1 | 2 |
| CEB | | | 1 | 1 | 2 |
| CELPE | | | 1 | 1 | 2 |
| COSERN | | | | 1 | 1 |
| COPEL | | | 1 | | 1 |
| Construtora Tenda S/A | 1 | | | | 1 |
| Eletropaulo S/A | 1 | | | | 1 |
| Enauta Participações S/A | 1 | 1 | | | 2 |
| Eneva S/A | | | 1 | | 1 |
| Equatorial Energia S/A | 1 | | | | 1 |
| Fleury S/A | | 1 | | | 1 |
| Hypera S/A | | | 1 | | 1 |
| Iguatemi Empresa de Shopping Centers S/A | | | 1 | | 1 |
| JBS S/A | 1 | 1 | 1 | | 3 |
| Light S/A | 1 | 1 | | | 2 |
| Lupatech S/A | | | 1 | | 1 |
| Magazine Luiza S/A | 1 | 1 | | | 2 |
| MAHLE Metal Leve S/A | | 1 | 1 | | 2 |
| Mills Estrutura e Serviços de Engenharia S/A | 1 | | | | 1 |
| MMX Mineração e Metálicos S/A | | 1 | | | 1 |
| Multiplus S/A* | | | 1 | | 1 |
| Natur & Co Holding S/A | | | 1 | | 1 |
| Neoenergia S/A | | | | 1 | 1 |
| Odontoprev S/A | | | 1 | | 1 |
| Petrorio S/A | 1 | | | | 1 |
| Pomifrutas S/A | 1 | | | | 1 |
| Somos Educação S/A** | 1 | | | | 1 |
| Termelétrica Pernambuco III S/A | | | 1 | | 1 |
| Terra Santa Agro S/A | | | 1 | | 1 |
| Triunfo Participações e Investimentos S/A | | | 1 | | 1 |
| Vulcabras Azaleia S/A | 1 | 1 | | | 2 |
| YDUQS Participações S/A. | | 1 | | | 1 |
| TOTAL | 13 | 10 | 18 | 05 | 46 |

Fonte: elaborada pelos autores (2019).

* Em 06/05/2019 teve o cancelamento de registro de companhia aberta

** Em 22/05/2019 teve o cancelamento de registro de companhia aberta

Os dados evidenciam que das 36 empresas da pesquisa, nenhuma evidenciou a retificação de erros em todos os exercícios. Apenas em uma (JBS S/A) foram encontrados registros em 3 exercícios, 08 apontaram registros em dois exercícios (COELBA, CEB, CELPE, Light, Magazine Luíza, MAHLE, ENAUTA e Vulcabrás Azaleia), curiosamente, em todas essas 09 empresas, os registros ocorreram em exercícios seguidos. As 27 companhias restantes apresentaram registro em apenas um dos 4 exercícios objeto deste estudo, totalizando 46 ocorrências de retificação de erros.

Observou-se também que o exercício de 2017 foi o que apresentou maior quantidade de registros (18 ou 39,13% do total) e o de 2018 o menor (05 ou 10,87% do total). Essa redução na evidenciação de erros também foi verificada na pesquisa de Silva e Machado (2020), entre os exercícios de 2015 e 2016 junto a empresas goianas. Ressalte-se que ambas as pesquisas não objetivaram identificar os possíveis motivos dessas variações.

4.1. ANÁLISE DA ADERÊNCIA DAS EXIGÊNCIAS DO CPC 23 COM RELAÇÃO A RETIFICAÇÃO DE ERROS

A Tabela 2 apresenta o resultado obtido com a análise da Retificação de Erros.

Tabela 2 – Categorias de Erros Identificados.

| Empresa | a | b | c | d | Total | Categoria de Erro |
|---|-----------|-----------|----------|-----------|--------------|--------------------------|
| Aliansce Shopping Centers S/A | 1 | 1 | 0 | 1 | 3 | Registro |
| Anima (GAEC Educação S/A) | 1 | 1 | 0 | 1 | 3 | Registro |
| ATMA Participações S/A | 1 | 1 | 1 | 1 | 4 | Registro |
| BR Mall Participações S/A | 1 | 1 | 0 | 1 | 3 | Registro |
| COELBA | 2 | 2 | 0 | 2 | 6 | Registro |
| CEB | 2 | 2 | 1 | 2 | 7 | Registro |
| CELPE | 2 | 2 | 0 | 2 | 6 | Registro |
| COSERN | 2 | 2 | 0 | 2 | 6 | Registro |
| COPEL | 1 | 1 | 0 | 1 | 3 | Registro |
| Construtora Tenda S/A | 1 | 1 | 0 | 1 | 3 | Registro |
| Eletropaulo S/A | 1 | 1 | 0 | 1 | 3 | Registro |
| ENAUTA Participações S/A | 2 | 2 | 0 | 2 | 6 | Registro |
| Eneva S/A | 1 | 1 | 0 | 1 | 3 | Registro |
| Equatorial Energia S/A | 1 | 1 | 0 | 1 | 3 | Registro |
| Estácio Participações S/A | 1 | 1 | 1 | 1 | 4 | Registro |
| Fleury S/A | 1 | 1 | 1 | 1 | 4 | Registro |
| Hypera S/A | 1 | 1 | 1 | 1 | 4 | Registro |
| Iguatemi Empresa de Shopping Centers S/A | 1 | 1 | 1 | 1 | 4 | Registro |
| JBS S/A | 3 | 3 | 1 | 3 | 10 | Registro |
| Light S/A | 2 | 2 | 0 | 2 | 6 | Registro |
| Lupatech S/A | 1 | 1 | 0 | 1 | 3 | Registro |
| Magazine Luiza S/A | 2 | 2 | 1 | 2 | 7 | Registro |
| MAHLE Metal Leve S/A | 2 | 2 | 0 | 2 | 6 | Registro |
| Mills Estrutura e Serviços de Engenharia S/A | 1 | 1 | 0 | 1 | 3 | Registro |
| MMX Mineração e Metálicos S/A | 1 | 1 | 0 | 0 | 2 | Registro |
| Multiplus S/A | 1 | 1 | 0 | 1 | 3 | Registro |
| Natur & Co Holding S/A | 1 | 1 | 0 | 1 | 3 | Registro |
| Neoenergia S/A | 1 | 1 | 0 | 1 | 3 | Registro |
| Odontoprev S/A | 1 | 1 | 0 | 1 | 3 | Apresentação e Registro |
| Petrorio S/A | 1 | 1 | 0 | 1 | 3 | Registro |
| Pomifrutas S/A | 1 | 1 | 0 | 1 | 3 | Registro |
| Somos Educação S/A | 1 | 1 | 0 | 1 | 3 | Registro e Mensuração |
| Termelétrica Pernambuco III S/A | 1 | 1 | 1 | 1 | 4 | Registro |
| Terra Santa Agro S/A | 1 | 1 | 0 | 1 | 3 | Registro |
| TPI – Triunfo Participações e Investimentos S/A | 1 | 1 | 0 | 1 | 3 | Registro |
| Vulcabras Azaleia S/A | 2 | 2 | 0 | 2 | 6 | Registro |
| TOTAL | 47 | 47 | 9 | 46 | 149 | |

Fonte: elaborada pelos autores (2019).

Com base nos dados da tabela é possível concluir que, em regra geral, os sujeitos da amostra seguem os requisitos de evidenciação determinados pelo CPC 23, tal qual observado nas pesquisas de Ruberto e Alves (2015) junto às 10 maiores companhias brasileiras de capital aberto ranqueadas pela Forbes em 2015, e de Silva & Machado (2020) junto a empresas de Goiás.

Os dados revelados indicam que a categoria “erros de registro” foi a mais presente (100%), ao passo que uma retificou “erros de apresentação” (Odontoprevi S/A) e outra “erros de mensuração” (Somos Educação S/A).

No caso da Odontoprevi S/A o erro de apresentação diz respeito a alterações no balanço patrimonial referente ao exercício de 2016, alterado para fins de comparação pelo fato de que em 2016, os ativos e passivos fiscais diferidos foram apresentados de forma segregada sem ter sido considerado que a empresa detinha o direito legalmente executável de compensá-los. A empresa informa, porém, que tal compensação não afetou o resultado, o patrimônio líquido, fluxo de caixa ou qualquer de seus índices de solvência no exercício de 2016.

Na Somos Educação S/A os erros de mensuração foram motivados pela necessidade de remensuração em 2015, de contrato de opções de compra e venda de ações (e seus efeitos tributários) registrados de modo errado em 2014, em observância a acordo com acionistas firmados na totalidade das ações de titularidade dos acionistas não controladores da Nice Participações S.A (exercível em 2016) e da Jafar Sistema de Ensino e Cursos Livres S.A (exercível em 2018). Tal procedimento resultou em ajustes nos saldos anteriormente apresentados de ativos, passivos e patrimônio líquido. A empresa informa que dada a impraticabilidade de mensuração das opções, devido à inexistência de controles e informações que permitam retroagir as condições da época e recriar os dados necessários, a reapresentação dos saldos patrimoniais de abertura para 1º de janeiro de 2014, bem como a demonstração do resultado do exercício findo em 31 de dezembro de 2014, incluindo o lucro por ação, não estão sendo apresentados, nos termos do previsto nos itens 50 a 53 do CPC 23 (que tratam justamente da impraticabilidade da aplicação e da reapresentação retrospectivas).

Quanto aos erros de registro, comum a todos os 36 sujeitos da amostra, observa-se nas notas explicativas, comentários a respeito da ação involuntária ou omissões em lançamentos e apurações, seja em seus valores ou na inadequada classificação contábil, sem que tenha havido, contudo, a intenção de causar danos na interpretação dos relatórios financeiros. Constatou-se que a maioria do erros detectados é referente ao registro, de reclassificações de

saldos, entre contas de atividades operacionais ou financeiras, e vice-versa, na Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC).

De um total de 149 erros (média de 3,24 por empresa), houve equilíbrio na evidenciação das categorias “a” (divulgação da natureza do erro), “b” (evidenciação do montante da retificação de cada período) e “d” (divulgação das circunstâncias que levaram à ocorrência do erro), com média de 31% do total de ocorrências. Chama a atenção a baixa evidenciação do item “c” (evidenciação do montante da retificação do início do período anterior) observado em 6,04% das ocorrências, a maioria dos sujeitos informou somente o montante da retificação de cada período anterior afetado, resultado divergente daqueles encontrados por Silva e Machado (2020) junto a empresas goianas em que tal item foi observado em 37,8% das ocorrências.

A seguir, são destacados alguns trechos de notas explicativas que evidenciam erros. A empresa Iguatemi Empresa de Shopping Centers, no exercício de 2017, reconheceu em suas notas explicativas, as devidas correções como retificação de erros:

Durante o exercício de 2017, a Companhia identificou que as aplicações financeiras compromissadas e os tributos ativos e passivos diferidos **foram indevidamente apresentados nas suas demonstrações financeiras desde o exercício findo em 2015**. Consequentemente, as aplicações financeiras, ativos e passivos diferidos **foram apresentadas** em segregação contábil **erroneamente**. **Os erros foram corrigidos** pela reapresentação dos valores correspondentes nos exercícios anteriores afetados, conforme as exigências determinadas no CPC 23 (...) e CPC 26 (R1) – Apresentação das demonstrações contábeis. (grifo nosso)

Na citada empresa observa-se que um erro de 2015 só foi identificado em 2017, relativo à indevida apresentação de itens de ativos e passivo, segregados erroneamente. A organização, como ocorre em boa parte das notas explicativas analisadas, justifica a correção como uma exigência do CPC 23, sem argumentar como isso pode ter afetado os usuários em exercícios anteriores ou mesmo como a correção os pode beneficiar no atual relatório contábil.

A empresa Somos Educação S/A, no exercício de 2015, pronunciou em suas notas explicativas, a identificação de erros de registro e mensuração:

Abaixo descritivo dos ajustes realizados, que a Companhia verificou que, **por erro, deixou de reconhecer** opções de compra e venda de ações e seus correspondentes efeitos tributários (...) As opções apresentadas, nos termos definidos nos acordos de acionistas, **foram registradas e mensuradas contabilmente em 2015**, resultando em ajustes nos saldos anteriormente apresentados de Ativos, Passivos e Patrimônio Líquido. (grifo nosso)

Nesta nota explicativa observa-se a ocorrência de erro de reconhecimento (relativo a omissão). A companhia informou que identificou a necessidade de revisar alguns procedimentos contábeis e efetuar ajustes quanto à adoção destes procedimentos motivados pelo erro no reconhecimento das opções de compra e venda de ações e ressalta que tal retificação está respaldada por acordos firmados com seus acionistas.

O relatório do auditor independente contratado pela empresa MMX Mineração e Metálicos S/A, no exercício de 2016, pronunciou em seu embasamento para abstenção de opinião sobre as demonstrações contábeis individuais e consolidadas, no tópico de retificação de erros de exercícios anteriores:

Durante o exercício de 2016, a Companhia e suas controladas registraram **ajustes decorrentes de retificação de erros relacionados a exercícios anteriores não atribuíveis a fatos subsequentes**, de modo que os prejuízos acumulados do exercício findo em 31 de dezembro de 2016 foi reduzido em R\$152.093 mil nas demonstrações contábeis individuais e R\$152.092 mil nas demonstrações contábeis consolidadas. De acordo com o CPC 23 (...) **tais ajustes deveriam ter sido efetuados de maneira retrospectiva**. (grifo nosso)

A indicação no relatório de que os erros da companhia não são atribuíveis a fatos subsequentes é uma explicação relativa ao CPC 24 que trata dos eventos subsequentes ao período contábil e que também consideram os erros contábeis que foram identificados após concedida a autorização para emissão das demonstrações contábeis. O relatório não apresentou quadros comparativos com as devidas correções, assim como não explica com maiores detalhes as condições que ocasionaram os ajustes informados no trecho. Os ajustes são mencionados apenas no relatório do auditor independente, e não nas notas explicativas.

4.2. ANÁLISE DE CONTEÚDO DAS NOTAS EXPLICATIVAS

Essa seção procura analisar o discurso contido na redação das notas explicativas. Tais intencionalidades muitas vezes são reforçadas pela maior frequência de determinadas expressões no corpo do texto. É importante mencionar que palavras similares e no plural foram incorporadas na Tabela 3, com os resultados das frases com maior frequência no corpo do texto das notas explicativas. Por exemplo, as ocorrências da frase “retificar erro” e as ocorrências do termo “retificação de erros” foram somadas, já que possuem o mesmo significado. Termos similares, tais como: saldos, contas, cifras comparativas, demonstrações financeiras foram acrescentadas na frase “reclassificação de saldos”, nomeada pela maioria dos sujeitos da pesquisa. Além dessas sentenças, outras como “para melhor comparação”,

“para fins de melhor apresentação” foram acrescentadas nas frases “fins de comparabilidade” e “objetivando melhor apresentação”, respectivamente.

Tabela 3 – Resultado de frases com maior frequência.

| Frases | Ocorrências |
|---|--------------------|
| ajuste classificado como | 102 |
| reclassificação dos saldos | 55 |
| classificado como retificação | 47 |
| esse ajuste é classificado como retificação de erro | 46 |
| conformidade com CPC | 39 |
| objetivando melhor apresentação | 26 |
| fins de comparabilidade | 21 |
| em decorrência da | 8 |
| grupos de ajustes | 4 |
| impactos nas demonstrações | 4 |

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

A expressão “ajuste classificado como” foi aquela mais encontrada nos relatórios, na maioria das vezes, fazendo alusão ao CPC 23. No caso das empresas de energia elétrica, a sua associação com a expressão “retificação de erro” foi identificada com bastante frequência, possivelmente consequência de regulação do setor, ou mesmo por uma questão cultural, uma vez que as organizações de um mesmo segmento econômico, não raro, servem de *benchmark* umas para as outras.

As expressões com sentidos próximos de comparabilidade e apresentação, e “em conformidade com o CPC 23” também foram identificadas em maior parte nas notas explicativas, assim percebendo que as empresas têm diligência em elaborar e publicar seus demonstrativos contábeis com intenção de maior transparência e elucidação perante os *stakeholders*.

Apesar de serem obrigadas a apresentarem a retificação de erros, percebe-se que a palavra “erro” é evitada, e, não raro, está restrita à presença do termo na denominação do CPC 23. As companhias fazem uso de termos similares, porém com menor impacto semântico, tais como “imprecisões”, “indefinições”, “incertezas”, “omissões”, “equivocos”, “falhas”, “lapsos”, “retificar”, “ajustes”, “reclassificações”, como se observa nos trechos a seguir, de sujeitos diferentes:

- Em decorrência das conclusões e resultados identificados pela **investigação independente**, contratada (...) foi **identificada a necessidade de ajuste** nas demonstrações financeiras da... (grifo nosso)

- Os reflexos contábeis no consolidado decorrentes do registro da variação cambial no ativo imobilizado, **recálculo** de depreciação/amortização e **remensuração** das despesas de imposto de renda... (grifo nosso)
- A Administração, após análise do material a ser utilizado na perfuração dos blocos da Companhia, entendeu ser aplicável a **reclassificação** para melhor apresentação da rubrica de estoques para imobilizado... (grifo nosso)

Por outro lado, também foram encontradas ocorrências em que os sujeitos não deixavam margem de dúvida para o usuário quanto à relação da informação com a retificação de erros, como se observa nos trechos de sujeitos diferentes, a seguir:

- Reclassificação dos saldos a receber das fundações que estavam contabilizado na rubrica de benefício pós-emprego para outros ativos não circulantes (...) **esse ajuste é classificado como retificação de erro...** (grifo nosso)
- Os ativos da infraestrutura da concessão durante o período de construção, anteriormente classificados como intangível em curso, passam a ser classificados como ativos de contrato (...) **classificado como retificação de erro...** (grifo nosso)
- foram realizadas reapresentações de saldos nas Demonstrações Financeiras decorrentes de **retificação de erros materiais...** (grifo nosso)

Por fim, pode-se observar também a intencionalidade dos discursos no sentido de minimizar a relevância do erro e ressaltar efeitos positivos de sua retificação, como se observa nos trechos, de dois sujeitos a seguir:

- A Administração da Companhia, **visando melhorar apresentação** da sua posição patrimonial e do seu desempenho operacional e financeiro, reavaliou... (grifo nosso)
- As demonstrações dos fluxos de caixa da Companhia estão sendo reapresentadas, **de forma espontânea...** (grifo nosso)

Observa-se, portanto, que o processo de retificação de erros, para além do mero reconhecimento de falhas no processo contábil, seja na apresentação, registro, mensuração ou evidenciação, é carregado de significados e intencionalidades, tais como a tentativa de mitigar possíveis desgastes para empresa, junto aos usuários e ao mercado financeiro, por conta de equívocos por ela cometidos, especialmente quando esses resultam em redução de resultado econômico.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Assim como ocorre com outras áreas, a contabilidade não está imune a erro em seu processo contábil, seja nas etapas de apresentação, registro, mensuração ou evidenciação, contudo, mecanismos de mitigação dos efeitos de erros identificados em relatórios financeiros, referentes a períodos anteriores, são adotados pelas organizações, seja por iniciativa própria, ou por determinação de normas, tais como o CPC 23, que estabelece critérios para sua retificação.

O objetivo principal do presente estudo foi de analisar o modo como as empresas evidenciam a correção dos erros contábeis em suas notas explicativas, relativas aos exercícios de 2015 a 2018. Diante da análise foi possível concluir que, em regra geral, os sujeitos da amostra seguem os requisitos de evidenciação determinados pelo CPC 23, e apresentam notas explicativas bastante detalhadas com a atenção às características qualitativas fundamentais e de melhoria da divulgação informacional especialmente entre as empresas do setor de energia elétrica.

Quanto ao primeiro objetivo específico que buscou verificar o nível de aderência da evidenciação de correção de erros das empresas em relação ao que solicita o CPC 23, observou-se que todos os sujeitos da pesquisa apresentaram erros de registros, porém erros de apresentação e mensuração só foram identificados em uma empresa cada. Não houve registro de erros de divulgação. Notou-se também uma distribuição equilibrada na evidenciação de 3 dos 4 requisitos determinados pelo CPC 23 e apenas no item “c”, que trata da evidenciação do montante da retificação do início do período anterior, revelou baixa evidenciação.

A respeito do segundo objetivo específico, relativo à análise do discurso contido na correção de erros evidenciados em notas explicativas, observou-se que é comum as companhias utilizarem termos similares ao erro, porém com menor impacto semântico, possivelmente, para diminuir possíveis efeitos ou repercussões negativas por consequência destes. Nessa esteira, percebeu-se também em alguns sujeitos da pesquisa, um discurso que busca minimizar a relevância do erro e ressaltar efeitos positivos de sua retificação. É preciso reconhecer, contudo, que também foram encontradas notas explicativas que não deixavam margem para dúvida quanto a relação da informação com a retificação de erros.

As limitações do estudo são naturais do próprio método qualitativo utilizado, tais como a não possibilidade de generalização dos resultados. Como sugestão para próximos estudos, propõe-se a adoção de abordagem quantitativa para avaliação dos níveis de qualidade

na divulgação da retificação de erros, ou mesmo a construção de painéis para identificação de empresas que se destaquem como *benchmark* para outras de um mesmo grupo com características comuns.

REFERÊNCIAS

- Barbosa, J. da S., Dalava, A. O., Oliveira, C. E. de Savi, E. M. de S., (2015a). Divulgação voluntária e qualidade da informação contábil: um estudo com empresas do segmento BOVESPA MAIS. *Revista de Informação Contábil*, 9(3),16-34.
- Barbosa, J., da S., Scherer, L. M., Scarpin, J. E., Murica, F. D., (2015b). Construção de métrica para avaliação da qualidade da informação contábil sob a ótica de analistas fundamentalistas. *Contabilidade e Organizações*, 24, 42-55.
- Bardin, L (2011). *Análise de conteúdo*. São Paulo: Edições 70.
- Beuren, I. M., (2008) et al. *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade* (3. ed.). São Paulo, SP: Atlas.
- Biddle, G. C.; Hilary, G., Verdi, R. S., (2009) How does financial reporting quality relate to investment efficiency?. *Journal of Accounting and Economics*, 48 (2-3).
- Brasil. (2020) Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as sociedades por ações e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6404consol.htm. Acesso em: 25 fev 2020.
- Bushman, R.; Piotroski, J., Smith, A (2004). *What determines corporate transparency?* Working Paper, University of Chicago.
- Coltro, T. C. P., (2013). IAS 08 - Política contábil, mudança de estimativas e retificação de erros: os principais pontos de aplicação da norma. *Revista de Ciências Gerenciais*, 17(25), 243-253.
- Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC (2019). *Estrutura conceitual para elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro (R2)*. Disponível em: http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/147_CPC00_R1.pdf. Acesso em: 22 mar. 2020.
- Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC (2009). *Pronunciamento CPC23: Políticas contábeis, mudança de estimativa e retificação de erro*. Disponível em:



http://static.cpc.mediagroup.com.br/296_CPC_23_rev%2003.pdf. Acesso em: 05 nov. 2018.

- Gelbcke, E. R., Dos Santos, A., Iudícibus, S., Martins, E., (2018). *Manual de Contabilidade Societária - aplicável às demais sociedades* (3. ed.). São Paulo: Atlas.
- Gil, A. C., (2011). *Métodos e técnicas de pesquisa social*. (6. ed.). São Paulo: Atlas.
- Hendriksen, E.S., Breda, M. F. V., (2009). *Teoria da contabilidade*. São Paulo: Atlas.
- Herculano, H. de A., Moura, G. D. de., (2015) Informação contábil e concentração acionária: análise sob a ótica da persistência e da oportunidade. *Ambiente Contábil*, 7(2) 231-247.
- Isidro, H., Raonic, I. (2012). Firm incentives, institutional complexity and the quality of “harmonized” accounting numbers. *The International Journal of Accounting*, 47(4), 407-436.
- Iudícibus, S (2010). *Teoria da Contabilidade*. (10 ed.). São Paulo: Atlas.
- Iudícibus, S. de., Marion, J. C., (2017). *Introdução à teoria da contabilidade para o nível de graduação* (6. ed.). São Paulo: Atlas.
- Lee, G., Masulis, R.W., (2009). *Seasoned equity offerings: Quality of accounting information and expected flotation costs*. *Journal of Financial Economics*, 92(3) 443-469.
- Mazzioni, S., Klann, R. C., (2018). Aspectos da qualidade da informação contábil no contexto internacional. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios*, 20(1), 92-111.
- Moura, Geovanne Dias de, Franz, Leandro, & Cunha, Paulo Roberto da. (2015). Qualidade da informação contábil em empresas familiares: influência dos níveis diferenciados de governança da BM&FBovespa, tamanho e independência do conselho de administração. *Contaduría y administración*, 60(2), 423-446. [https://doi.org/10.1016/S0186-1042\(15\)30008-5](https://doi.org/10.1016/S0186-1042(15)30008-5)
- Miko, N. U., Kamardin, H., (2015) Impact of audit committee and audit quality on preventing earnings management in the pre-and post-Nigerian corporate governance code 2011. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 172, 651-657.
- Ruberto, R. B., Alves, A. P., (2015) A Qualidade Informacional das Políticas Contábeis, Mudanças de Estimativas e Retificação de Erros: uma Análise nas Notas Explicativas das Maiores Empresas Brasileiras. *Pensar Contábil*, 17(64) 14- 22.



- Rusanescu, S., (2013) La internacionalización de la empresa y la calidad de la información contable: evidencia para España. *Instituto de Contabilidad y Auditoría*, 1-93.
- Salotti, B. M., (2012). *Políticas Contábeis, Mudanças nas Estimativas Contábeis e Retificação de Erros*. Disponível em. <http://aulavirtual.fipecafi.com.br/IFRS-Extensao/IAS%208/Pol%C3%ADticas%20Cont%C3%A1beis,%20> Acesso em 18 set 2019.
- Santos, L.P.G.; Lima, G.A.S.F; Freitas, S.C.; Lima, I. S., (2011) Efeito da Lei 11.638/07 sobre o conservadorismo condicional das empresas listadas BM&FBOVESPA. *Contabilidade & Finanças*, 22(56) 174-188.
- Silva, L. C., Machado, L. de S., (2020). Um estudo em entidades goianas acerca do cumprimento das exigências previstas no pronunciamento contábil CPC 23. *Brazilian Journal of Development*, 6(1) 916-935.
- Takamatsu, R. T.; Lamounier, W. M.; Colauto, R. D., (2008) Impactos da divulgação de prejuízos nos retornos de ações de companhias participantes do IBOVESPA. *Universo Contábil*, 4 (1), 46-63.