

O ERRO CONTÁBIL NOS RELATÓRIOS FINANCEIROS DE EMPRESAS LISTADAS NA B3: UMA ANÁLISE DA ADERENCIA DE SUA EVIDENCIAÇÃO AOS PRECEITOS DO CPC 23.

Lorena Marques de Sousa
Carlos Adriano Santos Gomes Gordiano
Barbara Nayara Alves Sales

RESUMO

Para serem consideradas relevantes e fidedignas, as informações evidenciadas pela contabilidade em seus relatórios, precisam estar livres de erros. Nesse sentido, 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 a compilação de dados procedeu-se por meio da elaboração *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 da interpelação do discurso nelas contidos. Também foi gerado um relatório de frequência de termos, para identificação de palavras-chaves, mas frequentes. Os resultados indicaram que dentre os 149 erros identificados, com média de 3,24 por empresa, a categoria “erros de registro” foi a mais presente (em 100% das empresas), 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 3 das 4 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 de ressaltar os efeitos positivos das correções efetuadas.

Palavras-chave: Erros contábeis. Retificação de erros. CPC 23. Evidenciação Contábil.

1 INTRODUÇÃO

A finalidade da atuação da Contabilidade consiste em fornecer informação estruturada de natureza econômica, financeira e de produtividade e social, aos usuários internos e externos. (IUDICIBUS; MARION, 2017). Nessa direção, a cada dia as empresas passam a evidenciar mais informações para demonstrar maior transparência na sua administração (HERCULANO e MOURA, 2015) e seus *stakeholders* usufruem dessas informações, considerando-os verídicas e tempestivas, para tomada de decisão, de maneira geral. Assim, esperam que tais informações estejam corretas e condizentes com a realidade da empresa.

A contabilidade é, objetivamente, um sistema de informação e avaliação destinado a prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, com relação à entidade objeto de contabilização (GELBCK ET AL, 2018) e as qualidade de sua informação é influenciada por diversos fatores regulatórios, como os padrões de contabilidade de elevada qualidade (MAZZIONI E KLANN, 2018), dentre os quais um conjunto de características qualitativas fundamentais e de melhoria descritas no pronunciamento técnico do Comitê dos Pronunciamentos Técnicos – CPC 00 (R2), a serem seguidos pelos profissionais de contabilidade, de modo que os demais usuários, potencializando assim, as contribuições 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 prosseguir o processo decisório de forma equivocada, podendo afetar no desempenho econômico da atividade empresarial, por isso, segundo Barbosa et al (2015a) afirmam que, para a maioria dos *stakeholders*, a transparência empresarial, fundamentada em informações confiáveis, é algo desejado, à medida que 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 com fidedignidade o fenômeno que se propõe representar, e para isto é necessário que ela seja completa, neutra e livre de erros, conforme determina o CPC 00 (R2). Contudo, nenhum sistema é infalível e não seria diferente com a contabilidade, especialmente devido a sua complexidade e elevado volume de transações, por isso, a despeito de todo o esforço que deve ser feito para evita-lo, o erro, é uma possibilidade presente no processo contábil, que ganha relevância, principalmente quando detectado após a publicação dos relatórios.

Coltro (2013) afirma que 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, Pronunciamento Técnico CPC 23 (CPC, 2009) relativo às políticas contábeis, mudanças de estimativas e retificação de erros (correlacionado à norma internacional IAS 8) e responsável pelo tratamento a ser dispensado a tais situações, afirma que os erros de períodos anteriores são omissões e incorreções nas demonstrações contábeis da entidade de um ou mais períodos anteriores em decorrência da falta de uso ou do uso incorreto, da informação confiável que estava disponível até no momento da autorização para divulgação dos demonstrativos contábeis desses exercícios e que pudesse ter sido obtida e levada em consideração na elaboração e na apresentação desses documentos.

Esses erros podem ocorrer no momento do reconhecimento, mensuração ou divulgação de transações que afetam o patrimônio, e, de acordo com o CPC 23 da abrangem imprecisões matemáticas, falhas na aplicação de políticas contábeis, descuidos ou interpretações incorretas de fatos e até mesmo, fraudes (CPC, 2009). Vale ressaltar que a correção desses de exercícios anteriores, em períodos subsequentes, poderá afetar o resultado líquido da entidade, aumentando ou diminuindo resultado, dividendos, reservas, base de cálculo e valor do imposto de renda e contribuição social sobre lucro líquido, dentre outros.

Ressalte-se que a reincidência na correção de erros de exercícios anteriores pode sinalizar aos mercados, certa insegurança na qualidade das informações financeiras evidenciadas e colocando em risco a credibilidade do sistema contábil, tão relevantes para os diversos *stakeholders* por isso, as organizações possuem todo um cuidado no processo de elaboração de notas explicativas relativas a tais fatos, incluindo o seu discurso, na tentativa de reduzir o efeito na confiabilidade de seus 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 do contexto, o estudo tem o objetivo principal de analisar o modo como as empresas evidenciam a correção dos erros contábeis em suas notas explicativas, relativas aos 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 se justifica pela necessidade de acompanhamento do modo como a correção de erro de exercícios anteriores é tratado nos relatórios financeiros de empresas Brasileira, como contribuição para o fortalecimento do mercado mobiliário do país, em constante movimento de atração de novos investimentos, bem como pela necessidade de construção de embasamento teórico/empírico sobre o assunto, uma vez que poucos estudos que abordam a temática foram encontrados na literatura nacional, notadamente as pesquisas de Coltro (2013) que procurou apresentar 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 Machado e Silva (2020) que estudaram a cumprimento das exigências previstas no pronunciamento contábil CPC 23 em entidades goianas. Contudo, nenhuma dessas pesquisas, trataram exclusivamente da correção de erros de períodos anteriores, ou mesmo do discurso contido neles, ratificando o caráter inovador desse estudo.

Além desta introdução, o artigo apresenta uma seção de referencial teórico que aborda as características qualitativas da informação contábil descritas no CPC 00 (R2), uma reflexão sobre o erro na contabilidade e sua evidenciação de acordo com o CPC 23. Em seguida, a metodologia discorre sobre os métodos e a abordagem para compreender a maneira como a retificação de erro é evidenciado nas notas explicativas das empresas analisadas. Posteriormente, apresenta-se a análise dos resultados, destacando alguns trechos de notas explicativas para melhor visualização e a aderência das exigências mencionadas no CPC 23 quanto a divulgação de retificação de erros de períodos anteriores nas notas explicativas. Por último, as considerações finais trazem a conclusão do trabalho e sugestões para os próximos estudos da mesma temática.

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 conduzem a níveis diferenciados na qualidade da informação contábil reportados em seus relatórios (MAZZIONI e KLAN, 2018). Contudo, empresas presentes em países em desenvolvimento (e os próprios países), interessadas em atração de novos investidores, também vêm promovendo esforços nessa direção.

A qualidade da informação contábil é indispensável para a segurança no momento de examinar empresas, sua revelação reduz a assimetrias com potencial de redução do custo de capital, aumentando o interesse de grandes investidores e aumenta a liquidez desses ativos. Sua adequada evidenciação possibilita a avaliação do negócio de maneira mais correta, por isso, os diversos *stakeholders* têm exigido das organizações a divulgação de informações de qualidade. (HERCULANO e MOURA, 2015). Rusanescu (2013) complementa, afirmando que a divulgação da informação contábil de qualidade é de interesse também dos usuários que utilizam os demonstrativos contábeis para fins de contratação (contrato de empréstimos ou incentivos salariais da gerência) e tomada de decisões econômicas de investimentos.

A qualidade da informação contábil é importante pois influencia as incertezas dos investidores sobre a saúde financeira, bem como o desempenho passado da organização (LEE; MASULIS, 2009). Contudo, Hendriksen e Van Breda (2011) a informação contábil só é relevante se for capaz de auxiliar os usuários na tomada de 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 e Colauto (2008) as demonstrações financeiras, emanadas pela contabilidade, oferecem de maneira sintética, melhor compreensão dos fatos organizacionais e por isso, são a principal fonte de comunicação contábil. Entretanto, as informações nelas contidas precisam atentar a determinadas características qualitativa para que sejam úteis, conforme determina o Pronunciamento Técnico CPC 00 (R2) Estrutura Conceitual Para Relatório Financeiro, criado em 2008 e alterado em 2011 e, mais recentemente, em 2019, correlacionado às Normas Internacionais de Contabilidade – *Conceptual Framework*.

Basicamente o CPC 00 (R2) reúne em dois grupos as características qualitativas de informações financeiras úteis: aquelas fundamentais e as de melhoria. (CPC, 2019). As características qualitativas fundamentais são classificadas em dois atributos: relevância e representação fidedigna. Por sua vez, as características de melhoria, são categorizadas em quatro atributos: comparabilidade, verificabilidade, tempestividade e compreensibilidade. Importante frisar que esses aspectos visam melhorar a utilidade da informação que é relevante e que é representada com fidedignidade. Em outras palavras, só possuem características qualitativas de melhoria aquelas informações que já possuem as características qualitativas fundamentais. (CPC, 2019)

Segundo Nascimento et al. (2010) o atributo da relevância se refere à capacidade da informação em fazer diferença nas decisões dos usuários, porém essa diferença só é possível se a informação tiver valor preditivo e/ou valor confirmatório. A predição é obtida se, por meio das informações, for possível prever resultados futuros. Há valor confirmatório na informação se ela servir de feedback, ou seja, confirmando ou alterando as informações prévias. Por sua vez, a Resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 1.374 (CFC, 2011), pontua que a informação é considerada material se sua omissão ou sua divulgação distorcida (*misstating*) puder influenciar no processo decisório por parte dos usuários, baseado na informação contábil-financeira sobre a entidade que está reportando tal informação.

Importante salientar que o conceito de materialidade está atrelado a relevância, sua definição, contudo, requer julgamento, dada a sua subjetividade, uma vez que tal conceito pode variar de situação para situação, baseado na natureza ou na magnitude das atividades fins, isto é, o que é material para uma organização, pode não ser para a outra. Barbosa et al (2015a) afirmam que informação possui materialidade se sua omissão ou divulgação distorcida for capaz de influenciar as decisões dos usuários.

Para a informação ser considerada útil, é necessário haver não somente relevância, mas também necessita representar com fidedignidade a posição patrimonial ou de resultado da entidade, bem como sua variação ao longo do período considerado (CFC, 2011; CPC, 2019). Logo a representação fidedigna deve ser um espelho do patrimônio tal qual ele é, para que não haja nenhum tipo de omissão, negligência, manipulação ou outro fator que anula a sua confiança.

Para Gonçalves e Ott (2002) a confiabilidade é a qualidade que dá convicção de que a informação está razoavelmente livre de erro e de inclinação, e representa o que pretende representar. Assim, a informação contábil fidedigna, é aquela completa, neutra e livre de erros. Está última característica possui forte relação com o fenômeno investigado nessa pesquisa. O “erro zero” é algo que vem sendo perseguido pelas empresas, especialmente a partir da disseminação de programas de qualidade nas últimas décadas e isso também se reflete na contabilidade, ainda que se sabia que eles são iminentes e justamente por isso, procedimentos para a sua correção devem ser previstos, como o faz o CPC 23. Além dessas características

fundamentais, a qualidade da informação contábil pode ser melhorada por meio de outros atributos, sendo eles a comparabilidade, a verificabilidade, a tempestividade e a compreensibilidade (BARBOSA et al, 2015b) como definido no CPC 00 (R2).

A comparabilidade é uma característica de melhoria voltada para tomada de decisão, que utiliza o confronto com outras informações de períodos ou entidades diferentes como auxílio complementar para o suporte à decisão. Ela serve para que os usuários compreendam a similaridade e diferença entre as informações (CFC, 2011; CPC, 2019). Normalmente se atribui mais explicitamente esta característica aos relatórios destinados a usuários externos.

Por sua vez, a verificabilidade, ou capacidade de verificação (CPC, 2019) é o atributo que permite aos usuários atestar a representação fidedigna do fenômeno econômico que se propõe representar (BARBOSA et al, 2015b). Para o CPC 00 R2 (2019) é necessário assegurar aos usuários que a informação representa fidedignamente o fenômeno econômico que se propõe representar. A 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.

Ao seu tempo, a tempestividade possui relação com a velocidade com que a informação chega até o usuário, assim o CPC 00 R2, afirma que a informação tempestiva é aquela disponível aos tomadores de decisões no tempo adequado para que sejam capazes de influenciar suas decisões (CPC, 2019). O pronunciamento pondera também que, de modo geral, quanto mais antiga a informação, menos útil ela é, apesar disso, parte delas podem continuar a ser tempestivas por muito tempo após o final do período de relatório porque, por exemplo, alguns usuários podem precisar identificar e avaliar tendências.

Por fim, a informação deve ser compreensiva, isto é, divulgada de forma clara e concisa, porém há fenômenos complexos que não podem ser excluídos dos relatórios e, portanto por vezes, será necessária a ajuda de consultores que contribuam para a compreensão da informação (BARBOSA, et al, 2015b). Para o CPC (2019), classificar, caracterizar e apresentar informações de modo claro e conciso as torna compreensíveis. Em outras palavras, as informações devem ser de fácil entendimento ao usuário. Essa é uma característica importante para usuários internos e externos, pois reconhece que quem usa é o parâmetro da compreensibilidade da comunicação pela qual a informação contábil flui, daí a preocupação como o discurso contido nas notas explicativas que apresentam a retificação de erros, elas precisam utilizar uma linguagem clara, sem artifícios retóricos ou linguísticos que prejudiquem, de modo intencional ou não, a compreensão do erro e extensão de seus efeitos.

Por fim, o CPC 00 (R2) alerta para as restrições do custo sobre relatórios financeiros úteis. As características qualitativas de melhorias devem ser maximizadas, porém, não se consegue melhorar uma informação que seja irrelevante ou não represente fidedignamente a situação. É importante que esses custos sejam justificados pelos benefícios de apresentar essas informações (CPC, 2019). Sendo assim, a informação precisa ter confiabilidade e legibilidade, uma vez que precisa ser entendível para todos os usuários das informações, objetivando ajudá-los no processo de tomada de decisão (GOMES; OLIVEIRA; SILVA, 2016).

2.2 O Erro na Contabilidade

Biddle e Hilary (2006) afirmam que demonstrações contábeis com alta qualidade aumentam a eficiência nos investimentos devido a sua capacidade de alterar o comportamento discricionário dos gestores. Portanto, considerando-se 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 de tal modo a afetar sua eficácia. Considerando-se tal cenário, a academia vem discutindo a qualidade e relevância da informação contábil no contexto do desenvolvimento dos mercados financeiros e seu efeito na redução da assimetria informacional, eficiência das decisões de alocação de recursos, redução de conflito de agentes e de custos de transação (SANTOS et al., 2011).

Apesar do compromisso com a consecução de qualidade na informação contábil, o sistema contábil não está imune a situações que resultem em erros, omissões, imprecisões, seja na sua escrituração, no reconhecimento, na mensuração ou mesmo na divulgação. Ruperto e Alves (2015) afirmam que esses erros, se não corrigidos, deixam as demonstrações em não conformidade com as normas, interpretações, independentemente de serem erros materiais ou imateriais. Nessa direção, o Pronunciamento técnico CPC 23 (2009) tratou de definir critérios para a retificação de erros com o fito de melhorar a relevância e a confiabilidade das informações divulgadas em demonstrações contábeis, assim como permitir a compatibilidade, em longo prazo, com as demonstrações contábeis de outras empresas.

A retificação de erros de períodos anteriores também é prevista na Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, das Sociedades Anônimas, em seu artigo nº 186, quando trata de ajustes de exercícios anteriores:

§ 1º Como ajustes de exercícios anteriores serão considerados apenas os decorrentes de efeitos da mudança de critério contábil, ou **da retificação de erro imputável** a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subsequentes.
(grifo nosso)

Silva e Machado (2020) afirmam que o CPC 23 tem o intuito de padronizar as demonstrações contábeis, e aprimorar a qualidade de suas informações, para melhor atender aos usuários das demonstrações contábeis, visto que o adequado cumprimento da norma resulta em uma informação contábil mais fidedigna e confiável

Quanto a natureza, os erros podem ser classificados como erro de registro, mensuração, apresentação e divulgação. Erro de registro, ou escrituração, ocorre quando há desacertos de lançamentos, tanto no valor quanto a classificação contábil, inversão de contas ou mesmo na apuração. O erro de mensuração consiste numa 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 de colocar alguma informação ou fato à disposição dos usuários externos, resultando na reapresentação das demonstrações contábeis de um determinado exercício.

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: efeitos de erros matemáticos, da aplicação de políticas contábeis, lapsos, interpretações incorretas de fatos, fraude, cálculo incorreto, entre outros.

Coltro (2013) afirma que os erros contábeis muitas vezes não são percebidos a tempo (antes da autorização para publicação dos relatórios financeiros) e, não incomum, são percebidos apenas em períodos subsequentes às demonstrações financeiras já publicadas. De acordo com Salotti (2012), a entidade deve retificá-los assim que forem identificados, e, para que tal correção seja considerada de qualidade, é preciso que a empresa reelabore os valores comparativos. Destarte, o pronunciamento técnico CPC 23 (2009) orienta que após a descoberta destes erros, na primeira publicação das demonstrações contábeis, que venha ocorrer, a entidade deve corrigir aqueles considerados materiais de períodos anteriores, de maneira retrospectiva,

a menos que seja impraticável. Se for impraticável, a entidade deve retificar os saldos de abertura das contas, para o período mais antigo que seja praticável a reapresentação retrospectiva.

A correção do erro de modo retrospectivo é desejável, para que a comparabilidade dos relatórios não seja afetada. Por isso, para realizar a correção de um erro é necessária, reelaboração dos valores comparativos e se o erro ocorreu antes do período anterior mais antigo, reelaboram-se os saldos iniciais de ativos, passivos e patrimônio líquido do período anterior mais antigo apresentado (SALOTTI, 2012; COLTRO, 2013; RUBERTO e ALVES, 2015).

Caso o erro tenha ocorrido antes do período anterior, o mais antigo, devem-se reelaborar os saldos iniciais de ativos, passivos e o patrimônio líquido do período anterior mais antigo, apresentado de forma retrospectiva, conforme é orientado no CPC 23 (2009).

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 a retrospectiva seja possível (SALOTTI, 2012; COLTRO, 2013; SILVA e MACHADO, 2020).

A norma indica que ao corrigir erros materiais de períodos anteriores, a entidade deve divulgar a natureza desse erro e o montante da retificação para cada período anterior que seja praticável. 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 e MACHADO, 2020)

O pronunciamento técnico CPC 23 (2009) afirma que as demonstrações contábeis que contiverem erros materiais ou imateriais não estarão em conformidade com os Pronunciamentos, Interpretações e Orientações deste pronunciamento. Ressalte-se erro material é aquele cujo sua omissão e publicação descaracterizada afeta as decisões que são tomadas a partir dele, incluindo o resultado líquido do exercício e o desempenho econômico.

Cabe destacar que, partindo do pressuposto de que a escrituração contábil é a fonte de informações para a apuração do lucro ou prejuízo fiscal, qualquer erro no registro de um fato dessa natureza, poderá provocar o aumento ou diminuição do imposto devido em determinado exercício. Tais erros poderão interferir na apuração do resultado e, conseqüentemente, na base imponible do Imposto de Renda sobre Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) relativo ao exercício em determinado período, contudo, os efeitos tributários ocasionados pela correção de erros de exercícios anteriores devem ser contabilizados e divulgados de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 32 (2009) – Tributos sobre o lucro.

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 e Smith (2004, p. 1), evidenciação 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, o qual é 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 ocorra após a descoberta de erros. Conforme já discutido, o julgamento da materialidade é uma prerrogativa da empresa, e deve considerar aspectos tais como a natureza e a extensão dos efeitos econômicos e financeiros do erro.

A correção do erro do período anterior deve ser excluída dos resultados em que foi descoberto. Qualquer informação apresentada sobre exercícios anteriores, inclusive qualquer resumo histórico dos dados financeiros, deve ser retificada para períodos tão quando for praticável (CPC 23, 2009).

Moura, Frazn e Da Cunha (2015) afirmam que à medida em que o mercado de capitais se desenvolve, um número maior de *stake-holders* investe e passa a ter o capital atrelado às empresas investidas, assim, a evidenciação de informações é fundamental para proporcionar maior clareza para eles, que poderão realizar maiores investimentos em companhias que ofereçam informações mais confiáveis e seguras. Por isso, a evidenciação da correção de erros, com a devida elucidação sobre os efeitos econômicos, financeiros e operacionais destes, torna-se imprescindível. Nessa direção, o CPC 23 (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 que deve ser apresentado consiste no 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 que deve ser apresentado. Ademais, as condições que ocasionaram a existência e a descrição de como e desde quando o erro foi retificado também deve ser explanado nas notas explicativas. CPC (2009) ressalta que as demonstrações contábeis de períodos subsequentes à retificação do erro não precisam repetir essas divulgações.

No presente estudo, o enfoque será nas notas explicativas das empresas que compõem os sujeitos pesquisa. As notas explicativas possuem a finalidade de complementar uma informação que tenha ficado sem detalhamento, passaram a incorporar as demonstrações contábeis após a aprovação da Lei nº 6.404/76, que estabelece no § 4º art. 176 que “as demonstrações serão complementadas por notas explicativas e outros quadros analíticos ou demonstrações contábeis necessárias ao esclarecimento da situação patrimonial e dos resultados do exercício” (BRASIL, 1976). As informações inseridas nas notas explicativas devem ser relevantes e devem complementar uma informação que não foi suficientemente evidenciada ou que não consta nas demonstrações financeiras.

3 METODOLOGIA

Considerando a tipologia de pesquisa proposta por Beuren (2008), esta pesquisa classifica-se como descritiva, qualitativa e documental. Quanto aos objetivos, a pesquisa é classificada como descritiva, porque buscou determinar e divulgar características importantes sobre erro contábil nas notas explicativas. Para Beuren (2008) a pesquisa descritiva possui a finalidade de descrever características de uma determinada população. Além disso, procura identificar problemas e, justificar condições e compará-las.

Quanto à abordagem do problema, esta pesquisa apresenta-se como qualitativa, pois busca destacar características que não seriam observadas através de uma abordagem quantitativa, ou seja, busca análises mais profundas quanto à população que está sendo estudada (RAUPP; BEUREN, 2008), notadamente, aquelas relativas à retificação de erros de exercícios anteriores evidenciados em notas explicativas, a partir da análise do conteúdo das publicações, seja na aderência aos critérios de evidenciação estabelecidos pelo CPC 23, ou nas características do discurso apresentados nessas publicações, para tal, recorreu-se ao suporte de Bardin (2011).

Com relação ao procedimento, o trabalho é considerado documental, pois utilizou 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 são compostos por 36 empresas do nível de governança corporativa Novo Mercado e empresas do setor de energia elétrica. Segundo Moura, Frazn e Da Cunha (2015) empresas com mecanismos mais rígidos de governança podem aumentar a relevância e a capacidade da informação contábil no mercado de capitais, por sua vez, Silva e Machado (2020) é esperado que companhias de capital aberto tenham altos índices de evidenciação e adequação às normas contábeis, devido à grande incidência de órgãos fiscalizadores, dentre eles, as agências reguladoras, tais como a Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL), que exige das organizações do setor, elevados níveis de divulgação de informações, isto é, empresas do Novo Mercado, nível diferenciado de Governança Corporativa da B3, que por exigências de tal processo, tendem a apresentar maior transparência e prestação e contas de sua gestão e empresas do setor elétrico, listadas na B3, que devido à forte regulação do setor, também apresentam um maior volume de evidenciação de dados financeiros, justificam, por tais características, a escolha dessas empresas, como sujeitos da pesquisa. O segundo critério, foi 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 de períodos anteriores, em pelo menos um dos exercícios de 2015 a 2018. É importante salientar que as instituições financeiras, ainda que tivessem evidenciado a retificação de erros, foram excluídas desse estudo, por seguirem regras específicas no processo de reconhecimento, mensuração e divulgação, determinadas pelo Banco Central do Brasil (BACEN).

Após a definição dos sujeitos, efetuada por meio de análise documental prévia para identificar nos relatórios financeiros a ocorrência de retificação de erros, partiu-se para a análise de conteúdo das notas explicativas. Tal análise pode ser definida como um conjunto de instrumentos metodológicos, em constante aperfeiçoamento, que se presta a analisar diferentes fontes de conteúdo verbais ou não-verbais (SILVA; FOSSA, 2015), particularmente, utilizada para estudar materiais do tipo qualitativo (aos quais não podem aplicar técnicas aritméticas) de modo a compreender melhor um conteúdo ou aprofundar suas características (RICHARDSON, 1989, p. 224). Para Bardin (2011) seu objetivo é a sintetização da informação, para fins de consulta e armazenamento, e o da análise de conteúdo e expressão do mesmo evidenciando indicadores que deduzam sobre uma outra realidade que não a da mensagem.

Em outras palavras, a análise de conteúdo preocupa-se com o significado da mensagem para os receptores. Desse modo, a análise do conteúdo proporciona o alcance do objetivo principal do estudo relativo ao modo como as empresas evidenciam a correção dos erros contábeis em suas notas explicativas. Para atingir o primeiro objetivo específico, relacionado à verificação do nível de aderência da evidenciação de correção de erros ao que solicita entre o CPC 23, elaborou-se um *check list* cujos escores “0” foi atribuído para aquela nota explicativa

que não apresentou a informação solicitada pelo normativo e “1” para as empresas que apresentaram a informação. Os dados foram compilados em uma planilha eletrônica com a descrição dos itens conforme as exigências do pronunciamento técnico, de modo a efetuar um somatório de pontos obtidos através da pontuação atribuída a cada item listado.

O Quadro 1, apresenta a descrição dos requisitos de evidenciação determinados pelo CPC 23, que serviram como subsídios para a elaboração do *check list*

Quadro 1 - *Check list* das exigências descritas no CPC 23.

Item	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 a existência dessa condição?

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, contudo, o máximo de registros de correção de erros encontrados foi de 3 exercícios (na empresa JBS S/A), conforme será detalhado na próxima seção.

Para alcançar o objetivo específico de analisar o discurso do erro encontrado nas notas explicativas, recorreu-se ao portal eletrônico de linguística e computação cognitiva da Insite <<http://linguistica.insite.com.br/corpus.php>>, no qual possível gerar relatórios de frequência de palavras, propiciando a identificação da linguagem abordada no corpo do texto desses documentos. Assim, o conteúdo das notas explicativas foi inserido no portal e ele categorizou a frequência de ocorrência de palavras-chaves e a sua análise aponta a intencionalidade no discurso das empresas, no tocante à retificação de erros.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Inicialmente, a Tabela 1 apresenta os sujeitos do estudo e 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 e 11 eram do setor de energia elétrica, sendo 03 destas também componente do Novo Mercado (critérios de seleção dos sujeitos).

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
Companhia de Eletricidade do Estado da Bahia (COELBA)			1	1	2
Companhia Energética de Brasília (CEB)			1	1	2
Companhia Energética de Pernambuco (CELPE)			1	1	2
Companhia Energética do Rio Grande do Norte (COSERN)				1	1
Companhia Paranaense de Energia (COPEL)			1		1
Construtora Tenda S/A	1				1
Eletropaulo Metropolitana Eletricidade de São Paulo 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
TPI - 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, em apenas uma (JBS S/A) foram encontrados registros em 3 exercícios, 08 apontaram registros em dois exercícios (COELBA, CEB, CELPE, Light, Magazine Luiza, MAHLE, ENAUTA e Vulcabras Azaleia), curiosamente, em todas essas 09 empresas, os registros ocorreram de maneira sequencial, isto é, 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). A pesquisa não objetivou 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
Companhia de Eletricidade do Estado da Bahia (COELBA)	2	2	0	2	6	Registro
Companhia Energética de Brasília (CEB)	2	2	1	2	7	Registro
Companhia Energética de Pernambuco (CELPE)	2	2	0	2	6	Registro
Companhia Energética do Rio Grande do Norte (COSERN)	2	2	0	2	6	Registro
Companhia Paranaense de Energia (COPEL)	1	1	0	1	3	Registro
Construtora Tenda S/A	1	1	0	1	3	Registro
Eletropaulo Metropolitana Eletricidade de São Paulo 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	Apresent. 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	Regis. 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).

Os dados revelados na Tabela 2, indicam que a categoria “erros de registro” foi a mais presente (em 100% das empresas), 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 anterior (2016) está sendo 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, nas notas explicativas, que tal compensação não afetou o resultado, o patrimônio líquido, fluxo de caixa ou qualquer de seus índices de solvência no exercício de 2016.

Por sua vez, na Somos Educação S/A observa-se que 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 processo resultou em ajustes nos saldos anteriormente apresentados de Ativos, Passivos e Patrimônio Líquido. Em notas explicativas, a empresa informa que tendo em vista a impraticabilidade de mensuração das opções, devido à inexistência de controles e informações que permitam retroagir às condições naquela época e recriar os dados necessários, a reapresentação dos saldos de abertura de ativos, passivos e patrimônio líquido 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 (ou de escrituração), 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 erro detectada 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 ocorrência de erro), houve equilíbrio entre as categorias “a” (divulgação da natureza do erro), “b” (evidenciação do montante da retificação de cada período) no início e “d” (divulgação das circunstâncias que levaram à ocorrência do erro), com média de 31% do total de ocorrências. Chama a atenção o fato da 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. Ressalte-se que esta pesquisa não possui característica quantitativa e por isso não procura estabelecer ranqueamentos entre as empresas ou mesmo, sobre o tipo de informação de divulgação recomendada pelo CPC 23, efetivamente evidenciadas, mas tão somente efetuar apreciações qualitativas sobre elas.

A seguir, são destacados alguns trechos nas notas explicativas que apresentaram erros e uma abordagem breve e clara devido a rerepresentação das demonstrações contábeis referente a correção de 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 rerepresentação dos valores correspondentes nos exercícios anteriores afetados, conforme as exigências determinadas no CPC 23 – Políticas contábeis, mudanças de estimativa e erro (IAS 8) e CPC 26 (R1) – Apresentação das demonstrações contábeis (IAS 1). (grifo nosso)

Na citada empresa, observa-se que um erro de 2015 só foi identificado em 2017 relativos a indevida apresentação de itens de ativos e passivo, segregados erroneamente. A organização, como ocorre em boa parte das notas explicativas analisadas, justificam 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 podem 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, conforme a seguir:

- Opção de compra e venda, conforme acordo de acionistas firmados da totalidade das ações de titularidade dos acionistas não controladores da Nice Participações S/A. à época da opção de venda, exercível a partir de 01 de janeiro de 2016.
- Opção de compra e venda, conforme acordo de acionistas firmados da totalidade das ações de titularidade dos acionistas não controladores da Jafar Sistema de Ensino e Cursos Livres S/A. à época da opção de venda, exercível a partir de 01 de janeiro de 2018. [...]

As opções acima 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 Políticas Contábeis Mudanças de Estimativa e Retificação de Erros e IAS 8 - Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors, **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 um esclarecimento relativos ao CPC 24 que trata dos eventos subsequentes ao período contábil e que também consideram os erros contábeis, porém, apenas aqueles que foram identificados após concedida a autorização para emissão das demonstrações contábeis

A empresa não apresentou os quadros comparativos com suas devidas correções, assim como não explica com maiores detalhes as condições que ocasionaram os ajustes informados no trecho acima. Os ajustes são mencionados somente 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. As palavras similares identificadas foram: saldos, contas, cifras comparativas, demonstrações financeiras e as frases com essas expressões foram acrescentadas na frase “reclassificação de saldos”, nomeada pela maioria das empresas sujeitos da pesquisa, em suas notas explicativas

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 4 – 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
correção de Erros	3
ajuste de exercícios	3
foram indevidamente classificados	2

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 (que é de utilidade pública e regulado pela ANEEL), ou mesmo por uma questão cultural, uma vez que as organizações de um mesmo segmento econômicos, 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 esclarecimento perante os *stakeholders*. Outro aspecto observado, é que, apesar de serem obrigadas a apresentarem a retificação de erros, percebe-se que a palavra “erro” é evitada nas notas explicativas de muitas empresas, 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”, “deslizes”, “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 e contribuição social... (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)
- Tais **incorreções** foram decorrentes da duplicidade de registro contábil da atualização do Valor Novo de Reposição VNR, de ajustes em contas de obrigações trabalhistas... (grifo nosso)

Por outro lado, também foram encontradas ocorrências em que os sujeitos não deixavam margem de dúvida para o leitor quanto a 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 estava 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)
- Abaixo descritivo dos ajustes realizados, que a Companhia verificou que, **por erro**, deixou de reconhecer... (grifo nosso)

Por fim, pode-se observar também a intencionalidade do 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 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 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 a retificação deles.

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 dos resultados, é possível concluir que, em regra geral, os sujeitos da amostra seguem os requisitos de evidenciação determinados pelo CPC 23 e apresentam, em geral, 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. Ressalte-se que tais empresas possuem uma peculiaridade de serem reguladas por agência governamental (ANEEL) e são obrigadas a seguirem um conjunto de requisitos na publicação de seus relatórios.

Quanto ao 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 todos os sujeitos da pesquisa apresentaram erros de registros, e que os erros de registro e mensuração só foram identificados em uma empresa, cada. Não houve registro de erros de divulgação. Notou-se também que uma distribuição equilibrada na evidenciação de 3 dois 4 requisitos determinados pelo CPC 23 (aproximadamente 31% do total de ocorrências para cada), apenas no item “c” que trata da evidenciação do montante da retificação do início do período anterior, percebeu-se baixa evidenciação (6,04% das ocorrências).

A respeito do segundo objetivos 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.

Apesar dos objetivos terem sido alcançados, houve limitações com relação a estudos anteriores, sem maiores prejuízos na análise, por tratar-se esta pesquisa de uma investigação qualitativa, mas que poderiam auxiliar enquanto referência do tema. Outra limitação, dentro da

própria natureza dos estudos qualitativos, foi a quantidade de sujeitos de pesquisa ter se restringido às empresas do Novo Mercado e do setor de energia elétrica.

Como sugestão para próximos estudos, propõe-se a adoção de abordagem quantitativa para avaliação dose 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 grupos com características comuns.

REFERÊNCIAS

- BARBOSA, J. da S. DALAVA, A. O. OLIVEIRA, C. E. de. SAVI, E. M. de S. e. Divulgação voluntária e qualidade da informação contábil: um estudo com empresas do segmento BOVESPA MAIS. **Revista de Informação Contábil**, vol. 9, no 3, p. 16-34, Jul-Set, 2015a
- BARBOSA, J. da S. SCHERER, L. M. SCARPIN, J. E. MURCIA, F. D. Construção de métrica para avaliação da qualidade da informação contábil sob a ótica de analistas fundamentalistas. **Revista de Contabilidade e Organizações**, n. 24 p. 42-55, 2015b.
- BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. Lisboa, Edições 70, 1977.
- BEUREN, I. M. *et al.* **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**. Metodologia da Pesquisa Aplicável às Ciências Sociais. 3. ed. São Paulo, SP: Atlas, 2008.
- BIDDLE, G. C.; HILARY, G.; VERDI, R. S. How does financial reporting quality relate to investment efficiency? **Journal of Accounting and Economics**, v.48, n.2, p.112- 131, 2009.
- BRASIL. **Lei nº 6.404**, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as sociedades por ações e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, dez. 1976. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6404consol.htm>. Acesso em: 25 nov. 2018.
- BUSHMAN, R.; PIOTROSKI, J. & SMITH, A. **What determines corporate transparency?** Working Paper, University of Chicago, 2001.
- COLTRO, T. C. P. IAS 08 - Política contábil, mudança de estimativas e retificação de erros: os principais pontos de aplicação da norma. **Revista de Ciências Gerenciais** v.17 n.25, 2013.
- COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC). **CPC-00(R2)**: Estrutura conceitual para elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro. Brasília, dez. 2019. Disponível em: <http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/147_CPC00_R1.pdf>. Acesso em: 22 mar. 2020.
- COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC). **CPC-23**: Políticas contábeis, mudança de estimativa e retificação de erro. Brasília, jun. 2009. Disponível em: <http://static.cpc.mediagroup.com.br/_CPC_23_rev%2003.pdf>. Acesso em: 05 nov. 2018.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Resolução CFC nº. 1.374**, de 8 de dezembro de 2011. Dá nova redação à NBC TG Estrutura Conceitual – Estrutura Conceitual para elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro. **Diário Oficial da União**, Brasília (DF), dez. 2011. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1374.doc>. Acesso em: 07 abr. 2019.
- GELBCKE, E. R. DOS SANTOS, A. IUDÍCIBUS, S de. MARTINS, E. **Manual de Contabilidade Societária** - aplicável às demais sociedades. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018.
- GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. 1 reimp. São Paulo: Atlas, 2011.
- GOMES, O. J.; OLIVEIRA, U. G.; SILVA, P. Z. Uma Análise das Informações Contábeis utilizadas pelos Micro e Pequenos Empreendedores do Município de Jacaraú/PB para o Processo de Tomada de Decisões. **Revista da Micro e Pequena Empresa – (FACCAMP)** v.11, n. 2, 2017.

- GONÇALVES, O.; OTT, E. A evidenciação nas companhias brasileiras de capital aberto. In: XXVI Encontro Nacional da ANPAD (ENANPAD), Salvador. **Anais...** Salvador, 2002.
- HENDRIKEN, E.S; VAN BREDA, M.F. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas. 2009
- HERCULANO, Harlan de Azevedo. MOURA, Geovanne Dias de. Informação contábil e concentração acionária: análise sob a ótica da persistência e da oportunidade. **Revista Ambiente Contábil** v. 7. n. 2, p. 231 – 247, jul./dez. 2015.
- ISIDRO, H., RAONIC, I. Firm incentives, institutional complexity and the quality of “harmonized” accounting numbers. *The International Journal of Accounting*. v. 47, n. 4, p. 407-436, 2012.
- IUDICIBUS, S. **Teoria da Contabilidade** – Totalmente atualizada, com capítulo especial sobre as novas abordagens á teoria contábil. 10ª Ed. São Paulo: Editora Atlas, 2010.
- IUDÍCIBUS, S. de; MARION, J. C. **Introdução à teoria da contabilidade para o nível de graduação**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2017.
- LEE, G.; MASULIS, R.W. Seasoned equity offerings: Quality of accounting information and expected flotation costs. *Journal of Financial Economics*. v. 92, n. 3, p. 443-469, 2009.
- MAZZIONI, S. KLANN, R. C. Aspectos da qualidade da informação contábil no contexto internacional. **Rev Bras de Gestão de Negócios**. vol.20 no.1, São Paulo Jan./Mar. 2018
- MOURA, G. D. de . FRAZN, L.. DA CUNHA, P. R. 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**, v. 60 n.2, abr./jun. México, 2015
- NASCIMENTO, E. GUERRA, M. FERNANDES, N. COLAUTO, R. Divulgação de informações financeiras de companhias siderúrgicas e metalúrgicas brasileiras. **Revista De Contabilidade & Organizações**, v.4 n.10, p. 3-24, 2010.
- MIKO, N. U., & KAMARDIN, H. 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*. v. 172, p. 651-657, 2015.
- RICHARDSON, R.J. **Pesquisa social: método e técnicas**. São Paulo, Atlas, 1989.
- RUBERTO, R. B. ALVES, A. P. A Qualidade Informacional das Políticas Contábeis, Mudanças de Estimativas e Retificação de Erros: uma Análise nas Notas Explicativas das Maiores Empresas Brasileiras. **Pensar Contábil**, Rio de Janeiro, v. 17, n. 64, p.14- 22, set.dez. 2015
- RUSANESCU, S. La internacionalización de la empresa y la calidad de la información contable: evidencia para España. *Instituto de Contabilidad y Auditoría*, p. 1-93, 2013.
- SALOTTI, B. M. **Políticas Contábeis, Mudanças nas Estimativas Contábeis e Retificação de Erros**. 2012. 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. Efeito da Lei 11.638/07 sobre o conservadorismo condicional das empresas listadas BM&FBOVESPA. **Revista de Contabilidade & Finanças**, São Paulo, v. 22, n. 56, p. 174-188, 2011
- SILVA, L. C. MACHADO, L. de S. Um estudo em entidades goianas acerca do cumprimento das exigências previstas no pronunciamento contábil CPC 23. **Brazilian Journal of Development**, Curitiba, v. 6, n. 1, p. 916-935, jan. 2020.
- TAKAMATSU, R. T.; LAMOUNIER, W. M.; COLAUTO, R. D. Impactos da divulgação de prejuízos nos retornos de ações de companhias participantes do IBOVESPA. **Revista Universo Contábil**, v. 4, n. 1, p. 46-63, 2008.