

A Despadronização da “Padronização”: uma análise do Balanço Patrimonial das Empresas de Capital Aberto no Brasil.

LORRANE ALMEIDA DE SOUSA

Universidade Federal do Delta do Parnaíba (UFDPar)

lorrane.sousa@ufdpar.edu.br

CAIO OLIVEIRA AZEVEDO

Universidade Federal da Paraíba (UFPB)

caio.azevedo@live.com

FABIO JUNIOR CLEMENTE GAMA

Universidade Federal do Delta do Parnaíba (UFDPar)

fabio.gama@ufdpar.edu.br

RENAN DE OLIVEIRA E SILVA

Universidade Federal do Delta do Parnaíba (UFDPar)

renandeos@ufdpar.edu.br

Resumo

Este estudo investiga a importância da transparência e comparabilidade das Demonstrações Financeiras Padronizadas (DFPs) das empresas listadas na Comissão de Valores Mobiliários (CVM), com foco na diversidade de terminologias utilizadas no Balanço Patrimonial. O objetivo é analisar como contas com códigos designados revelam uma surpreendente variedade de termos, desafiando a uniformidade e potencialmente prejudicando a comparabilidade essencial para o mercado financeiro. Adotando uma abordagem híbrida que combina análise bibliográfica e métodos estatísticos, os dados foram extraídos diretamente dos relatórios financeiros na CVM para o ano de 2022, utilizando programação em R, que permitiu a coleta de um amplo conjunto de dados, incluindo 453 empresas, resultando em 30.391 observações de ativos e 52.512 observações de passivos. A análise revelou uma alta diversidade terminológica nos níveis mais detalhados do plano de contas, com até 167 e 256 variações de termos para o mesmo código de conta, para ativo e passivo respectivamente. Conclui-se sobre a necessidade de equilibrar uniformidade e flexibilidade nas normas contábeis. Este artigo oferece um panorama inédito das DFPs no Brasil, contribuindo para o debate sobre a necessidade de um plano de contas padronizado e suas implicações para a análise de demonstrações financeiras e para aqueles que utilizam esses dados para tomar decisões econômicas.

Palavras-chave: Demonstrações Financeiras Padronizadas; Terminologia Contábil; Comparabilidade.

Realização



UFRJ
UNIVERSIDADE FEDERAL
DO RIO DE JANEIRO



**Universidade
Federal
Fluminense**



Programa de Pós-Graduação em Administração - UFF

1. Introdução

O Pronunciamento Conceitual Básico traz a transparência e a comparabilidade da informação como pilares para a tomada de decisão por parte dos usuários da informação contábil. Estes devem ser capazes de comparar demonstrações contábeis de várias entidades para avaliar sua posição patrimonial, financeira e desempenho ao longo do tempo (CPC 00(R2), 2019).

A este propósito emerge como um elemento primordial para analistas e investidores a elaboração das Demonstrações Financeiras Padronizadas (DFPs), isto é, um conjunto de informações contábeis que as empresas de capital aberto devem divulgar ao mercado. Sobre o prisma da geração de informações para a tomada de decisões entra uma questão central, que é a comparabilidade de tais informações.

Foi a busca por facilitar a comparação das informações que desencadeou o processo de convergência das normas internacionais de contabilidade (IFRS - *International Financial Reporting Standards*) no Brasil. O marco inicial foi com a publicação da Lei 11.638/07, que contribuiu para orientar o Brasil na trilha seguida por vários países, alinhando os sistemas contábeis às normas internacionais (Gonçalves et al., 2014).

A mudança trouxe um sistema baseado em princípios, em vez de regras detalhadas, com foco na transparência, que é a base das IFRS (Ribeiro et al., 2016). Segundo a *Securities and Exchange Commission* – SEC (2003), padrões baseados em princípios oferecem diretrizes amplas e foco nas intenções, enquanto os padrões baseados em regras são mais detalhados e prescritivos.

Na literatura internacional, existe um extenso debate sobre o dilema “uniformidade-flexibilidade”, questionando se é a uniformidade ou a flexibilidade que leva a maior comparabilidade. A uniformidade implica que todas as empresas utilizem os mesmos métodos contábeis, enquanto a flexibilidade permite que cada empresa adapte os métodos às suas circunstâncias específicas (Cole et al., 2012).

A discussão entre regras e princípios está diretamente relacionada à discussão da uniformidade *versus* flexibilidade e seus efeitos na comparabilidade das informações contábeis (Sarquis, 2019). Paralelamente, surge um elemento norteador para este debate, o plano de contas.

Diferentemente do setor público, que usa o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), o setor privado goza de flexibilidade na elaboração de seus demonstrativos financeiros, por ainda não existir norma que estabeleça um plano de contas estruturado. Existem exceções, como o Plano Contábil das Instituições do Sistema Financeiro Nacional (COSIF), criado em 1987, visando uniformizar os procedimentos de registro e elaboração de demonstrações financeiras.

Nesse cenário, as DFPs são elaboradas e estruturadas de acordo com os requisitos gerais para a apresentação das demonstrações contábeis e diretrizes para sua estrutura, através de normas contábeis vigentes emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e Comissão de Valores Mobiliários (CVM), e ainda, por leis específicas, como a Lei 6.404/1976.

Entretanto, não existe uma estrutura e elenco de contas rígido, permitindo que cada empresa elabore seu próprio plano de contas, de acordo com as necessidades de sua organização. Fato que sugere uma despadronização dentro de um sistema que deveria ser padronizado, podendo prejudicar a comparabilidade e a clareza das demonstrações financeiras, impactando a

Realização

análise de investidores, analistas e outros *stakeholders*, podendo levar a decisões equivocadas quando da alocação dos seus investimentos (Mota et al., 2012).

É notório que a complexidade das operações empresariais e a falta de clareza nas orientações de padronização são fatores contribuintes para a inconsistência e diversidade nas terminologias das contas contábeis. Além disso, as variações nos setores das empresas, com diferentes práticas setoriais influenciam fortemente a forma como as contas são nomeadas e classificadas. Entretanto, com tantos investidores querendo entrar em diferentes mercados, há um acordo geral sobre a necessidade de padronização contábil (Niyama, 2005).

Dada a escassez de pesquisas direcionadas à investigação do espectro de terminologias utilizadas nas DFPs, esse trabalho tem por objetivo se inserir no debate uniformidade-flexibilidade e de padronização contábil, especialmente no que diz respeito ao plano de contas contábil e as terminologias adotadas.

A partir de uma análise de dados robusta, este estudo busca explorar como contas com códigos designados revelam uma surpreendente diversidade de termos, desafiando a uniformidade e potencialmente prejudicando a comparabilidade que é essencial para o mercado financeiro.

Em termos de agregação de resultados para a literatura, esta pesquisa se diferencia em dois aspectos principais: (i) por ser um panorama inédito das DFPs no Brasil, de forma a contribuir e nortear o debate a respeito da necessidade de relatórios financeiros com plano de contas padronizado no Brasil; (ii) e também por buscar entender as implicações desse fenômeno para a análise de demonstrações financeiras e as consequências para aqueles que dependem desses dados para embasar suas decisões econômicas.

Além desta introdução, a pesquisa se divide em quatro seções. A próxima seção apresenta a revisão de literatura, contextualizando o processo de harmonização das normas contábeis no Brasil e o debate sobre Padronização Contábil. A terceira seção discorre sobre os procedimentos metodológicos, destacando a obtenção e tratamento dos dados com a linguagem de programação R (R Core Team, 2023).

Este estudo contribui para o debate acadêmico sobre dados abertos, transparência e credibilidade na pesquisa (Babin et al., 2020). Os autores acreditam que códigos abertos e dados disponíveis para replicação facilitam o entendimento do problema de pesquisa, reduzindo esforços e tempo de aprendizagem para o público das revistas científicas, além de aumentar a credibilidade e visibilidade (McKiernan et al., 2016).

Na seção de Resultados, busca-se responder questões relevantes para esta pesquisa. Finalmente, a última seção é dedicada às Considerações Finais. Detalhes adicionais sobre a construção de dados, geração de resultados, tabelas e figuras estão disponíveis em *scripts* em R para replicação, contidos no Apêndice Suplementar e disponíveis na página <<https://github.com/caio-azevedo/DFP>>.

2. Referencial Teórico

A introdução das IFRS para empresas listadas em muitos países é uma das mudanças regulatórias mais significativas na história contábil (Daske et al., 2008). Desde 1973, o objetivo do *International Accounting Standards Board* (IASB) tem sido desenvolver um conjunto único de normas contábeis de alta qualidade, compreensíveis e internacionais (Cole et al., 2012).

No Brasil, o processo de convergência começou com a Lei nº 11.638/07, que alterou a Lei das Sociedades Anônimas (Lei 6.404/76), incorporando disposições equivalentes às normas

Realização



internacionais (Reina et al., 2014). Ressalta-se que a CVM estabelece diretrizes para a divulgação de informações financeiras, permitindo que as empresas de capital aberto elaborem suas DFPs (Velooso et al., 2015). Com a Instrução CVM nº 457/07, ficou estabelecido que, a partir de 2010, as empresas de capital aberto apresentariam suas demonstrações financeiras consolidadas seguindo o padrão contábil internacional (IFRS) (Gonçalves et al., 2014).

A discussão sobre a importância da comparabilidade das informações contábeis ganhou destaque na literatura após a adoção das IFRS (Sarquis, 2019). Estudos indicam que a adoção de padrões internacionais de contabilidade beneficia o mercado de capitais, melhorando a comparabilidade e associando-se a uma contabilidade de maior qualidade (Barth et al., 2008; Brochet et al., 2013).

A comparabilidade está relacionada com a própria necessidade de divulgação das informações contábeis aos usuários externos, permitindo que informações divulgadas aos investidores, credores e demais usuários sejam úteis para a tomada de decisões de investimento e financiamento (Sarquis, 2019). No entanto, não há consenso na literatura sobre o conceito exato de comparabilidade, pois não é diretamente observável, tornando difícil determinar quando duas informações são comparáveis (Gordon & Gallery, 2012).

O Pronunciamento Conceitual Básico conceitua comparabilidade como “característica qualitativa que permite aos usuários identificar e compreender similaridades e diferenças entre itens” (CPC 00(R2), 2019, item 2.25). Para De Franco et al. (2011), a comparabilidade refere-se à ideia de quão perto os sistemas contábeis de duas empresas mapeiam o mesmo evento econômico em suas demonstrações contábeis.

Cole et al. (2012) e Barth (2013) enfatizam a importância de distinguir os conceitos de comparabilidade e uniformidade, que apesar de apresentarem certa relação, são essencialmente diferentes, já que comparabilidade não é atingida com uniformidade.

Enquanto a comparabilidade significa que coisas semelhantes devem parecer semelhantes e coisas diferentes devem parecer diferentes, o conceito de uniformidade implica tratar todas as coisas da mesma forma (Sarquis, 2019). O que pode fazer com que a uniformidade comprometa a comparabilidade, a medida com que coisas diferentes sejam tratadas da mesma forma (Barth, 2013; Gordon & Gallery, 2012).

Alguns estudos foram desenvolvidos para mensurar empiricamente a comparabilidade contábil, estabelecendo métricas específicas. Exemplos incluem o índice de harmonização das práticas contábeis de Der Tas (1988); o modelo de exposição ao mesmo padrão contábil de De Fond et al. (2011), que avalia a comparabilidade após a adoção das IFRS; e o modelo de comparabilidade dos sistemas contábeis desenvolvido por De Franco et al. (2011).

Esta pesquisa preenche uma lacuna ao abordar o conceito de comparabilidade sob a perspectiva do usuário da informação contábil, investigando o impacto da ausência de um plano de contas padronizado no Balanço Patrimonial e como isso pode comprometer a comparabilidade dessa demonstração contábil.

A literatura debate se a regulação contábil deve ser baseada em regras detalhadas ou princípios gerais. A discussão se concentra em determinar se a regulação deve fornecer regras específicas para possíveis eventos econômicos, como restrições de escopo e guias de implementação (padrões baseados em regras), ou se deve fornecer apenas princípios gerais, permitindo que os preparadores das demonstrações financeiras usem seu julgamento profissional para determinar a prática contábil mais adequada para cada situação (Nelson, 2003).

Sobre este tema, Collins et al. (2012) afirmam que, em relatórios financeiros, padrões baseados em princípios exigem mais julgamento do contador, enquanto padrões baseados em

Realização

regras requerem mais conhecimento legislativo. Já Kothari et al. (2010) argumentam que a diferença essencial entre esses tipos de regulação contábil está na discussão sobre os custos e benefícios de permitir que contadores, auditores e gestores tenham mais ou menos liberdade nas escolhas contábeis.

Para Sarquis (2019), a discussão entre regras e princípios está diretamente relacionada ao debate sobre uniformidade versus flexibilidade nas normas contábeis e seus efeitos na comparabilidade das informações contábeis. O *trade-off* entre uniformidade e flexibilidade é debatido internacionalmente, focando na comparabilidade das demonstrações financeiras.

De acordo com Cole et al. (2012), a uniformidade é alcançada quando todas as empresas aplicam os mesmos métodos contábeis, enquanto a flexibilidade permite que cada empresa adapte os métodos às suas circunstâncias específicas. No entanto, a flexibilidade pode levar a diferenças inadequadas devido a julgamentos variados ou manipulação de contas, fazendo com que muitos considerem a uniformidade mais adequada para a comparabilidade.

Por outro lado, a uniformidade apresenta desvantagens, pois nenhuma norma pode abranger todas as complexidades existentes e pode fazer com que itens distintos pareçam semelhantes (Cole et al., 2012).

Dado esse debate, esta pesquisa não busca defender qual dos padrões (regras ou princípios) é ideal, reconhecendo a complexidade do tema. Em vez disso, oferece uma visão abrangente sobre a comparabilidade do Balanço Patrimonial entre diferentes empresas, do ponto de vista do usuário da informação, à luz dos atuais padrões baseados em princípios.

3. Procedimentos Metodológicos

O presente estudo adotou uma abordagem híbrida, integrando análise bibliográfica e métodos estatísticos, com o objetivo de fornecer uma visão sistêmica, abrangente e clara sobre a variabilidade nas terminologias das contas do Balanço Patrimonial conforme reportadas nas DFPs das empresas de capital aberto no Brasil. A metodologia foi estruturada em várias etapas subsequentes à revisão bibliográfica, apresentada na seção anterior, que serão detalhadas a seguir.

3.1 Seleção da amostra e coleta dos dados

Esta etapa tem como objetivo assegurar que os dados sejam suficientemente representativos para permitir análises robustas e conclusões válidas a respeito da diversidade de terminologias contábeis no Balanço Patrimonial das empresas brasileiras de capital aberto.

A amostra foi constituída por todas as quatrocentas e setenta e cinco empresas de capital aberto listadas na CVM no ano de 2022. A escolha desse ano se deu pela disponibilidade completa dos dados e por representar o cenário mais atual das práticas contábeis após a adoção das normas IFRS no Brasil. Foram incluídas empresas de diversos setores, garantindo uma diversidade que reflete a variedade econômica do mercado brasileiro.

Os dados foram coletados diretamente dos relatórios financeiros anuais publicados pelas empresas na CVM (Comissão de Valores Mobiliários, 2022). Sendo as observações compostas pelas contas do balanço patrimonial que representam tanto ativos quanto passivos destas empresas. Totalizando 63.714 observações em contas do Ativo e 108.988 observações em contas do Passivo.

Utilizou-se uma ferramenta automatizada desenvolvida em R (R Core Team, 2023) para extrair as informações das DFPs, permitindo a compilação e organização dos dados de maneira eficiente e precisa. Esta abordagem assegura a integridade dos dados coletados e permite a replicabilidade do estudo.

Realização

3.2 Limpeza dos dados

Após a coleta, os dados passaram por um processo de limpeza inicial para remover quaisquer inconsistências ou entradas duplicadas. Este passo é crucial para a precisão das análises subsequentes, assegurando que as conclusões derivadas sejam baseadas em informações confiáveis e precisas.

O primeiro passo no processo de limpeza foi a identificação de inconsistências. Foram utilizados *scripts* em R para automatizar a busca por essas incongruências, permitindo uma revisão mais rápida e abrangente do grande volume de dados. Sendo identificado que os resultados da empresa “TC S.A.” apareciam em duas versões (1 e 3).

Considerando que as contas e terminologias utilizadas em ambas as versões eram idênticas, optou-se por excluir as observações referentes à primeira versão. Na sequência, outro filtro foi aplicado para remover observações de empresas duplicadas ou triplicadas na base de dados. Conforme sumarizado na Figura 1, seis empresas apresentaram informações duplicadas e uma empresa tinha informações triplicadas.

O período analisado neste estudo corresponde ao ano de 2022, logo observações com ordem de exercício social “penúltimo” foram excluídas, uma vez que se referem ao ano de 2021, o que poderia resultar em redundância e superdimensionamento da análise. Finalmente, dezenove empresas cujo setor de atividade consta como “Bancos” foram excluídas da base de dados principal, por estas adotarem planos de contas específicos para instituições do Sistema Financeiro Nacional - COSIF, o que hipoteticamente garante maior padronização das terminologias adotadas.

Outras duas empresas foram retiradas da análise por estas apresentarem a estrutura de contas semelhantes às dos Bancos, sem que estas tenham sido classificadas como “Bancos” (BRAZILIAN FINANCE E REAL ESTATE S.A. e XP INVESTIMENTOS S.A.).

3.3 Análise Quantitativa

Esta etapa faz uso da visualização e transformação para explorar os dados de maneira sistemática, isto é, a utilização de métodos estatísticos, em específico a Análise Exploratória de Dados (AED), para investigar como contas com códigos designados revelam uma diversidade de termos.

A AED é fundamentalmente um processo criativo que não se prende a regras fixas. Mais do que qualquer técnica específica, é um estado de espírito que desempenha um papel crucial em qualquer análise de dados. Seu maior objetivo está no desenvolvimento de uma compreensão profunda dos dados. E a forma mais eficaz de atingir esse objetivo é através do uso de perguntas estratégicas que orientem sua investigação.

Sendo assim, na próxima seção de Resultados busca-se responder questões relevantes para esta pesquisa tais como:

- i. Qual é o grau de variabilidade nas terminologias das contas do balanço patrimonial nas Demonstrações Financeiras Padronizadas das empresas de capital aberto no Brasil?
- ii. Quais são os códigos de contas que apresentam maior diversidade de nomenclaturas?
- iii. Existe algum padrão ou tendência que pode ser identificado nessa diversidade?
- iv. E qual é o impacto potencial dessa variabilidade de terminologias na compreensão e na análise financeira por parte dos usuários dessas informações?

Os resultados foram apresentados de forma simples e objetiva, através de gráficos e tabelas para facilitar a visualização e interpretação dos padrões de variação. Além de discernir

Realização

padrões, buscou-se também compreender tendências e anomalias, sendo estas discutidas no contexto das normas contábeis e da literatura existente.

4. Resultados e Discussões

4.1 Análise Descritiva do Balanço Patrimonial

A base de dados, construída após o processo de limpeza, compreende um total de 453 empresas, contendo as contas do balanço patrimonial que representam tanto os ativos quanto os passivos dessas empresas. Ao todo, são 30.391 observações de ativos e 52.512 observações de passivos. Um resumo estatístico dos dados coletados, destacando características chave como o número de empresas analisadas, o número de contas e de terminologias diferentes tanto do Ativo como do Passivo, pode ser visualizado pela Figura 1.

Este panorama permite identificar preliminarmente padrões, como o expressivo número de terminologias contábeis empregadas no Balanço Patrimonial. E notadamente como o passivo se destaca pela maior diversidade terminológica, apresentando uma média de 9,66 nomenclaturas por conta, significativamente superior à média de 6,87 do ativo.

Figura 1: Sumário



Fonte: Elaboração própria a partir dos dados de Comissão de Valores Mobiliários (2022).

Para responder questões centrais desta pesquisa, especificamente sobre a variabilidade nas terminologias das contas do balanço patrimonial nas Demonstrações Financeiras Padronizadas das empresas de capital aberto no Brasil, foram analisadas as diferenças terminológicas utilizando duas abordagens distintas e complementares.

A primeira abordagem, designada como (1) na Tabela 2, é relativamente simples e considera qualquer diferença na variável “Descrição da conta”. A distinção de terminologias inclui todas as diferenças, sejam elas evidentes ou sutis, como diferenças entre letras maiúsculas e minúsculas (por exemplo, “Adiantamentos a fornecedores” e “Adiantamentos a Fornecedores”) e variações na acentuação (por exemplo, “Depósitos” e “Dépositos”).

A segunda abordagem, identificada como (2) na Tabela 2, engloba todos os casos do primeiro método e adiciona situações em que a descrição da conta é idêntica, mas o código da conta é diferente. Por exemplo, “Títulos Designados a Valor Justo” pode aparecer nos códigos 1.01.02.01.02 e 1.02.01.01.01, sendo, portanto, classificado como uma terminologia distinta.

A utilização de dois métodos para calcular as diferenças terminológicas é justificada pelo fato (ver Tabela 1) que um número significativo de denominações de contas está associado a códigos diferentes. Nos planos de contas das empresas, é comum a repetição de terminologias,

como no caso do Ativo, onde a mesma denominação pode ser utilizada tanto no Circulante quanto no Não Circulante.

No entanto, observa-se uma ampla generalização. A denominação “Instrumentos financeiros derivativos”, por exemplo, está associada a 56 códigos de contas diferentes, somando Ativo e Passivo, e é utilizada 273 vezes nos balanços patrimoniais das empresas analisadas.

Assim, pela simples análise da Tabela 1, torna-se evidente que o segundo método apresentará um número significativamente maior de terminologias diferentes em comparação ao primeiro. Isso ocorre porque, além de capturar os casos identificados pelo primeiro método, ele também considera terminologias iguais associadas a diversos códigos de contas diferentes.

Tabela 1: Alguns exemplos de denominações associadas a diversos códigos de contas.

Terminologia	Ativo		Passivo	
	Contas diferentes	Uso	Contas diferentes	Uso
Instrumentos financeiros derivativos	32	138	24	135
Outras Contas a pagar			25	123
Outras Contas a Receber	22	922		
Outras Obrigações			24	965
Outros	42	574	43	1019
Outros ativos	22	133		
Outros Créditos	26	76		
Outros Passivos			24	61
Partes Relacionadas	19	40		
Passivo de arrendamento			25	73

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados de Comissão de Valores Mobiliários (2022).

Os resultados observados na Tabela 2, com base no cômputo dos dois métodos, são bastante expressivos. Em um cenário de total padronização, seria esperado um número de terminologias muito próximo ao número de contas, neste caso, 254 para o Ativo e 307 para o Passivo. No entanto, pelo primeiro método de cálculo, foram encontrados 1.744 títulos de contas diferentes no Ativo e 2.965 no Passivo, valores muito superiores ao cenário ideal de padronização.

Outro resultado contundente refere-se às diferenças na acentuação, algo que deveria ser básico, considerando que estamos lidando com relatórios amplamente revisados. Foram identificadas 19 nomenclaturas com problemas de acentuação no Ativo e 48 no Passivo, de acordo com o primeiro método de cálculo.

Tabela 2: Quantidade de terminologias diferentes.

Tipo	Ativo		Passivo	
	(1)	(2)	(1)	(2)
Qtde de terminologias diferentes	1.744	3.224	2.965	5.219
Qtde de term. desconsiderando diferenças de acentuação	1.725	3.189	2.917	5.196
Qtde de term. desconsiderando diferenças entre maiúsculo e minúsculo	1.484	2.880	2.537	4.734
Qtde de term. desconsiderando diferenças de acentuação e maiúsculo/minúsculo	1.437	2.844	2.481	4.703

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados de Comissão de Valores Mobiliários (2022).

Além das questões de acentuação, as inconsistências no uso de letras maiúsculas e minúsculas também são relevantes, indicando uma falta de uniformidade até mesmo nesse aspecto. Os resultados mostram 260 diferenças de terminologias devido ao uso de maiúsculas e minúsculas no Ativo e 428 no Passivo, também considerando a primeira abordagem.

Para mapear os códigos de contas que apresentam maior diversidade de terminologias, a análise foi direcionada para os níveis dos códigos de contas (Ver Tabela 3). A hipótese subjacente é que conforme aumenta-se o detalhamento da conta, e consequentemente o nível desta, maior também será o número de terminologias adotadas, dada a flexibilidade imposta às empresas.

Observa-se que, tanto nas contas do ativo quanto nas do passivo, o primeiro nível não apresenta variabilidade, com apenas uma conta denominada “Ativo Total” (código 1) e “Passivo Total” (código 2).

Tabela 3: Número de terminologias por código de conta de acordo com o nível.

Nível	Ativo				Passivo			
	Média	Mínimo	Máximo	Mediana	Média	Mínimo	Máximo	Mediana
1	1	1	1	1	1	1	1	1
2	1	1	1	1	1	1	1	1
3	1,38	1	2	1	1,32	1	2	1
4	4,51	1	29	1	7,68	1	128	2
5	16,02	1	167	3	24,6	1	256	3

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados de Comissão de Valores Mobiliários (2022).

Da mesma forma, no segundo nível das contas do ativo e do passivo também não há variabilidade. No ativo, ocorre a distinção entre “Ativo Circulante” (1.01) e “Ativo Não Circulante” (1.02). Similarmente, no segundo nível das contas do passivo, todas as empresas distinguem entre Passivo Circulante (2.01), Passivo Não Circulante (2.02) e Patrimônio Líquido Consolidado (2.03).

É importante destacar que a Lei 6.404/76 e o CPC 26 - Apresentação das Demonstrações Contábeis - descrevem essa classificação das contas do ativo e passivo. Essas normas detalham que o Ativo Não Circulante deve ser composto por ativo realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível, e que o Patrimônio Líquido deve ser dividido em capital social, reservas de capital, ajustes de avaliação patrimonial, reservas de lucros, ações em tesouraria e prejuízos acumulados.

Portanto, o considerável grau de padronização observado até o nível 3 é explicado pela existência de regulações que estabelecem os principais grupos de contas a serem incluídos no Balanço Patrimonial. Assim, a padronização observada até este nível é justificada.

Tanto no ativo quanto no passivo, os números revelam que a despadronização está concentrada no quarto e quinto nível. A amplitude total de terminologias em cada um desses níveis evidencia a magnitude do problema. No ativo, observa-se uma amplitude de 28 no nível 4 e 166 no nível 5. No passivo, os números são ainda mais discrepantes, com amplitudes de 127 e 255 nos níveis 4 e 5, respectivamente.

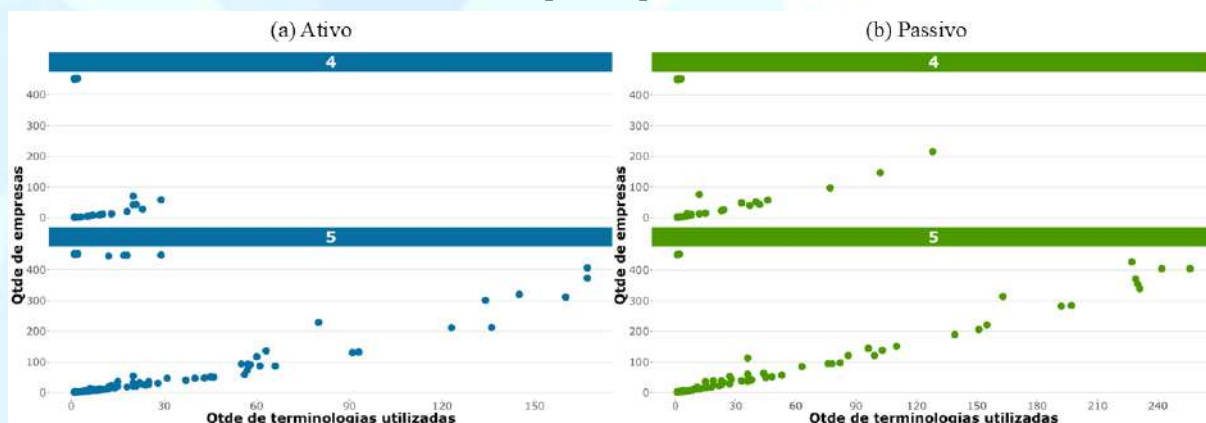
Esses resultados são decorrentes da busca das empresas por categorização interna. Consequentemente, a comparabilidade entre empresas é comprometida, com códigos contábeis iguais assumindo uma variedade terminológica entre diferentes organizações. Essa falta de padronização na descrição das contas pode dificultar a análise comparativa, prejudicando a transparência e a clareza das informações contábeis.

O CPC 26 menciona que esse pronunciamento não prescreve a ordem ou o formato a ser utilizado na apresentação das contas no Balanço Patrimonial. Além disso, é permitido que a nomenclatura das contas e a ordem de apresentação ou agregação de itens semelhantes sejam modificadas de acordo com a natureza da entidade e suas transações, com o objetivo de fornecer informações relevantes para a compreensão da posição financeira e patrimonial da entidade.

Realização

Em síntese, é notório que as normatizações fornecem poucas diretrizes detalhadas sobre como as empresas devem apresentar o Balanço Patrimonial, resultando em orientações gerais. Na prática, as organizações possuem ampla discricionariedade na elaboração de seus planos contábeis, o que impacta diretamente nas diversidades terminológicas e na interpretação dos demonstrativos pelo usuário da informação contábil.

Figura 2: Dispersão da quantidade de terminologias utilizadas por código *versus* a quantidade de empresas, por nível.



Fonte: Elaboração própria a partir dos dados de Comissão de Valores Mobiliários (2022).

Dadas as evidências de que a despadronização nos códigos contábeis ocorre principalmente nos níveis 4 e 5, buscou-se identificar padrões ou tendências nessa diversidade. O objetivo é investigar se existe uma relação entre a quantidade de terminologias utilizadas e a quantidade de empresas.

A Figura 2 apresenta o gráfico de dispersão da quantidade de terminologias utilizadas e a quantidade de empresas por código contábil, abrangendo os níveis 4 e 5. Os níveis 1 e 2 foram desconsiderados da representação por serem totalmente uniformes, existindo apenas uma terminologia por código contábil, enquanto o nível 3 não foi incluído por possuir um relativo grau de padronização, não sendo interessante para a análise.

A Figura 2 confirma a observação prévia sobre a dispersão de terminologias nos níveis 4 e 5. Nota-se que, tanto no ativo quanto no passivo, à medida que cresce o número de empresas utilizando um código contábil, seja no nível 4 ou 5, também aumenta a variedade de terminologias empregadas nesse código.

No nível 5, observa-se uma relação direta e mais acentuada entre o número de terminologias e o número de empresas que utilizam determinados códigos contábeis. Isso evidencia uma despadronização maior à medida que as empresas precisam especificar suas contas, provavelmente decorrente da liberdade que possuem na ausência de normas específicas.

No entanto, é importante destacar que, nos quatro gráficos apresentados pela Figura 2 existem pontos (observações) localizados na parte superior à esquerda em cada um deles, indicando um forte consenso entre as empresas em usar terminologias idênticas para certos códigos.

As Tabelas 4 e 5 ilustram alguns exemplos desses pontos nos gráficos, demonstrando que há consenso entre as empresas ao utilizar terminologias iguais para determinados códigos de conta. Essa observação reforça a possibilidade de manter uma padronização, pois, mesmo nos níveis de maior detalhamento e especificidade, como nos níveis 4 e 5, as empresas conseguem alcançar uniformidade nas nomenclaturas para determinadas contas.

Tabela 4: Alguns exemplos de contas do quarto nível com apenas uma terminologia utilizada.

Cod.	Empresas	Terminologia
1.01.02.01	453	Aplicações Financeiras Avaliadas a Valor Justo através do Resultado
1.01.02.02	453	Aplicações Financeiras Avaliadas a Valor Justo através de Outros Resultados Abrangentes
1.01.02.03	453	Aplicações Financeiras Avaliadas ao Custo Amortizado
1.01.06.01	450	Tributos Correntes a Recuperar
1.01.08.01	450	Ativos Não-Correntes a Venda
2.01.03.01	451	Obrigações Fiscais Federais
2.01.03.02	451	Obrigações Fiscais Estaduais
2.01.03.03	451	Obrigações Fiscais Municipais

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados de Comissão de Valores Mobiliários (2022).

Tabela 5: Alguns exemplos de contas do quinto nível com apenas uma terminologia utilizada.

Cod.	Empresas	Terminologia
1.01.02.01.01	453	Títulos para Negociação
1.01.02.01.02	453	Títulos Designados a Valor Justo
1.02.01.01.01	453	Títulos Designados a Valor Justo
1.02.01.10.01	450	Ativos Não-Correntes a Venda
1.02.01.10.02	450	Ativos de Operações Descontinuadas
2.01.03.01.01	450	Imposto de Renda e Contribuição Social a Pagar
2.01.05.01.01	450	Débitos com Coligadas
2.01.05.01.03	450	Débitos com Controladores

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados de Comissão de Valores Mobiliários (2022).

Neste sentido, é de fundamental importância que se identifique a origem dos códigos contábeis com maior quantidade de terminologias utilizadas nesses níveis (ver Figura 3), visando verificar se existe ou não uma concentração do problema.

A seguir, serão analisadas detalhadamente as contas destacadas na Figura 3. O objetivo é mapear a origem dessas contas de forma mais precisa, visando responder qual é o impacto potencial dessa variabilidade de terminologias na compreensão e na análise financeira por parte dos usuários dessas informações.

Figura 3: Número de terminologias por código de conta.



Fonte: Elaboração própria a partir dos dados de Comissão de Valores Mobiliários (2022).

4.2 Análise das contas do quarto nível

A análise das contas do ativo, ilustrada na Figura 3a, revela que a maior variedade de terminologias no quarto nível está concentrada nos códigos 1.01.04 (“Estoques”), 1.01.07 (“Despesas antecipadas”) e 1.01.01 (“Caixa e Equivalentes de Caixa”).

Em contrapartida, a análise do passivo, conforme a Figura 3b, não mostra uma predominância clara de códigos específicos como ocorre com o ativo. Contudo, é notável que todas as contas destacadas no *ranking* se originam do código 2.03 - “Patrimônio Líquido Consolidado”. Este achado aponta para uma despadronização acentuada dentro deste grupo específico, o que sugere a necessidade de revisão e potencial padronização para melhorar a clareza e consistência das demonstrações financeiras, enfatizando a transparência no patrimônio líquido consolidado.

Um aspecto interessante observado é que todas as contas com maior diversidade terminológica no quarto nível não possuem subdivisões no quinto nível, indicando que a variabilidade se concentra sempre no último nível de especificidade. Essa observação aponta para os códigos que representam áreas onde a padronização terminológica pode ser significativamente aprimorada para facilitar a compreensão e análise por parte dos usuários das demonstrações financeiras.

4.2.1 Ativo

Dada a natureza específica dos estoques de cada empresa, esperava-se encontrar uma grande variedade de terminologias nas contas derivadas de “Estoques” no Ativo, refletindo a diversidade em tipos e características dos estoques mantidos. Contudo, a expectativa de encontrar uma ampla variedade se confirmou, mas observou-se que várias designações distintas descrevem o mesmo tipo de item.

Por exemplo, nas contas do quarto nível oriundas de “Estoques”, encontramos designações como “produtos em elaboração” e “produtos em processo” (Ver Figura 4c e 4d). Essas terminologias, apesar de diferentes, referem-se essencialmente ao mesmo tipo de estoque: produtos que ainda não foram finalizados. Tal situação sugere uma oportunidade de padronização que poderia simplificar a compreensão e análise dos balanços contábeis.

Da mesma forma, ao analisar as classificações do termo “adiantamentos a fornecedores” nas contas de “Estoques” (1.01.04), “Despesas antecipadas” (1.01.07) e também como “Outros” (nos códigos derivados de 1.01.08.03, conforme Figura 7), observa-se uma clara inconsistência que pode confundir os usuários externos quanto à natureza e finalidade destas contas.

Esta classificação múltipla dentro do mesmo grupo de ativo circulante levanta questões importantes. Não fica suficientemente claro se os adiantamentos a fornecedores são tratados principalmente como despesas antecipadas ou por que são incluídos em “Estoques”, mesmo que seja por empresas diferentes.

Tais incongruências confundem a interpretação das informações contábeis por parte do usuário externo, evidenciando a necessidade de uma revisão criteriosa das práticas de classificação contábil para garantir clareza e precisão nas demonstrações financeiras.

Outra prática problemática identificada na análise das terminologias do quarto nível é a repetição da mesma terminologia para a subconta e a conta principal. Tal abordagem contradiz o propósito de criar subcontas, que é segregar e detalhar as informações da conta principal, buscando maior clareza e precisão na representação contábil.

Exemplos frequentes dessa prática foram observados no subcódigo 1.01.04.01, onde algumas empresas ainda utilizam o termo “estoques” e de forma similar nos códigos originários de 1.01.07, destacados na Figura 4e e 4f, onde a terminologia “despesas antecipadas” é empregada novamente nas subcontas.

Outra conta principal que concentra subcontas do quarto nível destacadas na Figura 3a é “Caixa e Equivalentes de Caixa” (1.01.01). Das contas analisadas até agora, esta se mostra

Realização

como uma das mais redundantes, como ilustrado na Figura 4a. Por exemplo, todas as terminologias na subconta 1.01.01.01 descrevem o mesmo propósito: os recursos que a empresa mantém em caixa e/ou banco.

Figura 4: Terminologias mais frequentes por código de conta com origem no circulante.



Fonte: Elaboração própria a partir dos dados de Comissão de Valores Mobiliários (2022).

Curiosamente, entre as poucas terminologias que não se referem diretamente a recursos em caixa ou banco na subconta 1.01.02, aparecem termos relacionados a aplicações financeiras. No entanto, a terminologia “Aplicações Financeiras” é uniformemente classificada por todas as empresas sob o código 1.01.02, indicando uma possível sobreposição ou confusão na categorização das contas.

Além disso, a análise das contas de quarto nível revelou a utilização do termo abreviado “Mat” no subcódigo 1.01.04.03 por uma empresa listada na CVM. Isso destaca um problema significativo de comunicação e falta de rigor na padronização terminológica, levantando preocupações sobre a eficácia da auditoria dos relatórios financeiros.

Conforme a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica de Auditoria (NBC TA 700), é exigido que os auditores verifiquem a adequação da terminologia utilizada nas demonstrações contábeis. O emprego de termos vagos como “Mat” indica possíveis falhas nesse processo de verificação, comprometendo a clareza e a precisão necessárias para uma interpretação correta das informações financeiras.

4.2.2 Passivo

O quarto nível das contas do passivo, ilustrado na Figura 3b, revela uma variabilidade significativamente maior em comparação com o quarto nível das contas do ativo. Dentre essas contas, destacam-se os códigos 2.03.02 (“Reservas de Capital”) e 2.03.04 (“Reservas de Lucros”). Notavelmente, dentro dessas contas, observa-se uma uniformidade na terminologia até determinados subcódigos: até 2.03.02.06 para “Reservas de Capital” e até 2.03.04.09 para “Reservas de Lucros”.

O fato de que as contas do Patrimônio Líquido Consolidado (derivadas do código 2.03) não possuírem subdivisões no quinto nível sugere uma conclusão importante: a diversidade

Realização



UFRJ
UNIVERSIDADE FEDERAL
DO RIO DE JANEIRO



**Universidade
Federal
Fluminense**

PPGAd
Programa de Pós-Graduação em Administração - UFF

terminológica observada no quarto nível do passivo concentra-se principalmente nesses códigos, uma vez que este representa o último grau de especificidade para esta conta.

Figura 5: Terminologias mais frequentes por código de conta com origem em 2.03.02.



Fonte: Elaboração própria a partir dos dados de Comissão de Valores Mobiliários (2022).

Ao examinar especificamente o código 2.03.02, observa-se que as terminologias utilizadas são: “Ágio na Emissão de Ações” (2.03.02.01), “Reserva Especial de Ágio na Incorporação” (2.03.02.02), “Alienação de Bônus de Subscrição” (2.03.02.03), “Opções Outorgadas” (2.03.02.04), “Ações em Tesouraria” (2.03.02.05) e “Adiantamento para Futuro Aumento de Capital” (2.03.02.06). Até este ponto, há um consenso na terminologia utilizada pelas empresas.

Contudo, ao analisar os subcódigos subsequentes (Figura 5), verifica-se uma crescente variedade terminológica. As empresas parecem criar subcódigos para acomodar contas que não se encaixam nos subgrupos já existentes, cujo uso é totalmente padronizado entre as empresas. Essa abordagem arbitrária e subjetiva revela a carência de normas que orientem os profissionais contábeis na categorização desses itens.

Embora fique claro que situações como esta sejam inevitáveis, a presença de uma norma que oriente para uma padronização poderia contribuir para que a disparidade presente nesses casos seja reduzida a um nível que não comprometa a qualidade das informações.

A terminologia com maior frequência nos subcódigos ser a mesma do código principal, isto é, “reservas de capital”, não esclarece a natureza específica desta conta. Uma hipótese é que as empresas estão classificando nesse subcódigo itens que seriam considerados como outras reservas de capital.

No entanto, conforme demonstrado, existem outras contas que também não estão sendo elencadas nos grupos já consolidados e que, aparentemente, as empresas consideram importantes de serem classificadas separadamente. Isso resulta na disparidade de terminologias presentes nos demais subcódigos (2.03.02.07, 2.03.02.08 e 2.03.02.09).

Além disso, uma terminologia que chama a atenção é “gastos com emissão de ações”, frequentemente acompanhada do símbolo “(-)”. Algumas empresas sinalizam tratar-se de uma conta redutora, enquanto outras não o fazem.

Se o objetivo da contabilidade é produzir informações relevantes sobre a empresa, é fundamental que essas informações sejam suficientemente claras para que o usuário externo possa comparar dados de diferentes empresas. Portanto, a consistência das terminologias é um fator crucial para alcançar esse objetivo.

4.3 Análise das contas do quinto nível

Os resultados apresentados na Figura 3 indicam que a origem das nove contas com a maior frequência de terminologias no quinto nível do Ativo está concentrada em duas contas específicas: “Outros” e “Outros Ativos Não Circulantes”. Quanto ao Passivo, a origem de nove

Realização



UFRJ
UNIVERSIDADE FEDERAL
DO RIO DE JANEIRO



**Universidade
Federal
Fluminense**

PPGAd-uff
Programa de Pós-Graduação em Administração - UFF

entre as dez terminologias com maior frequência também se concentra em apenas duas contas, ambas denominadas “Outros”.

Tabela 6: Origem das contas do quinto nível com maior número de terminologias diferentes.

1 Ativo	2 Passivo
1.01 Ativo Circulante	2.01 Passivo Circulante
1.01.08 Outros Ativos Circulantes	2.01.05 Outras Obrigações
1.01.08.03 <u>Outros</u>	2.01.05.02 <u>Outros</u>
1.02 Ativo Não Circulante	2.02 Passivo Não Circulante
1.02.01 Ativo Realizável a Longo Prazo	2.02.02 Outras Obrigações
1.02.01.10 <u>Outros Ativos Não Circulantes</u>	2.02.02.02 <u>Outros</u>

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados de Comissão de Valores Mobiliários (2022).

Para elucidar a análise, a Tabela 6 detalha o mapeamento das codificações contábeis dessas contas, que originaram as contas com o maior número de terminologias no quinto nível. Estas serão examinadas minuciosamente nas subseções subsequentes.

4.3.1 Ativo - Conta 1.02.01.10: Outros Ativos Não Circulantes

A análise das contas originadas pelo código 1.02.01.10 (Figura 6) revela a utilização de terminologias idênticas em todas elas, tais como “depósitos judiciais”, “tributos a recuperar”, “outros ativos”, “outros créditos” e “instrumentos financeiros derivativos”. Isso evidencia que, embora exista uma tendência em classificar certas contas sob a categoria “Outros Ativos Não Circulantes”, não há um consenso sobre o código específico para cada terminologia.

Assim, não se observa um alinhamento nas nomenclaturas de cada código a uma única finalidade de classificação; pelo contrário, descrições semelhantes são recorrentes em todas as contas analisadas. Por exemplo, o código 1.01.01.10.03 poderia ser categorizado como “depósitos judiciais”, enquanto o 1.02.01.10.04 poderia ser designado como “tributos a recuperar”, e o 1.02.01.10.05 como “instrumentos financeiros derivativos”.

Na prática, observa-se que muitas empresas utilizam as mesmas contas, porém sem adotar um código contábil padronizado. Essa constatação desafia a noção de que a flexibilidade na elaboração dos planos contábeis é justificada pela necessidade de cada empresa refletir suas operações específicas.

Embora as normativas contábeis permitam essa flexibilidade para acomodar particularidades individuais de cada empresa, os resultados indicam que as mesmas terminologias estão sendo empregadas em códigos contábeis distintos. Isso reflete os critérios internos adotados por cada organização para classificar suas contas, sendo a decisão sobre em qual código alocar cada conta uma prerrogativa dos responsáveis pelos relatórios financeiros de cada empresa, e não determinada por normas contábeis específicas.

Figura 6: Terminologias mais frequentes por código de conta com origem em 1.02.01.10.



Fonte: Elaboração própria a partir dos dados de Comissão de Valores Mobiliários (2022).

Realização

A utilização variada dos termos “tributos a recuperar”, “impostos a recuperar” e “impostos e contribuições a recuperar” (no código 1.02.01.10.03) para representar a mesma finalidade ilustra um exemplo notável de como são frequentemente empregados nomes diferentes para o mesmo propósito, considerando que impostos são uma forma de tributos. Esta prática destaca a falta de padronização e evidencia a arbitrariedade na nomeação das contas, mesmo quando elas servem a um objetivo comum.

4.3.2 Ativo - Conta 1.01.08.03: Outros

Conforme apresentado pela Tabela 6, a conta “Outros” (1.01.08.03) origina-se de “Outros Ativos Circulantes” (1.01.08). Isso evidencia um cenário complexo, no qual temos uma subconta denominada “Outros” dentro de “Outros Ativos Circulantes”. Resumidamente, no terceiro nível temos “Outros Ativos Circulantes”, no quarto nível “Outros” e no quinto nível, conforme Figura 7, “Outros” é listado novamente.

Figura 7: Terminologias mais frequentes por código de conta com origem em 1.01.08.03.



Fonte: Elaboração própria a partir dos dados de Comissão de Valores Mobiliários (2022).

Se o objetivo principal da flexibilidade na contabilidade é permitir que as empresas classifiquem eventos econômicos de forma mais adequada de acordo com suas especificidades, não parece coerente manter um ciclo repetitivo de “Outros”. Idealmente, deveria existir um ponto onde o evento econômico fosse especificado claramente.

Além disso, é crucial destacar a utilização de contas com finalidades distintas sob o mesmo código contábil, uma questão que se torna especialmente problemática ao considerar a comparação entre diferentes empresas. Por exemplo, nas análises realizadas com base na Figura 7, identificamos tanto “instrumentos financeiros derivativos” quanto “dividendos a receber” sob os mesmos códigos.

4.3.3 Passivo - Conta 2.01.05.02: Outros

Ao investigar os códigos originados de 2.01.05.02 (Figura 8) observa-se uma prática similar à encontrada nas contas do Ativo, onde itens diversos são frequentemente classificados sob a categoria “Outros”. Contudo, a ausência de um consenso sobre a alocação específica de cada conta leva à dispersão das mesmas terminologias por diversos códigos contábeis.

Destaca-se o uso de termos como “outras contas a pagar”, “outros”, “outros passivos”, “outras obrigações”, e “outros passivos circulantes”. Esta prática é redundante, visto que todas essas contas, na verdade, estão incluídas sob “Outros”, que por sua vez está contido dentro de uma conta maior denominada “Outras Obrigações” (ver Tabela 6). Esta sobreposição e repetição de termos não apenas confunde a classificação contábil, mas também compromete a clareza e a eficiência da análise financeira.

Figura 8: Terminologias mais frequentes por código de conta com origem em 2.01.05.02.



Fonte: Elaboração própria a partir dos dados de Comissão de Valores Mobiliários (2022).

É evidente a recorrência dos mesmos padrões nas contas analisadas, destacando-se a utilização das mesmas terminologias em códigos diversos de uma empresa para outra, além das variações entre singular e plural. Essas observações indicam que tais variações estão amplamente disseminadas nas contas do Balanço Patrimonial.

4.3.4 Passivo - Conta 2.02.02.02: Outros

Há uma clara utilização de termos similares aos encontrados no código anterior. Tanto o código 2.01.05.02 quanto o 2.02.02.02 têm a designação “Outros” e se originam de “Outras Obrigações”. A diferença reside no grupo a que pertencem: o primeiro ao Passivo Circulante (2.01), e o segundo ao Passivo Não Circulante (2.02).

Observam-se terminologias semelhantes tanto na Figura 8 (referentes a contas dentro do Passivo Circulante) quanto na Figura 9 (referentes ao Passivo Não Circulante). Isso indica uma tendência positiva de classificação. No entanto, o problema predominante está nos códigos específicos adotados para cada conta entre as diferentes entidades.

Figura 9: Terminologias mais frequentes por código de conta com origem em 2.02.02.02.



Fonte: Elaboração própria a partir dos dados de Comissão de Valores Mobiliários (2022).

É perceptível que todos as terminologias servem para representar contas que não se encaixam em nenhum grupo, dentro do grupo maior “Outros”. No entanto, o problema reside no fato das empresas adotarem nomes diferentes em se tratando da mesma conta, que representa a mesma finalidade.

Isso escancara os efeitos da despadronização, especialmente no que se refere ao último nível, que representa um maior grau de especificidade nas operações de cada empresa. Contudo, observa-se que as empresas adotam nomes distintos que, em síntese, poderiam ser representados por um nome padrão, promovendo maior compreensibilidade para o usuário que recebe essa informação.

Realização

5. Considerações Finais

O estudo revelou que a despadronização das terminologias contábeis é um grande desafio para a comparabilidade e transparência das demonstrações financeiras no Brasil. Há uma necessidade urgente de padronização para melhorar a clareza e a eficiência da análise financeira, beneficiando todos os usuários da informação contábil.

Os resultados mostram uma significativa diversidade nas terminologias das empresas listadas na CVM, especialmente nos níveis 4 e 5 das contas do passivo e ativo. Essa falta de padronização cria barreiras para a interpretação eficiente dos dados financeiros.

Normas mais rigorosas e detalhadas, que orientem os profissionais contábeis na categorização e nomenclatura das contas, podem reduzir essas disparidades e promover maior harmonização das práticas contábeis. Este trabalho contribuiu para o debate sobre a padronização contábil, analisando detalhadamente os dados e explorando as implicações da despadronização para os usuários externos das demonstrações financeiras.

O estudo reforça a importância de equilibrar uniformidade e flexibilidade nas normas contábeis. Enquanto a flexibilidade permite adaptações às operações específicas de cada empresa, a uniformidade é essencial para garantir a comparabilidade e consistência das informações financeiras. Esse equilíbrio deve ser prioritário nas futuras reformas contábeis.

Para pesquisas futuras, sugere-se analisar o setor financeiro, que segue o Plano Contábil das Instituições do Sistema Financeiro Nacional, para investigar a uniformidade no Balanço Patrimonial entre diferentes organizações financeiras. Além disso, futuros estudos poderiam focar na despadronização de outros demonstrativos financeiros, como a Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), para explorar a padronização e suas implicações em diferentes áreas das demonstrações financeiras.

Referências

- Babin, B. J., Ortinau, D. J., Herrmann, J.-L., & Lopez, C. (2020). Science is about corroborating empirical evidence, even in academic business research journals. *Journal of Business Research*.
- Barth, M. E. (2013). Global comparability in financial reporting: What, why, how, and when? *China Journal of Accounting Studies*, 1(1), 2–12.
- Barth, M. E., Landsman, W. R., & Lang, M. H. (2008). International accounting standards and accounting quality. *Journal of Accounting Research*, 46(3), 467–498.
- Brochet, F., Jagolinzer, A. D., & Riedl, E. J. (2013). Mandatory IFRS adoption and financial statement comparability. *Contemporary Accounting Research*, 30(4), 1373–1400.
- Cole, V., Branson, J., & Breesch, D. (2009). How to measure the comparability of financial statements? *International Journal of Managerial and Financial Accounting*, 1(4), 379–397.
- Cole, V., Branson, J., & Breesch, D. (2012). The uniformity-flexibility dilemma when comparing financial statements: Views of auditors, analysts and other users. *International Journal of Accounting & Information Management*, 20(2), 114–141.
- Collins, D. L., Pasewark, W. R., & Riley, M. E. (2012). Financial reporting outcomes under rules-based and principles-based accounting standards. *Accounting Horizons*, 26(4), 681–705.

Realização



UFRJ
UNIVERSIDADE FEDERAL
DO RIO DE JANEIRO



**Universidade
Federal
Fluminense**



- Comissão de Valores Mobiliários. (2022). *Demonstrações Financeiras Padronizadas de Companhias Abertas - 2022*. https://dados.cvm.gov.br/dados/CIA_ABERTA/DOC/DFP/DADOS/dfp_cia_aberta_2022.zip
- Daske, H., Hail, L., Leuz, C., & Verdi, R. (2008). Mandatory IFRS reporting around the world: Early evidence on the economic consequences. *Journal of Accounting Research*, 46(5), 1085–1142.
- De Franco, G., Kothari, S. P., & Verdi, R. S. (2011). The benefits of financial statement comparability. *Journal of Accounting Research*, 49(4), 895–931.
- DeFond, M., Hu, X., Hung, M., & Li, S. (2011). The impact of mandatory IFRS adoption on foreign mutual fund ownership: The role of comparability. *Journal of Accounting and Economics*, 51(3), 240–258.
- der Tas, L. G. (1988). Measuring harmonisation of financial reporting practice. *Accounting and Business Research*, 18(70), 157–169.
- Gonçalves, J. C., Batista, B. L. L., da Silva Macedo, M. A., & da Costa Marques, J. A. V. (2014). Análise do impacto do processo de convergência às normas internacionais de contabilidade no Brasil: um estudo com base na relevância da informação contábil. *Revista Universo Contábil*, 10(3), 25–43.
- Gordon, I., & Gallery, N. (2012). Assessing financial reporting comparability across institutional settings: The case of pension accounting. *The British Accounting Review*, 44(1), 11–20.
- Kothari, S. P., Ramanna, K., & Skinner, D. J. (2010). Implications for GAAP from an analysis of positive research in accounting. *Journal of Accounting and Economics*, 50(2–3), 246–286.
- McKiernan, E. C., Bourne, P. E., Brown, C. T., Buck, S., Kenall, A., Lin, J., McDougall, D., Nosek, B. A., Ram, K., Soderberg, C. K., & others. (2016). Point of view: How open science helps researchers succeed. *ELife*, 5.
- Mota, R. H. G., Campos, S. J. de B., Niyama, J. K., & Paulo, E. (2012). *Reconhecimento de receitas nos contratos de construção imobiliária: um estudo do exposure draft ED/2010/6-receita de contratos com clientes*.
- Nelson, M. W. (2003). Behavioral evidence on the effects of principles-and rules-based standards. Available at SSRN 360441.
- R Core Team. (2023). *R: A Language and Environment for Statistical Computing*. <https://www.R-project.org/>
- Reina, D. R. M., Reina, D., & da Silva, S. F. (2014). Comparabilidade da informação contábil em empresas brasileiras após a adoção das normas internacionais de contabilidade. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 11(23), 77–94.
- Ribeiro, A. M., Carmo, C. H. S. do, Fávero, L. P. L., & Carvalho, L. N. (2016). Poder discricionário do gestor e comparabilidade dos relatórios financeiros: uma análise do processo de transição regulatória da contabilidade brasileira. *Revista Contabilidade & Finanças*, 27, 12–28.
- Sarquis, R. W. (2019). *Diferenças nas práticas contábeis na era IFRS: implicações para a comparabilidade das informações financeiras em ambientes diferentes*. Universidade de São Paulo.

SEC. (2003). Study pursuant to Section 108 (d) of the Sarbanes-Oxley Act of 2002 on the adoption by the United States financial reporting system of a principles-based accounting system. *July*, 25, 2003.

Cole Veloso, A. C. C., Ferreira, C. O., Marques, V. A., Amaral, H. F., & de Souza, A. A. (2015). Auditando os auditores: motivações dos processos contra auditores junto à comissão de valores mobiliários no período de 2007-2013. *RAGC*, 3(6).

Realização