

UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
Faculdade de Economia, Administração, Atuária, Contabilidade e Secretariado – FEAAC
Departamento de Contabilidade
Curso de Ciências Contábeis

Debora Cardoso do Nascimento

**DIVULGAÇÃO DE ERROS DE PERÍODOS ANTERIORES DAS EMPRESAS
LISTADAS NA BM&FBOVESPA**

Orientador: Prof. Carlos Adriano S. Gomes

FORTALEZA-CE
2014

DIVULGAÇÃO DE ERROS DE PERÍODOS ANTERIORES DAS EMPRESAS LISTADAS NA BM&FBOVESPA.

Autora: Debora Cardoso do Nascimento

Orientador: Carlos Adriano Santos Gomes

RESUMO

Dentre os aspectos da qualidade informacional apresentada em relatórios contábeis, o trabalho investiga a divulgação de retificações de erros em períodos anteriores nas demonstrações no que diz respeito às suas principais características, ocorrências e adequação à normas pertinentes, por meio de um estudo com técnica documental e com natureza quali-quantitativa. A amostra foi composta por empresas nacionais listadas na BM&FBovespa no período de 2010 a 2013. Os dados para análise foram selecionados por método não probabilístico, utilizando filtros como período, tipo de relatório e palavras-chaves. Após agrupamento por tipo de erro e itens normativos, foi possível gerar estatísticas de distribuição das retificações sob diferentes aspectos, com isso, identificou-se que o setor Financeiro e Outros e o período de 2012 se destacaram em termos de número de retificações, já a natureza mais identificada foi a de Registro e o Relatório Contábil mais afetado foi o Balanço Patrimonial e, dentre os itens normativos, obteve-se um alto índice de conformidade ao CPC 23.

PALAVRAS-CHAVE: Retificação de erro, CPC 23, Divulgação de erro.

ABSTRACT

In the aspect of informational quality presented in accounting statements, this work investigates the accounting errors corrections journalizing, in terms of its main characteristics, occurrences and adequacy in norms. By the observational technique study, quantitatively and quality nature, the sampling has been composed by national companies listed on BM&FBovespa in the period between 2010 and 2013. The data for analysis has been selected using a non probabilistic method, using filter such as period, statement type e key-words. After grouping disclosures by error type e non observed norms, it has been possible generate distribution statistics values in different aspects, by that, it has been seen the financial sector and 2012 year overtop in number of corrections. The most identified type has been entries errors and the most affected financial statement has been the Balance Sheet. Among the analyzed items, a high adequacy index in CPC 23 has been found.

KEY-WORDS: Error correction, CPC 23, Disclosure of error.

1. INTRODUÇÃO

O processo de tomada de decisão no meio empresarial, em grande parte, utiliza-se das informações contábeis apresentadas nas demonstrações financeiras das entidades. Lunkes (2007) relata que essas informações devem possuir características tais como, a precisão, relevância, oportunidade, exatidão, compreensão, uniformidade e abrangência. Portanto, é importante para os usuários que tais informações sejam apresentadas adequadamente, de modo que as decisões definidas a partir delas sejam as mais adequadas. Todavia, é recorrente a divulgação de relatórios com a presença de erros (de avaliação, mensuração ou mesmo de divulgação) que terminam por prejudicar a confiabilidade das informações contábeis e consequentemente seu uso.

Vale ressaltar que, assim como outros ramos do conhecimento ou de atividades econômicas, a contabilidade, conforme Iudícibus *et al.* (2010), não é isenta de falhas, por isso

as demonstrações contábeis podem apresentar erros identificados durante sua elaboração ou somente em períodos subsequentes. Desse modo, sempre que identificadas, tais inconsistências logo devem ser corrigidas, para manter a qualidade da informação e conformidade das demonstrações contábeis com as normas pertinentes.

Então, para tratar da ocorrência de erros em relatórios contábeis, conforme as Normas Internacionais de Contabilidade, foram divulgados os CPC 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erros e CPC 24 – Eventos Subsequentes, que além disso, apresentam requisitos de tratamento e divulgação das mudanças de políticas contábeis, estimativas e eventos subsequentes, com o objetivo de padronização, relevância e confiabilidade das demonstrações contábeis.

Ressalta-se que a Contabilidade, como ferramenta informacional da sociedade, está constantemente em evolução como ciência social. Para cumprir seus objetivos, a Ciência Contábil aprimora seus procedimentos de registro e divulgação, padronizando relatórios e determinando métodos para atender as necessidades dos usuários com relação aos aspectos de mensuração e divulgação das informações relevante. (LIMA *et al.*, 2012).

Nesse sentido, os investidores, como usuários da Contabilidade, necessitam de informações diversificadas e de fácil acesso. A BM&FBovespa, como administradora de mercados organizados de títulos, valores e contratos derivativos, torna-se uma importante fonte dessas informações, pois lista grandes empresas, e estas divulgam seus relatórios contábeis, tanto por obrigatoriedade como por interesse em atrair e manter *stakeholder*.

Diante dessas informações, o problema de pesquisa pode ser definido pela seguinte pergunta: Quais informações as instituições listadas na BM&FBovespa, evidenciam relativas à retificação de erros de períodos anteriores nos demonstrativos financeiros divulgados no período de 2010 a 2013?

Neste contexto, o artigo tem como objetivo, analisar a divulgação de retificação de erros de períodos anteriores das empresas listadas na BM&FBovespa no período de 2010 a 2013, e como objetivos específicos, realizar um levantamento das retificações, para verificar suas principais características, ocorrências e adequação aos CPC 23.

Com a relevância da qualidade e fidedignidade da informação contábil, e da própria valorização da atividade contábil como uma ferramenta de grande potencial preditivo, torna-se importante a correta divulgação de retificação de erros conforme CPC 23 e CPC 24. Assim, é possível justificar a pesquisa ao abordar esse assunto bem como pela escassez de publicações acerca do tema no Brasil.

Com isso, segue a descrição das seções apresentadas neste. A Introdução expõe uma contextualização da temática da pesquisa. O Referencial Teórico explana brevemente, autores a respeito da qualidade informacional, dos erros contábeis de períodos anteriores e suas retificações. Já a Metodologia relata as técnicas metodológicas utilizadas na elaboração da pesquisa. A seção de Análise de dados investiga os dados de forma quali-quantitativamente. As considerações finais mostram os resultados alcançados a partir da análise de dados. As Referências listam os autores que embasaram esse estudo.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Qualidade da Informação Contábil e a Tomada de Decisão

Dentre os objetivos da contabilidade, Dantas *et al.* (2005) destaca o de fornecer informações úteis para tomada de decisão por parte dos usuários. As demonstrações contábeis tornam-se úteis ao conter as informações necessárias para uma adequada interpretação da situação econômico-financeira da entidade, envolvendo um processo de participação entre

usuário e contabilidade, numa visão sistêmica dentro do processo ou sistema de informação empresarial. (PADOVEZE, 2009).

O conceito de informação é apresentado por Matarazzo (2010) como uma representação de comunicação que reflete reação ou decisão, possivelmente acompanhada de surpresa para quem recebe a informação. Por Miranda (1999), informação é a organização de dados de forma a gerar um significado, que é utilizada como subsídio útil à tomada de decisão. Já a contabilidade, é uma ferramenta gerencial e eficaz, representando um sistema de informações que deve registrar todas as transações ocorridas nas organizações. (OLIVEIRA; MULLER; NAKAMURA, 2000).

Para Lanzana (2004) as informações abertas aos seus usuários são essenciais para o funcionamento de um mercado de capitais eficiente. As empresas apresentam informações em seus relatórios financeiros e outros tipos de documentos exigidos, ou não, pelos órgãos reguladores. Assim, a divulgação de informações torna-se a estratégia para se sobressair das demais e como meio de avaliação pelo mercado acionário, na busca dos recursos de investidores, objetivando possíveis emissões de títulos. Lima *et al.* (2011) afirma que a divulgação da informação deve obedecer um grau de transparência ocorrendo a compreensão imediatamente pelo usuário desta informação.

Neste aspecto, Procianoy e Rocha (2002) apresentam que as decisões, por parte de usuários externos, são tomadas de acordo com a quantidade e qualidade de informações a respeito das empresas disponíveis a eles e ao mercado financeiro como um todo. A divulgação de informações, em termos de consistência, pontualidade, quantitativas e qualitativas, pode contribuir para dar credibilidade aos gestores e à entidade como um todo junto ao mercado de capitais. (LOPES; MARTINS, 2005).

As informações contábeis utilizadas pelos usuários devem ser confiáveis, importantes e úteis, atendendo igualmente a todos, de forma consistente e clara, para que sejam desejadas pelos usuários, garantindo a verdade de um patrimônio, em determinado tempo. As empresas lidam com vários tipos de informações, que devem ser gerenciadas em tempo hábil, pois a informação atrasada não terá valor. (CALIXTO; BARBOSA; LIMA, 2007).

A NBC TG Estrutura Conceitual, aprovada pela Resolução CFC 1.374/11, traz como características qualitativas das demonstrações contábeis a compreensibilidade, relevância, confiabilidade e a comparabilidade, devendo essas ser tempestivas, mantendo o equilíbrio entre custo e benefício, e características qualitativas. No Quadro 1, segue uma breve descrição de cada característica conforme apresentado no Pronunciamento Conceitual Básico (R1) - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro.

Quadro 1 - Características Qualitativas das Demonstrações Contábeis

CARACTERÍSTICAS QUALITATIVAS	CONCEITOS
Fidedignidade	• Para ser representação perfeitamente fidedigna, a realidade retratada precisa ter três atributos. Ela tem que ser completa, neutra e livre de erro . O objetivo é maximizar referidos atributos na extensão que seja possível.
Relevância	• É aquela capaz de fazer diferença nas decisões que possam ser tomadas pelos usuários. • A materialidade é um aspecto de relevância específico da entidade baseado na natureza ou na magnitude, ou em ambos, dos itens para os quais a informação está relacionada no contexto do relatório contábil-financeiro de uma entidade em particular.
Comparabilidade	• A informação acerca da entidade que reporta informação será mais útil caso possa ser comparada com informação similar sobre outras entidades e com informação similar sobre a mesma entidade para outro período ou para outra data
Verificabilidade	• Significa que diferentes observadores, conscientes e independentes, podem chegar a um consenso, embora não cheguem necessariamente a um completo acordo, quanto ao retrato de uma realidade econômica em particular ser uma representação fidedigna.

Tempestividade	• Significa ter informação disponível para tomadores de decisão a tempo de poder influenciá-los em suas decisões.
Compreensibilidade	• Classificar, caracterizar e apresentar a informação com clareza e concisão torna-a compreensível.

Fonte: Araujo *et al.*(2013)

No contexto do trabalho, é importante destacar que a informação deve ser livre de erro, justificando o grifo realizado no Quadro 1, na coluna de conceitos da característica qualitativa de fidedignidade.

As informações divulgadas nas demonstrações contábeis influenciam decisões internas e externas, tornando-se um elemento competitivo no mercado financeiro. Informações de qualidade, ou seja, que representem a real situação patrimonial e financeira, divulgadas com rapidez, serão mais satisfatórias e confiáveis aos seus usuários, cumprindo sua função.

Demonstrativos contábeis apresentam maior confiabilidade ao serem evidenciados livres de erros e de forma fidedigna aos eventos econômicos das organizações. A divulgação dessas demonstrações deve ser adequada a todos os usuários, com isso, surge a importância de evidenciar as informações contábeis com eficiência e eficácia.

A evidenciação, como um processo contábil, tem como finalidade divulgar informações importantes sobre o valor e o desempenho das empresas de forma compulsória ou voluntária. O tema evidenciação tem apresentado uma evolução nos últimos anos, como importante meio de comunicação entre os gestores das empresas, seus acionistas e com o mercado. (PONTE; OLIVEIRA, 2004).

Segundo Hendriksen e Van Breda (2009) a divulgação adequada da informação contábil pode ser obtida quando for possível responder os seguintes questionamentos:

- A quem deve ser divulgada a informação?
- Qual a finalidade da informação?
- Quanta informação deve ser divulgada?

Para Iudícibus (2010) a informação contábil deverá ser evidenciada a fim de atender às necessidades de cada usuário, mesmo com existência de variações na forma de evidenciar a essência não será diferente, deve-se apresentar, de forma ordenada, informações quantitativas e qualitativas, ficando de fora das demonstrações, quantidade mínima possível de informações.

O Pronunciamento Técnico CPC 26 (2011) - Apresentação das Demonstrações Contábeis - define a base para apresentação das demonstrações contábeis e notas explicativas, que devem atender as necessidades informacionais de seus usuários. As notas explicativas devem conter informações adicionais com relação os demais demonstrativos, contendo descrições narrativas ou segregações e aberturas de itens divulgados nas demonstrações contábeis e informação acerca de itens que não se enquadram nos critérios de reconhecimento dessas demonstrações.

2.2 Erros contábeis de períodos anteriores

Castro (2001) afirma que o bom exercício da profissão é possível através das normas, que atuam como guias ou regras de conduta técnica. As normas e princípios contábeis auxiliam na padronização da divulgação de informações pelas empresas, tornando possível a comparação de resultados sem afetar a fidelidade do que ocorre nas entidades.

Mesmo com o apoio de normas e princípios, as demonstrações contábeis estão suscetíveis a erros e fraudes, pois em qualquer fase do processo contábil pode ocorrer falhas operacionais, por falta de conhecimento ou intencional. Também é possível que os dados

envolvidos sejam imprecisos, podem existir falhas do *software* utilizado e outros exemplos que tornam as demonstrações vulneráveis a inconsistências.

Diante da possibilidade de ocorrência de erros, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis emitiu o Pronunciamento Técnico CPC 23 (2009), que define erros de períodos anteriores como omissões e incorreções nas demonstrações contábeis da entidade. Os erros podem ocorrer pelo uso incorreto da informação confiável ou pela falta da mesma, onde essa informação estava disponível no período da autorização da divulgação das demonstrações que apresenta o erro e poderia ter sido obtida e considerada de forma razoável durante a elaboração das demonstrações.

O Pronunciamento Conceitual Básico, CPC 00 (R1) admite que é improvável os relatórios contábeis atingirem um retrato exato das transações e outros eventos financeiros, pois durante a elaboração e divulgação eles são baseados, em larga escala, nos julgamentos, estimativas e modelos. Dentro dessa realidade, as demonstrações devem apresentar as características qualitativas de relevância e representação fidedigna.

Então, a Contabilidade pode apresentar distorções devido à interpretação ou tratamento equivocado das informações utilizadas no processo de contabilização, mesmo que essas sejam fidedignas aos fatos contábeis. Outra situação que causa inconsistências nos relatórios é a impossibilidade, temporária ou não, de acesso às informações necessárias para embasar o registro contábil. Nesse aspecto, conforme o CPC 23, as distorções involuntárias que afetam a relevância e fidedignidade dos demonstrativos publicados são consideradas erros de materialidade significativa.

De modo resumido pode-se classificar os erros em dois grupos: intencionais e não intencionais. Para Crepaldi (2012), as incorreções involuntárias nas demonstrações são atribuídas a erros aritméticos, erros de execução nos registros, desvios inconscientes, desconhecimento na aplicação de princípios contábeis e esquecimento ou má interpretação dos fatos na época de sua contabilização.

Os erros não intencionais, de acordo com Attie (2009), são de interpretação errônea, omissão ao não aplicar alguma norma ou procedimento, ou má aplicação de qualquer norma ou procedimento, podendo esses gerarem erros não toleráveis nas informações apresentadas pelos demonstrativos contábeis.

Por outro lado, os erros contábeis praticados de forma intencional, caracterizam-se como fraude. A interpretação técnica da NBC T11 – IT 3, aprovada através da Resolução nº 836/99, descreve a ocorrência de fraudes quando há manipulação, falsificação, ou alteração de registros ou documentos que altere os registros de ativos, passivos e resultados; ou quando ocorre apropriação indébita de ativos; suspensão ou omissão de transações nos registros contábeis; registros de transações sem comprovação; e aplicação de práticas contábeis indevidas.

Cunha e Cornachione Junior (2003) afirmam que existem diversas definições para fraude, porém todas destacam ações de ludibriar, enganar, obter vantagem de forma injusta sobre alguém, com intenção ou não de prejudicar, mesmo que não seja proposital, ou com intenção doloso/criminosa, através de omissão ou falsas informações. Iudícibus, *et al.* (2010) considera que as normas pertinentes apresentam maior exigência com relação à fraudes, pois independente de sua materialidade deve ser corrigido.

De acordo com o CPC 23 (2009), erros podem ocorrer no registro, na mensuração, na apresentação ou na divulgação de elementos de demonstrações contábeis, sendo possível identificar a natureza do erro conforme em qual dos procedimentos contábeis descritos apresentaram falhas.

Segundo o CPC 23 (2009), a entidade deverá corrigir erros materiais de períodos anteriores, considerando material a incorreção ou omissão que influenciar, individual ou coletivamente, as decisões econômicas tomadas pelos usuários dessas demonstrações contábeis, considerando como esses poderiam ser influenciados. O Pronunciamento Conceitual Básico, CPC 00 R1 (2011), presume que os usuários tenham um conhecimento razoável dos negócios, atividades econômicas e contabilidade a disposição.

2.3 Retificação de Erros

A retificação é o ato de corrigir, onde, por consequência, a verdade de um fato será reestabelecida, esse conceito é apresentado por Oliveira e Santos (2014) as empresas devem corrigir as informações equivocadas e materiais, que já foram apresentadas em demonstrações contábeis de períodos anteriores, após a sua descoberta.

O CPC 23 determina que erros, que não foram descobertos até um período subsequente, devem ser corrigidos na informação comparativa apresentada nas demonstrações contábeis desse período subsequente, devendo corrigi-los retrospectivamente no primeiro conjunto de demonstrações contábeis cuja autorização para publicação ocorra após a descoberta de tais erros.

Iudícibus *et al.* (2010) divide a retificação de erros, conforme o CPC 23, em duas situações:

- Reapresentação dos valores comparativos para período anteriormente apresentado em que ocorreu o erro; e
- Reapresentação dos saldos de abertura dos ativos, dos passivos e do patrimônio líquido, caso o erro tenha ocorrido em período anterior à apresentação mais antiga.

Em ambas as situações, o efeito do erro deve ser excluído na demonstração do lucro ou prejuízo do período, assim como qualquer outra informação relacionada ao erro que está sendo retificado devem ser corrigidas até a data mais antiga que for possível, como por exemplo, resumo histórico de informações contábeis. (IUDÍCIBUS *ET AL.*, 2010)

Quando for possível evidenciar os efeitos do erro em um período específico na informação comparativa, conforme de ser realizado, o CPC 23 (2009), indica retificar os saldos de abertura de ativos, passivos e patrimônio líquido para o período mais antigo o qual seja possível a reapresentação retrospectiva, podendo ser até o período corrente, caso seja o único possível.

O CPC 23 (2009) apresenta que na divulgação da correção de erros de períodos anteriores deve constar a natureza do erro, o montante da retificação para cada período anterior apresentado, montante da retificação no início do período anterior mais antigo apresentado e as circunstâncias que ocasionaram o erro, descrevendo como e desde quando o corrigiu-se o erro, e se não foi possível a retrospectiva de um período específico.

Para o montante da retificação para cada período anterior apresentado, na medida em que seja praticável, devem ser indicados os valores para cada item afetado da demonstração contábil, e os resultados por ação básicos e diluídos, caso o Pronunciamento Técnico CPC 41 – Resultado por Ação se aplicar à entidade.

Com relação a existências de limitações para realizar a reapresentação retrospectiva, Iudícibus *et al.* (2010) define tal situações em dois tipos: quando não é praticável apresentar os efeitos de erro em um período específico ou alguns períodos na informação comparativa; e quando for impraticável apresentar o efeito cumulativo. Na primeira situação, deve a entidade retificar os saldos patrimoniais de abertura mais antigo possível, já na segunda, deve ser

realizado a correção prospectivamente a partir do período mais antigo praticável, sem considerar os efeitos cumulativos.

O CPC 23 (2009) exige que ao aplicar retrospectivamente correção de erro de período anterior deve ser identificada a informação que comprove a existência na época da transação, de outro evento ou condição não apresentados anteriormente, e que estavam presentes e disponíveis quando as demonstrações foram elaboradas e sua disponibilidade quando as demonstrações foram autorizadas para divulgação.

As estimativas são subjetivas e podem ser desenvolvidas após a data do balanço, porém, com o tempo, torna-se mais difícil realizar estimativas de eventos ocorridos em períodos anteriores. Estimativas relacionadas a períodos anteriores devem ser iguais às estimativas realizadas no período corrente. Por isso, caso seja necessária estimativa significativa para aplicação da retrospectiva ou a reapresentação retrospectiva, sem comprovar as informações descritas, é impraticável retificar o erro de período anterior retrospectivamente (CPC 23, 2009).

A retificação de erros de períodos anteriores pode ser classificada como evento subsequente conforme conceitos apresentados em normas. Iudícibus *et al.* (2010) define como evento subsequente, aquele que ocorre entre a data final do período em que as demonstrações contábeis se referem e a data da autorização de emissão dessas demonstrações, independente desse evento ser favorável ou desfavorável. Esses eventos podem ser divididos em: os que evidenciam condições que já existiam na data do balanço e os que evidenciam condições subsequentes a data do balanço.

Conforme CPC 24 – Evento Subsequente (2009), a empresa é obrigada a divulgar os efeitos no balanço para condições que já existiam na data do balanço, mesmo que sem está definidos todas as informações do evento. Em notas explicativas devem ser divulgados eventos ocorridos após a data do balanço, que não permitem a retroação dos efeitos ao balanço. Ambas as situações devem ser esclarecidas em notas explicativas, apresentando efeitos relevantes no balanço e/ou efeitos relevantes para entidade.

É interessante salientar, que após a divulgação das informações necessárias para retificar os valores inconsistentes, já publicados, essa apresentação não precisar ser repetida em demonstrações contábeis de períodos subsequentes ao que ocorreu tal correção. (LEMES; CARVALHO, 2010)

3. METODOLOGIA

O método científico utilizado é dedutivo, pois a pesquisa parte de princípios e normas considerados verdadeiros e indiscutíveis para a abordagem da temática, prevendo ocorrências de casos particulares com base na lógica. Gil (2011, p. 9) indica a seguinte definição para o método dedutivo: “Parte de princípios reconhecidos como verdadeiros e indiscutíveis e possibilita chegar a conclusões de maneira puramente formal, isto é, em virtude unicamente de sua lógica.”

Para a técnica de pesquisa, foi utilizada a observacional, visto que foram observados os eventos de retificações contábeis ocorridas em grupo selecionado de empresas e períodos. Os eventos foram classificados conforme bibliografia referenciada. Segundo Martins e Teóphilo (2009), a observação consiste em um exame minucioso que requer atenção na coleta e análise das informações, dados e evidências. Para tanto, deve ser precedida por um levantamento de referencial teórico e resultados de outras pesquisas relacionadas ao estudo.

A pesquisa, quanto aos seus objetivos, tem característica exploratória, que, para Gil (2011), tem como meta proporcionar maior familiaridade com o problema, aprimorando

ideias e descobertas de intuições, que possibilita os mais variados aspectos relativos ao fato estudado. Nesse sentido, este estudo investiga como as empresas dos setores de telecomunicação e utilidade pública listadas na BM&FBovespa estão apresentando as retificações de erros de períodos anteriores e se as mesmas estão em conformidade com o CPC 23 e CPC 24.

Com relação ao delineamento, a pesquisa está caracterizada como bibliográfica e documental. Segundo Gil (2011), a diferença entre pesquisa documental e bibliográfica está na natureza de suas fontes, sendo bibliográficos os assuntos abordados que receberam contribuições de diversos autores e documental, os materiais que estão envolvidos e geralmente não receberam ainda um tratamento analítico. Nesse sentido, foram analisadas regulamentações, artigos científicos, livros e demais bibliografias que abordem o assunto da pesquisa, e no campo documental, as notas explicativas publicadas das empresas listadas na BM&FBovespa, do período de 2010 a 2013.

Os documentos foram coletados no mês de agosto de 2014, e a técnica de coleta foi de documentação indireta, pois os relatórios para análise, foram obtidos através do sitio BM&FBovespa no período de coleta de 2010 a 2013, com o auxílio do ‘*iMacro for Firefox*’ que possibilitou a automatização de *download* das notas explicativas.

Entre as 523 empresas nacionais listadas na BM&FBovespa que compõe a população foi selecionada uma amostra através de método não probabilístico, utilizando os filtros a seguir:

- O período base dos relatórios divulgados foi de 2010 a 2013, para possibilitar a análise após publicação da Lei nº 11.638 e Pronunciamentos Técnicos.
- As empresas que apresentam em notas explicativas algum dos seguintes termos: ‘correção’, ‘erros’, ‘ajuste’ e ‘retificação’, pois são termos citados no CPC 23.
- As empresas brasileiras que apresentarem em notas explicativas, retificação de erros de períodos anteriores.

Então, a partir dos filtros listados, foram selecionadas 41 empresas, que retificaram erros distribuídos entre 45 relatórios. O conteúdo das informações coletadas foi analisado, identificando a natureza do erro, os montantes envolvidos e as circunstâncias apresentadas como motivos que ocasionaram o erro, observando se existe conformidade com CPC 23 e CPC 24.

Em relação à natureza do problema proposto, a pesquisa é considerada quali-quantitativo. A dimensão qualitativa analisa a divulgação de retificações de erros de períodos anteriores das entidades, de acordo com conteúdo apresentado de forma geral. De acordo com Richardson *et al.* (2012) a pesquisa qualitativa é constituída por técnicas interpretativas, que objetiva identificar fenômenos e obter elementos relevantes para descrever ou explicar tais fenômenos. Outro critério de acordo com Martins e Theóphilo (2009), é a preocupação com a interação do fenômeno analisado com diversos fatores, verificando a relação dele nas atividades, procedimentos e interações com outros elementos, ou seja, além dos resultados e o produto, o processo onde o fenômeno está envolvido também é relevante.

Por sua vez o enfoque quantitativo procura analisar as publicações de retificação de erros contábeis utilizando métodos estatísticos, com relação a sua natureza, montante da retificação, as demonstrações afetadas, os setores da BM&FBovespa e o período que foram retificados. Segundo Richardson *et al.* (2012) a pesquisa quantitativa se caracteriza por quantificar, tanto na coleta, quanto no tratamento dos dados, através de ferramentas

estatísticas, como por exemplo percentuais, médias, coeficiente de correlação e análise de regressão.

4. ANÁLISE DE DADOS

Nos 45 relatórios, selecionados por apresentar retificação de erros, foram identificados 148 erros retificados, filtrados principalmente através dos termos ‘retificação’ e ‘erros’. A principal forma utilizada para apresentar tais retificações foi relatar e reapresentar os valores envolvidos em um tópico de notas explicativas, normalmente titulado como ‘Reapresentação de Saldo’ ou ‘Reapresentação das Demonstrações’, onde em sua grande maioria descrevem a origem do erro e seus impactos.

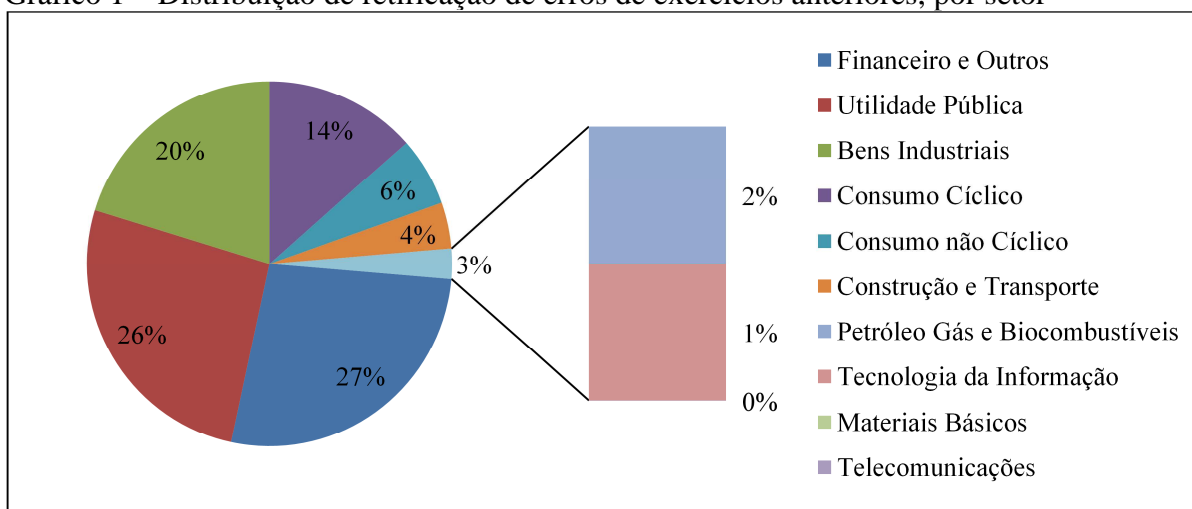
Também foi possível perceber que a prática de ‘novas consolidações’ são apontadas enumeras vezes como formar de descobrir inconsistências publicadas em relatórios anteriores, e, em poucos casos, foram identificados Eventos Subsequente, onde a retificação foi realizada após autorização para publicação, porém no mesmo período que ocorreu o erro.

Para cada incorreção, detectada através dos filtros já apresentados, atribuiu-se um tipo de natureza, (apresentação, divulgação, mensuração e registro), conforme indicado pelo CPC 23, porém essa classificação, em sua grande maioria, aconteceu através da interpretação dos textos que descreviam o erro, pois eles não utilizavam especificamente esses termos.

Outro enfoque está relacionado à reapresentação retrospectiva dos saldos, que variou entre 1 a 3 períodos e no qual a maior parte realiza esse retrospecto apenas de um, mesmo o CPC 23 indicando reapresentação dos valores a partir do período mais antigo praticável. Em alguns casos essa situação ocorre por o erro ter ocorrido apenas no período anterior mais próximo à divulgação do mesmo, porém nos demais, não é descrito a justificativa para o retrospecto de um período.

Com relação ao setor de atuação, conforme classificação apresentada pela BM&FBovespa, as incorreções estão distribuídas entre: Bens Industriais, Construção e Transporte, Consumo Cíclico, Consumo não Cíclico, Financeiro e Outros, Petróleo Gás e Biocombustíveis, Tecnologia da Informação e Utilidade Pública. No Gráfico 1 é possível visualizar tal distribuição.

Gráfico 1 – Distribuição de retificação de erros de exercícios anteriores, por setor



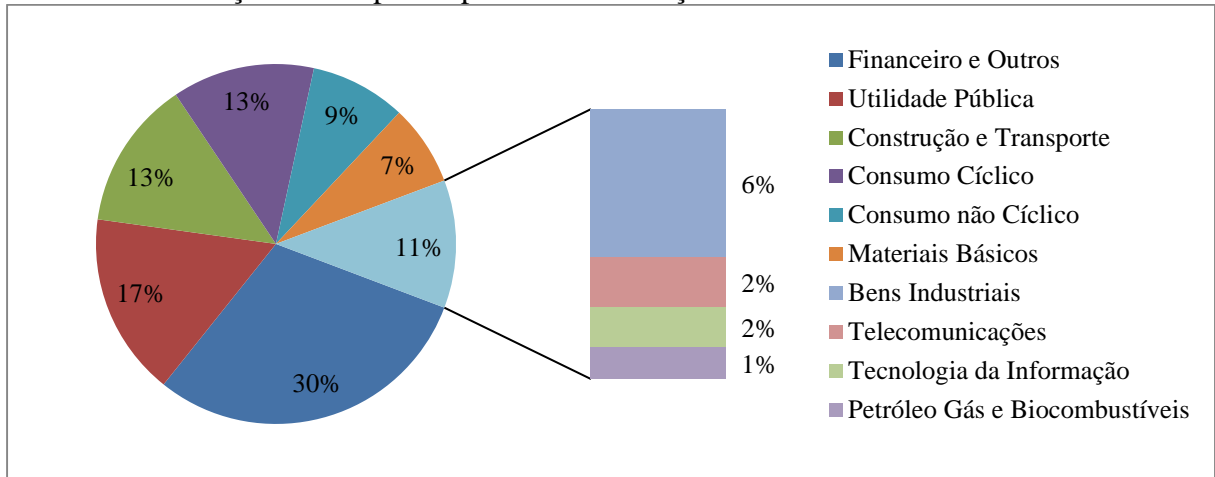
Fonte: elaborado pelo autor.

O setor de atuação com maior representatividade é o ‘Financeiro e Outros’, com 27% das retificações, que numericamente representam 40 erros dentre os 148 já listados. O segundo é o de ‘Utilidade Pública’, com 26% e o terceiro, o de ‘Bens Industriais’ com 20%.

Nos setores de Telecomunicações e Materiais Básicos não foi localizada correções, já nos demais, o percentual foi inferior a 10%.

O Gráfico 2 também é direcionado aos setores de atuação, porém discriminando o percentual representativo de cada um considerando todas as empresas nacionais listadas na BM&FBovespa, conforme apresentado em seu sitio, que formam a população da pesquisa.

Gráfico 2 – Alocação das empresas por setor de atuação

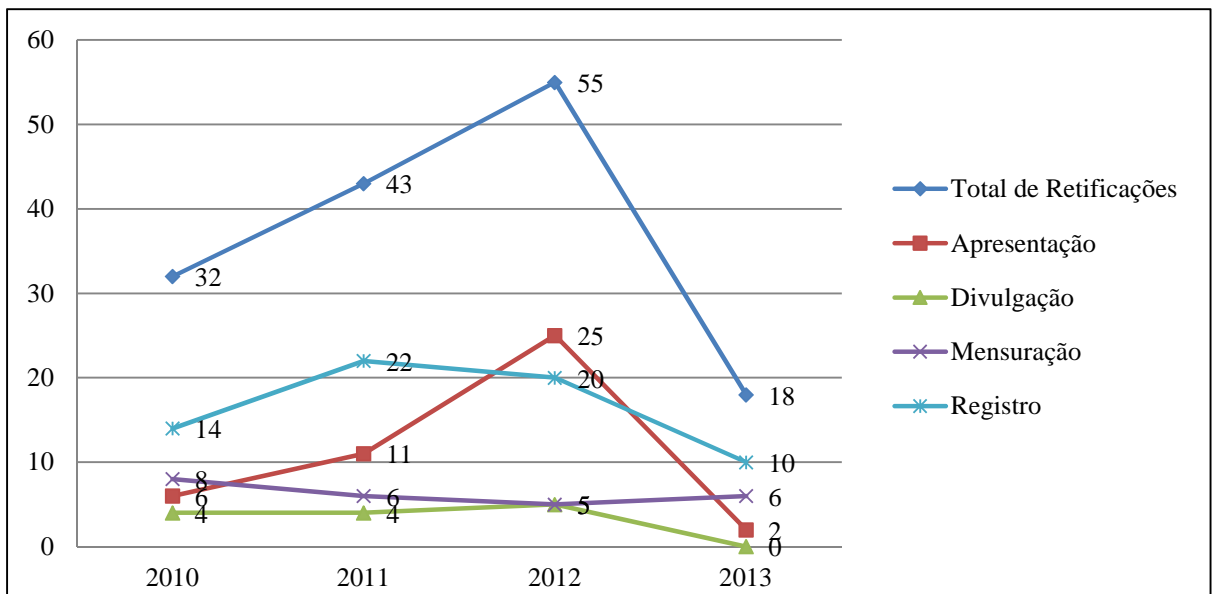


Fonte: elaborado pelo autor.

Através do Gráfico 1 e Gráfico 2, é possível identificar alguns percentuais semelhantes. Então, investigou-se o coeficiente de correlação entre as variáveis ‘número de empresas por setor’ e ‘número de erros por setor’, encontrando o valor de 0,76 como coeficiente de correlação, o que indicando correlação positiva, porém não perfeita.

Foi praticável analisar a evolução do número total de inconsistências retificadas e, também, das naturezas classificadas durante o período base determinado para esta pesquisa (2010 a 2013), e pode-se verificar essas informações no gráfico 3, apresentado a seguir:

Gráfico 3 – Evolução das retificações e natureza dos erros



Fonte: elaborado pelo autor.

O ano de 2012 ganha notoriedade no total de retificações e na natureza de apresentação. Investigando esses dois temas, no conteúdo coletado, não foi constatado um

padrão que justificasse essas situações, porém, muitas retificações foram relacionadas à alteração de termos, apresentação de valores no curto ou longo prazo e outros motivos semelhantes.

Além disso, vale ressaltar que a natureza de erro que mais se destacou, considerando todo o período é a de Registro, onde representa 45% dos erros dentre as demais naturezas, já a de apresentação 30%, mensuração 17% e por último, divulgação, com 95 dos erros.

Também se identificou, quando disponível, o montante de cada retificação, e a variação desses dados encontra-se entre 17 e 6.092.287, ressaltando que esses valores são expressos em milhares de reais. Na Tabela 1 se analisa o comportamento, desse montante quanto às medidas estatísticas, diferenciado por período. Vale ressaltar que os montantes não apresentados foram desconsiderados nessa tabela.

Tabela 1 – Comportamento do montante de retificação

	2010 - 2013	2010	2011	2012	2013
Média	R\$ 110.746	R\$ 234.955	R\$ 54.273	R\$ 64.632	R\$ 114.943
Mediana	R\$ 8.564	R\$ 17.839	R\$ 10.527	R\$ 4.384	R\$ 18.688
Desvio Padrão	561.078,55	1.071.636,09	133.550,93	245.445,06	221.124,56
Coeficiente de Variação de Pearson	507%	456%	246%	380%	192%

Fonte: elaborada pelo autor.

A Tabela 1 aponta que a distribuição amostral desse item é assimétrica e possui elevada dispersão, tanto para o intervalo de 2010 a 2013 como anualmente, por consequência, não é possível identificar padrões estáveis para esses valores distribuídos por período.

Após a verificação de quais demonstrativos são afetados pelos erros e reapresentados na retificação, foi elaborado o quadro resumo, onde são listados os demonstrativos e a quantidade de erros que atingiu as informações deles.

Quadro 2 – Demonstrativos afetados com erros de períodos anteriores

DEMONSTRATIVO	Nº DE ERROS
Balanço Patrimonial	107
Demonstração do Resultado do Exercício	69
Demonstração de Fluxo de Caixa	32
Demonstração do Valor Adicionado	9
Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido	4
Demonstração do Resultado Abrangente	3
Demonstrativo não identificado	2
Total	226

Fonte: elaborado pelo autor.

Pode-se entender, por meio do Quadro 2, que um erro é capaz de influenciar valores em mais de um relatório contábil, portanto, o somatório da coluna 'nº de erros' não se igualou ao total de correções coletadas (148). Além disso, foi apresentado que as três demonstrações mais afetadas foram: em primeiro lugar, o Balanço Patrimonial, em segundo a Demonstração do Resultado do Exercício e terceiro a Demonstração de Fluxo de Caixa, e em decorrência disso, essa foram reapresentadas com maior frequência.

Para analisar a conformidade ao CPC 23 referente à divulgação de retificações de erros, dentre os solicitados pelo pronunciamento, verificou-se a presença dos seguintes itens, pois sua investigação foi praticável conforme o volume dos dados coletados:

- Descrição da natureza do erro;
- Montante da Retificação;
- Reapresentação dos valores envolvidos;
- Indicação dos itens afetados.

Após esse procedimento, elaborou-se a Tabela 2, com intuito de expor o número de ocorrência desses itens, dentre os dados coletados.

Tabela 2 – Conformidade com CPC 23

Setor	Descrição da natureza	Montante de retificação	Indicação dos itens afetados	Reapresentação dos valores envolvidos
Bens Industriais	30	17	29	30
Construção e Transporte	6	6	6	6
Consumo Cíclico	20	16	20	20
Consumo não Cíclico	9	9	2	2
Financeiro e Outros	40	39	39	40
Petróleo Gás e Biocombustíveis	2	2	2	2
Tecnologia da Informação	2	2	2	2
Utilidade Pública	39	39	36	36
Total	148	130	136	138

Fonte: elaborado pelo autor.

Conforme os aspectos discriminados, a maior parte da amostra atendeu aos tópicos observados, e dentro dessa perspectiva, considerando o total de 148 retificações menos os itens não atendidos, encontra-se que 18 não apresentaram o montante do erro, 12 não indicaram os itens afetados e 10 não reapresentaram os valores envolvidos, totalizando 40 itens não divulgados, representando 7% dos fatores analisado.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A pesquisa buscou identificar as características presentes nas retificações de erros e analisar o nível de conformidade ao CPC 23 das empresas nacionais listadas na BM&FBovespa, divulgadas no período de 2010 a 2013. Primeiro se quantificou o total de retificações, encontradas através de filtros, em 148 correções coletadas, distribuídas em 45 relatórios e 41 empresas, para então analisar suas características.

Especificamente observou-se a forma de apresentação em notas explicativas, no sentido textual, verificando termos, justificativas e descrições dessas correções, e destacou-se o uso de um tópico, nomeado de ‘Reapresentação de Saldo’ ou similar, e que as principais expressões são realmente ‘retificação de erro’ e ‘reclassificação’, podendo, então, deduzir que as entidades apresentam um padrão em sua redação e na forma de divulgação.

Foi comprovado que a principal forma das entidades detectam erros em relatórios já publicados é a de ‘novas consolidações’, ou seja, a constante revisão das informações contábeis auxiliam à manter a qualidade dos Relatórios Contábeis, porem as empresas precisam de mecanismos que protejam a qualidade da informação contábil, onde nem ocorra a publicação de informações errôneas.

No que diz respeito aos setores de atuação, conclui-se que não existe algum deles que seja propício à publicar demonstrações com inconsistências, uma vez que a distribuição do volume de retificações entre setores assemelha-se à distribuição das empresas entre os mesmo, possuindo uma alta correlação.

No período de 2012, houve um aumento no número de retificações por conta de erros, principalmente com a natureza de apresentação, e no decorrer das justificativas apresentadas pelas entidades não foi identificado algum padrão, e durante o período analisado a principal natureza é a de registro. Entende-se que nesse período as empresas intensificaram a apresentações de informações fidedignas.

Averiguou-se que os valores envolvidos no erro não sofrem influência dos demais itens, uma vez que esses apresentam uma dispersão alta e não possui correlação com as demais variantes analisadas no trabalho, então seu comportamento foi considerado aleatório.

Ao realizar a verificação dos itens de divulgação das retificações de erros, descritos no CPC 23, comprovou-se conformidade normativa, então afirma-se que as empresas averiguadas preocupam-se em retificar as informações conforme norma pertinente, porém em alguns momentos apresentam textos confusos e de difícil compreensão.

Por fim para pesquisas futuras, recomenda-se realizar a análise considerando-se os demais itens de divulgação indicados pelo pronunciamento contábil referente ao tema ou verifica quais problemas levam aos erros apresentados, com intuito de apontar métodos para que as informações contábeis tornem-se livre de erros materiais.

REFERÊNCIAS

ATTIE, W. **Auditoria, Conceitos e Aplicações** . 4 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

ARAÚJO, João G.N.; SOEIRO, Tiago M.; LEMOS, CARLOS FILHO, Francisco A.; OLIVEIRA, Marina F. J. **Um estudo sobre as evidenciações contábeis do governo do estado de Pernambuco sob a ótica da teoria da legitimidade e dos custos políticos**. In: VII Seminário UFPE de Ciências Contábeis, 2013. Rio de Janeiro, RJ. Disponível em <http://www.ufpe.br/ppgcontabeis/images/documentos/viiseminarioanais_vol_1_23102013.pdf#page=48> . Acesso em 09 dez. 2013.

CALIXTO, Laura; BARBOSA, Ricardo R.; LIMA, Marilene B. Disseminação de informações voluntárias: relatórios contábeis versus Internet. **Revista Contabilidade & Finanças**. Edição 30 anos de doutorado, p. 84-95, jun. 2007. Disponível em <www.eac.fea.usp.br/eac/revista>. Acesso em 28 nov. 2013.

CASTRO, Marcelo L. **Uma contribuição ao estudo da harmonização das normas contábeis na era da globalização**. In: 1º Seminário USP de Contabilidade, 2001. São Paulo, SP. Disponível em <<http://www.fucape.br>>. Acesso em: 26 maio 2014.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Técnico CPC 00: Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro (R1)**. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br>>. Acesso em: 30 nov. 2013.

_____. **Pronunciamento Técnico CPC 23: Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro – IAS08**. Disponível em:<<http://www.cpc.org.br>>. Acesso em: 30 nov. 2013.

_____. **Pronunciamento Técnico CPC 24:** Evento Subsequente – IAS10. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br>>. Acesso em: 30 nov. 2013.

_____. **Pronunciamento Técnico CPC 26:** Apresentação das Demonstrações Contábeis (R1) -IAS 01 (IASB – BV 2011). Disponível em: <<http://www.cpc.org.br>>. Acesso em: 30 nov. 2013.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC n 1.207, de 27 de novembro de 2009.** Aprova a NBC TA 240 – Responsabilidade do Auditor em Relação a Fraude no Contexto da Auditoria de Demonstrações Contábeis. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>> Acesso em: 10 out. 2014.

_____. **Resolução CFC n 836, de 22 de fevereiro de 1999.** Aprova a NBC T1 – 03. Fraude e Erro. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>> Acesso em: 10 out. 2014.

_____. **Resolução CFC n 1.374, de 16 de dezembro de 2011.** Aprova a NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL (NBC T 1) – Estrutura Conceitual para Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>> Acesso em: 17 ago. 2014.

CREPALDI, S. A. **Auditoria Contábil:** teoria e prática. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

CUNHA, Jacqueline Veneroso Alves da; CORNACHIONE JUNIOR, Edgard Bruno. Fraudes e tecnologia da informação: análises das influências em sistemas contábeis e empresariais. **Revista Brasileira de Contabilidade**, nº 144, p.80, Nov/Dez 2003.

DANTAS, J.; ZENDERSKY, H. C.; SANTOS, S. C.; NIYAMA, J. K. A dualidade entre os benefícios do disclosure e a relutância das organizações em aumentar o grau de evidenciação. **Revista Economia & Gestão**, Belo Horizonte, 2005. p. 56-76. Disponível em <<http://periodicos.pucminas.br/index.php/economiaegestao/article/view/40/34>> Acesso em 28 nov. 2013.

FERREIRA, A. B. de H. **Dicionário Aurélio Básico da Língua Portuguesa.** 5 ed. Curitiba: Positivo, 2010.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 6 ed. São Paulo. Atlas. 2011.

HENDRIKSEN, E. S.; VAN BREDÁ, M.I F. **Teoria da contabilidade.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. 10ª. Ed. São Paulo: Atlas, 2010.

IUDÍCIBUS, S. D., Martins, E., Gelbcke, E. R., & Santos, A. D. **Manual de contabilidade societária**: aplicável a todas as sociedades, de acordo com as normas internacionais e do CPC. São Paulo: Atlas, 2010.

LANZANA, A. P. **Relação entre Disclosure e Governança Corporativa das Empresas Brasileiras**. Dissertação de mestrado, Faculdade Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil, 2004. Disponível em <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12139/tde-11022005-094807/pt-br.php>> Acesso em: 30 nov. 2013.

LEMES, S.; CARVALHO, L. N. **Contabilidade Internacional para Graduação**. São Paulo: Atlas, 2010.

LIMA, I.G.; PETERS, M.R.S.; MEGLIORINI, E.; RICCIO, E.L. Evidenciação contábil: um estudo acerca da conformidade da evidenciação nas empresas de transporte aéreo. **Revista Eletrônica Gestão em Foco**, Pouso Alegre, 2011. Disponível em: <<http://www.unifia.edu.br/projetorevista/edicoesanteriores/Setembro11/artigos/gestaoemfoco.html>> Acesso em: 01 dez. 2013.

_____.; CARMO, C.R.S.; CUNHA, F.S.; OLIVEIRA, M.G. **Aspectos Qualitativos Da Informação Contábil: uma revisão analítica acerca da qualidade informacional introduzida a partir dos normativos contábeis estabelecidos pelo CPC, IASB E FASB**. In: Revista GETEC - FUCAMP, vol. 2, nº 4 de 2012. Disponível em: <<http://getec.fucamp.edu.br/index.php/getec/article/view/199>> Acesso em: 10mar. 2014.

LOPES, A. B.; MARTINS, E. **Teoria da Contabilidade**: uma nova abordagem. São Paulo: Atlas, 2005.

LUNKES, Rogério J. **Contabilidade gerencial**: um enfoque na tomada de decisão. Florianópolis: Visual Books, 2007.

MATARAZZO, Dante C. **Análise financeira de balanço**: abordagem básica gerencial. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS, G. A; THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da Investigação Científica para Ciências Sociais Aplicadas**. São Paulo: Atlas, 2009.

MIRANDA, M. L. C. de. **A Organização do Conhecimento e seus paradigmas científicos: uma abordagem epistemológica**. Informare - Cad. Prog. Pós-Grad. Ci. Inf., Rio de Janeiro, v. 5, n. 2, p. 64-77, jul.-dez. 1999

OLIVEIRA, A. G.; MULLER, A. N.; NAKAMURA, W. T. **Utilização das informações geradas pelo sistema de informação contábil como subsídio aos processos administrativos nas pequenas empresas.** Revista FAE, Curitiba, v.3, n.3, p 1-12, set./dez. 2000. Disponível em <<http://www.fae.edu/pesquisa-academica/index/66704758/revista+fae.htm>>. Acesso em 29 nov. 2013.

OLIVEIRA; A.B.S.; SANTOS, D. S. **IFRS e CPC: gui de aplicação contábil para contexto brasileiro.** São Paulo: Saraiva, 2014.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Sistemas de informações contábeis: fundamentos e análise.** 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

PONTE, Vera M. R.; OLIVEIRA, Marcelle C. A prática da evidenciação de informações avançadas e não obrigatórias nas demonstrações contábeis das empresas brasileiras. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, v.15, n.36 set/dez. 2004. Disponível em <http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S1519-70772004000300001&script=sci_arttext> Acesso 29 nov. 2013.

PROCIANOY, Jairo L.; ROCHA, Carlos. F. P. **Disclosure das Cias Abertas: um estudo exploratório do departamento de relações com investidores.** In Anais do Encontro Nacional De Programas De Pós-Graduação Em Administração. 2002, Rio de Janeiro, RJ, Brasil.

RICHARDSON, Roberto Jarry *et al.* **Pesquisa Social: métodos e técnicas.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2012.