

A LINGUAGEM XBRL: UM CAMINHO PARA A HARMONIZAÇÃO DAS PRÁTICAS CONTÁBEIS?

THE LANGUAGE XBRL: IS THIS A PATH TO THE HARMONIZATION OF ACCOUNTING PRACTICES?

Janilson Antônio da Silva Suzart

Universidade de São Paulo, Brasil

Endereço: Av. Prof. Luciano Gualberto, 908. Cidade Universitária. 05508-010 São Paulo - SP, Brasil.
Fone: +55(11)3091 5852.

Email: suzart@suzart.cnt.br - Lattes: <http://lattes.cnpq.br/2745732466817174>

Submissão: 27 Fev. 2012 **Aprovação:** 10 Out. 2012. **Última revisão:** 10 Dez. 2012. **Publicação:** 15 Abr. 2013. **Sistema de avaliação:** *Double blind review*. Centro Universitário UNA, Belo Horizonte - MG, Brasil. Editor geral Prof. Dr. Mário Teixeira Reis Neto, Co editora Prof^a. Dra. Wanyr Romero Ferreira

Este artigo encontra-se disponível no endereço eletrônico:
<http://revistas.una.br/index.php/reuna/article/view/448>

Resumo

Destinada à divulgação eletrônica de informações financeiras, a linguagem XBRL é uma aplicação da linguagem XML. Criada no final da década de 1990, essa linguagem encontra-se em pleno desenvolvimento, sendo utilizada em mais de vinte países. Este artigo dedica-se a analisar as principais características, a evolução e a utilização dessa linguagem no Brasil e no mundo, através da revisão das pesquisas realizadas sobre essa temática, relacionando-as no contexto da harmonização das normas e das práticas contábeis. Após a demonstração da análise sobre essa linguagem, são apresentados conceitos relativos à harmonização contábil e à sua relação com essa linguagem. Na conclusão, são apresentadas as evidências de que a linguagem XBRL pode ser considerada como uma ferramenta que auxilia no processo de harmonização.

Palavras-chave: XBRL. XML. Harmonização. Normas Internacionais de Contabilidade.

Abstract

Intended for the electronic disclosure of financial information, the language XBRL is an application of the language XML. It has been created at the end of the 1990's, this language is in full development and it's used in over twenty countries. This article is dedicated to analyze the main characteristics, the development and the use of language in Brazil and abroad, through the revision of conducted searches on this issue, relating them in the context of harmonization of accounting standards and practices. After the demonstration of analysis about this language, the concepts are presented about the accounting harmonization and its relationship with this language.

In conclusion, they are presented evidences that the XBRL language can be considered as a tool that helps in the process of harmonization.

Keywords: XBRL. XML. Harmonization. IFRS.

1 Introdução

Richards, Smith e Saeedi (2006, p. 3) afirmam que a diversidade de formatos eletrônicos, utilizados pelas organizações para divulgarem informações financeiras, não permite a indexação e a análise automática dessas informações.

Por outro lado, a linguagem XBRL tem sido utilizada em muitos países para preparar, analisar e comunicar informações financeiras das organizações. Em mais de 20 países existem jurisdições para o desenvolvimento e a difusão da XBRL, endereço eletrônico do Consórcio XBRL International, entretanto o Brasil não consta na relação de países que estão em fase de implantação de uma jurisdição do consórcio. Em dezembro de 2005, através da Resolução CFC nº 1061, o Conselho Federal de Contabilidade estabeleceu o *layout* Brasileiro de Contabilidade Digital visando a fomentar a prática da divulgação de relatórios financeiros através de formatos digitais

Wymeersch (2008, p. 1) descreve que o aumento do uso da linguagem XBRL nos últimos anos tem originado diversos projetos de estudos que podem auxiliar na proteção dos credores, no aumento da segurança das operações internacionais e na competitividade dos mercados financeiros. A crescente utilização dessa linguagem tem provocado um aumento no número de pesquisas realizadas sobre essa temática, nos periódicos e nos centros universitários internacionais, entretanto somente a Universidade de São Paulo possui uma linha de pesquisa sobre essa temática, de acordo com o Diretório dos Grupos de Pesquisa no Brasil do Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico – CNPq.

Destaca-se ainda que, em razão do pequeno número de artigos produzidos pelos pesquisadores nacionais sobre o tema, este se justifica na tentativa de contribuir com o assunto, do ponto de vista contábil. Dessa forma, o presente artigo pretende contribuir para a ciência contábil, em especial para a produção científica brasileira, ao analisar os impactos da utilização da linguagem XBRL no processo de harmonização das práticas contábeis. Diante desse ambiente, surge a questão norteadora deste artigo: em que medida a utilização da linguagem XBRL pode auxiliar a harmonização das práticas contábeis?

A partir desse questionamento, o objetivo geral do presente artigo é verificar se a utilização da linguagem XBRL pode auxiliar a harmonização das práticas contábeis. De modo mais específico, este artigo pretende: a) descrever a evolução, o desenvolvimento e a aplicabilidade da linguagem XBRL; b) analisar os impactos potenciais da linguagem XBRL na evidenciação contábil; e c) estudar as funcionalidades atribuídas à utilização da XBRL. Ressalta-se que serão analisadas as evidências sobre o fenômeno da utilização da linguagem XBRL no contexto da harmonização das práticas contábeis.

Assim sendo, acredita-se que estudos sobre a XBRL possam propiciar uma melhor compreensão sobre seus conceitos e sua utilização, além de permitir analisar as razões que fundamentam sua escolha por seus usuários.

2 Metodologia

No presente artigo foi utilizada a técnica de revisão teórica e documental, em uma pesquisa exploratória. No primeiro momento, foram apurados os artigos científicos produzidos pelos pesquisadores nacionais, visando a identificar o que já havia sido publicado sobre a linguagem XBRL. Na segunda etapa, foram estudados e relatados tópicos sobre a evolução e a estrutura da XBRL, através da revisão de artigos internacionais publicados na *Social Science Research Network – SSRN* e em periódicos especializados, tais como *Socio-Economic Review*, *Review of Business Information Systems*, *Journal of Accountancy Online*, *International Journal of Business*, entre outros.

Em seguida, foi revista a literatura sobre a temática da harmonização contábil, buscando contextualizá-la nos últimos anos, assim como apresentando as vantagens, as desvantagens, os obstáculos e os pontos de interligação com a linguagem XBRL, apresentados pelos pesquisadores consultados.

3 Fundamentação Teórica

Em virtude do escasso número de artigos produzidos pela literatura nacional sobre essa temática, com enfoque na área contábil e financeira, foram encontrados e analisados quatro artigos. O primeiro artigo analisado, de Silva (2004), trata-se de um ensaio sobre os impactos da utilização da XBRL para representar relatórios financeiros do Banco Central do Brasil. O segundo, de Riccio e outros (2006), trata-se de um artigo de revisão que evidenciou o desenvolvimento, as propriedades e as aplicações da linguagem XBRL. Conclui, apresentando os desafios para a implementação e o estágio da XBRL no Brasil. A terceira análise é sobre o artigo de Mauss, Bleil e Vanti (2006) que observaram o uso da linguagem XBRL feito por um ente público que objetivava a divulgação de informações financeiras do seu instituto de previdência. Esses autores concluíram, afirmando que o uso da XBRL auxilia análises gerenciais, reduz custos e elimina o retrabalho. O último artigo analisado é de Moreira, Riccio e Sakata (2007). Nesse artigo foi apresentada uma pesquisa de campo sobre os formatos eletrônicos utilizados por cento e trinta e duas empresas brasileiras listadas na Bovespa. Os resultados indicaram uma diversidade de formatos e pouco conhecimento sobre a XBRL.

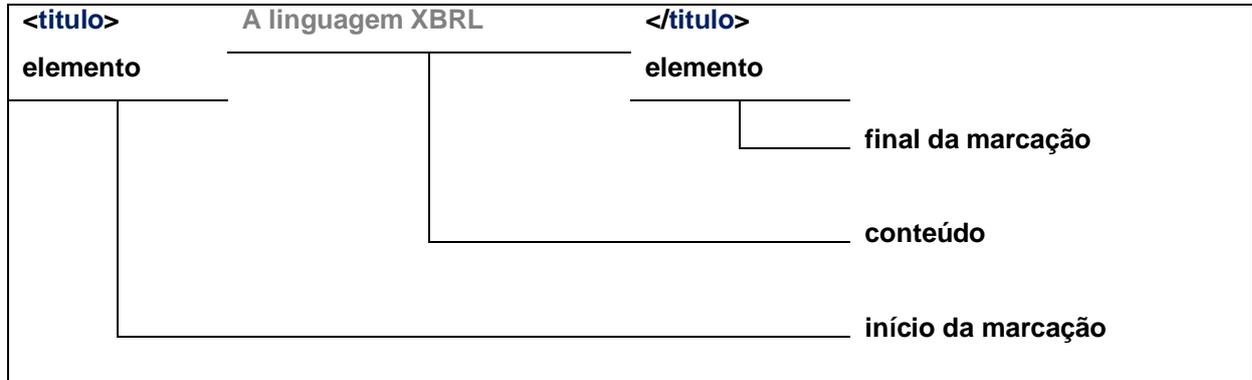
3.1 A linguagem XBRL

Antes de se analisar a definição, a evolução e o funcionamento da linguagem XBRL, faz-se necessária a diferenciação entre três linguagens de marcação SGML (*Standard Generalized Markup Language – Linguagem de Padrões Genéricos de Marcação*), HTML (*Hypertext Markup Language – Linguagem de Marcação para Hipertexto*) e XML, bem como as suas interrelações.

3.1.1 SGML, HTML e XML

A principal característica das linguagens de marcação é a utilização de marcas (*tags*) que separa seus elementos e define seu conteúdo e suas propriedades. Exemplo:

QUADRO 1 – Exemplo de linguagem de marcação



Fonte: elaborado pelo autor

A FIG.1 a seguir apresenta as interrelações entre as linguagens SGML, HTML e XML.

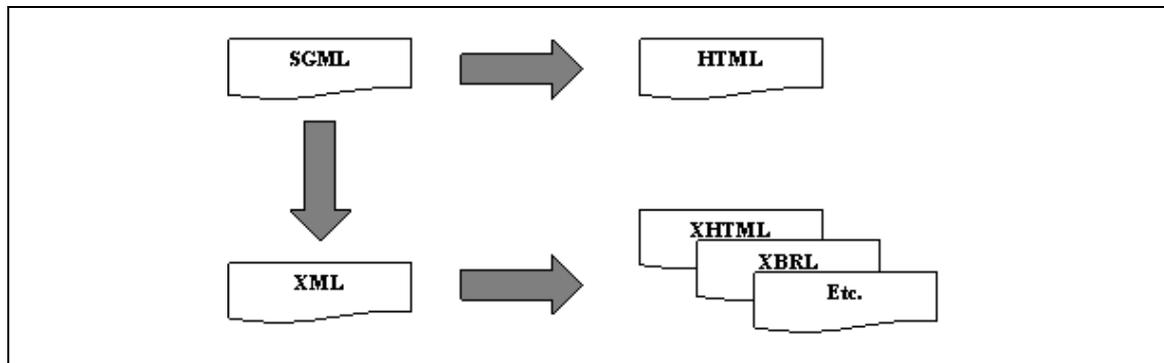


FIGURA 1 – Interrelação entre as linguagens SGML, HTML e XML.
Fonte: elaborado pelo autor a partir de HOFFMAN; KURT; KORETO (1999).

Hoffman, Kurt e Koreto (1999) diferenciaram essas três linguagens de marcação. Para os autores, a SGML é um padrão internacional complexo, desenvolvido entre 1978 e 1986, para o intercâmbio de grandes documentos, utilizado por muitas áreas industriais, tais como a aeroespacial, a farmacêutica, a gráfica, entre outras. O HTML é o serviço mais utilizado na Internet, desenvolvido em 1989 por Tim Berners-Lee, e exibe informações no formato de hipertexto, através de páginas estáticas. Finalmente, a XML é um padrão menos complicado do que a SGML, porém com as mesmas funcionalidades, desenvolvido pelo W3C (*World Wide Web Consortium – Consórcio da Rede de Alcance Mundial*) em 1998, para resolver os problemas da SGML e da HTML.

3.1.2 A linguagem XML

Segundo Malhotra e Garritt (2004, p. 62), a linguagem XML é uma metalinguagem para a classificação, compreensão e gerenciamento de dados. O W3C (2008) define a XML como sendo um formato muito simples e flexível, derivado da SGML e destinado para os intercâmbios de publicações eletrônicas e de outras variedades de dados na Internet e em outros ambientes computacionais.

Dentre as principais características da linguagem XML destacam-se a apresentação de dados em diversos aplicativos e ambientes, o transporte e a descrição de dados diretamente em seus arquivos e o compartilhamento de informações entre diferentes plataformas computacionais. A seguir, é apresentado um exemplo da linguagem XML, descrevendo os dados de um bem inventariado.

QUADRO 2 – Exemplo da linguagem XML.

```
<?xml version="1.0" encoding="UTF-8"?>
<imobilizado>
  <tombo>12345-6</tombo>
  <descricao>Notebook SMP</descricao>
  <localizacao>
    <setor>Contabilidade</setor>
    <responsavel>José Silva</responsavel>
    <dataentrega>03/01/2006</dataentrega>
  </localizacao>
  <ultimoinventario>
    <data>30/12/2007</data>
    <inventariante>João Santos</inventariante>
  </ultimoinventario>
</imobilizado>
```

Fonte: elaborado pelo autor

Conceitos e esquemas são os componentes que formam a linguagem XML. De acordo com Richards, Smith e Saeedi (2006, p. 4), um conceito é o elemento de uma proposição, que possui a mesma função que uma palavra em uma frase; e um esquema é um modelo. Complementam que são atribuídos nomes aos conceitos para serem registrados em um arquivo-esquema XML.

3.2.3 Definição da XBRL

A linguagem XBRL, de acordo com o XBRL International (2008), é uma linguagem para comunicação eletrônica de dados empresariais e financeiros, a qual está revolucionando a evidência empresarial ao redor do mundo. Ela fornece grandes benefícios na preparação, análise e comunicação da informação empresarial. Richards, Smith e Saeedi (2006, p. 1) complementam a definição da linguagem XBRL, afirmando que esta é um conjunto aberto de padrões para relatórios, que permite a preparação e o intercâmbio de relatórios financeiros eletrônicos.

Essa linguagem pode ser comparada com a tecnologia do código de barras, de ampla utilização em diversos setores, tais como encomendas e correspondências, automação comercial, documentos bancários entre outros. A XBRL é derivada da linguagem XML que corresponde a um formato universal para estruturação de dados, no ambiente da internet e em qualquer outro ambiente computacional.

Deshmukh *et al.* (2006, p. 77) estabeleceram as principais diferenças sobre o que pode ser considerado XBRL. Assim, o XBRL é:

- um formato padrão baseado na XML para divulgação financeira;
- um facilitador da organização da informação;
- uma linguagem extensível, isso é, usuários podem aumentar sua aplicabilidade;
- capaz de ser usada para transferência de um único item de dados financeiros ou de uma base de dados financeira;
- padrões de domínio público.

Por outro lado, o XBRL:

- não é responsável por fixar novos padrões contábeis;
- não cria uma tabela genérica de contas;
- não é a tradução dos GAAP (*Generally Accepted Accounting Principles* – Princípios Contábeis Geralmente Aceitos);
- não é um padrão privativo;
- não é responsável pela captura de dados, ao nível das transações.

3.1.4 Evolução da XBRL

Malhotra e Garritt (2004, p. 61) expõem que, ao final da década de 1990, havia dois grandes problemas na evidência financeira no mercado norte-americano. O primeiro era a diversidade de formatos eletrônicos disponíveis e o segundo era a utilização desses muitos formatos, por parte das empresas, visando a alcançar o maior número de usuários.

Esses autores destacam que, em 1998, Charles Hoffman, contador certificado norte-americano, iniciou experimentos com a linguagem XML. Crochet-Damais (2006, p. 69) complementa que a XBRL nasceu de uma ideia lançada pelo AICPA (*American Institute of Certified Public Accountants* – Instituto Norte americano de Contadores Públicos Certificados) em 1998, tendo como base a linguagem XML, também desenvolvida naquele ano.

A vontade de estabelecer um referencial comum, de caráter profissional, para a elaboração dos relatórios financeiros em formato eletrônico impulsionou o desenvolvimento da XBRL.

O Centro de Recursos Educacionais sobre XBRL da Universidade Bryant (2008) descreve que os fatos mais importantes da evolução inicial da XBRL foram os seguintes:

- Em setembro de 1998, o AICPA criou uma força-tarefa para o desenvolvimento de relatórios financeiros com base na XML.
- Em dezembro de 1998, Charles Hoffman e Mark Jewett finalizaram um protótipo, que foi apresentado ao AICPA em janeiro do ano seguinte.
- Convencida da importância do uso da XML para a profissão contábil, a diretoria do AICPA criou o fundo para o desenvolvimento da XFRML (*Extensible Financial Reporting Markup Language* – Linguagem de Marcação Extensível para Relatórios Financeiros).
- Em agosto de 1999, 12 empresas tornaram-se membros do Comitê Gestor da XFRML. Em abril de 2000, o comitê foi rebatizado para Comitê Gestor da XBRL.

Nos anos que se seguiram, após o início do desenvolvimento da XBRL, destacaram-se os seguintes eventos:

- Em julho de 2000, ocorre o lançamento da XBRL versão 1.0, destinado a companhias comerciais e industriais (MALHOTRA; GARRITT, 2004, p. 62).
- Em dezembro de 2000, ocorre o lançamento da XBRL versão 2.0 (HAMPTON; VUN KANNON, 2001).
- Em dezembro de 2003, ocorre a atualização da XBRL para a versão 2.1 (XBRL INTERNATIONAL, 2004, p. 6).
- Em 2004, a Microsoft lançou uma ferramenta para XBRL integrada ao Microsoft Office (DESHMUKH et al., 2006, p. 76).
- Ainda, em 2004, a Comunidade Europeia assinou contrato com o Consórcio Europeu de XBRL, para o desenvolvimento e disseminação da linguagem no continente europeu (DESHMUKH et al., 2006, p. 76).
- Em setembro de 2004, a SEC (*Securities and Exchange Commission* – Comissão de Títulos Financeiros e de Bolsa de Valores), órgão regulador do mercado financeiro norte-americano, lança a proposta que permitia aos agentes inscritos divulgarem, de maneira suplementar, informações financeiras no padrão XBRL (DESHMUKH et al., 2006, p. 76).
- Em 2005, o Reino Unido requereu que as seguradoras e os bancos utilizassem a XBRL (CROCHET-DAMAIS, 2006, p. 69).
- Em 2006, a Comunidade Europeia adotou a XBRL para a divulgação das informações do setor bancário (CROCHET-DAMAIS, 2006, p. 69).

3.1.5 Detalhes da XBRL

Assim como a linguagem XML, a XBRL utiliza marcações (*tags*) para delimitar as informações contidas em arquivos com esse formato. Cada item é delimitado em uma marcação. O uso de marcações propicia o processamento automatizado das informações financeiras.

Outra característica da XBRL é a extensibilidade. Para Richards, Smith e Saeedi (2006, p. 1), uma linguagem é extensível, quando permite, facilmente, a agregação de novas características, definidas por seus usuários, em momentos posteriores.

Para um melhor entendimento da XBRL, serão analisados os seus componentes e os relacionamentos entre estes. Inicialmente, são apresentados os três componentes da XBRL: especificações, taxonomias e instâncias.

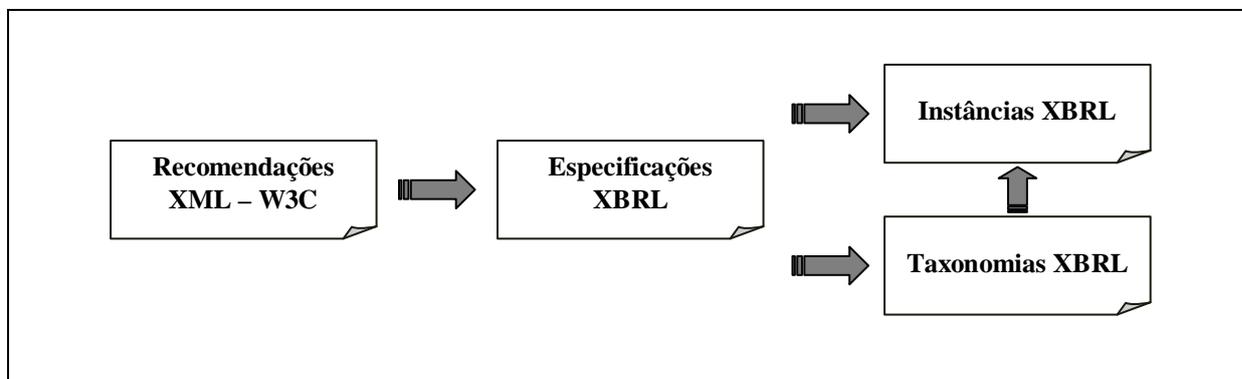


FIGURA 2 – Componentes da XBRL e suas inter-relações.

Fonte: Adaptado e traduzido de DESHMUKH e outros. (2006, p. 77).

Zhu e Madnick (2007, p. 5) descrevem que a especificação da XBRL define um conjunto dos tipos de dados, os elementos XML e os atributos de cada um dos elementos. Plumlee e Plumlee (2008, p. 27) complementam essa definição ao afirmar que a especificação da XBRL é responsável por fornecer as regras que validam os documentos de instâncias e as taxonomias da XBRL.

Por taxonomias da XBRL, Richards, Smith e Saeedi (2006, p. 10) definem-nas como sendo padrões para a apresentação de informações empresariais e de relatórios contábeis. As taxonomias da XBRL são compostas por um esquema taxonômico e um conjunto de ligações-base. O esquema taxonômico define os conceitos contidos nos relatórios como elementos XML, aos quais são atribuídos nomes e tipos.

O conjunto de ligações-base define os relacionamentos entre os elementos. São de cinco tipos: definição (relação entre o gênero e a espécie), cálculo (relação numérica entre elementos), apresentação (relações hierárquicas), nomenclatura (relação dos elementos com as línguas humanas) e referência (relação dos elementos com a legislação).

Segundo Zhu e Madnick (2007, p. 10), as instâncias da XBRL contêm os fatos financeiros e as descrições de seus contextos. Deshmukh e outros (2006, p. 77) descrevem que o documento de instâncias da XBRL é um conjunto de marcações dos fatos financeiros.

QUADRO 3 – Exemplos de documentos escritos em XBRL, representando o elemento lucro operacional, em inglês (*Operating Profit*) e em chinês (*Ying Ye Li Run*).

```

<!-- element definition in U.S. taxonomy -->
<element name="OperatingProfit" id="usfr-pte_OperatingProfit" type="xbrli:monetaryItemType"
substitutionGroup="xbrli:item" nillable="true" xbrli:balance="credit" xbrli:periodType="duration"/>
<!-- element definition in Chinese taxonomy-->
<element name="YingYeLiRun" type="xbrli:monetaryItemType" substitutionGroup="xbrli:item"
nillable="true" id="clcid-pt_YingYeLiRun" xbrli:periodType="duration" xbrli:balance="credit"/>
  
```

Fonte: ZHU; MADNICK (2007, p. 6).

Após a análise dos componentes da XBRL, pode-se compreender o processo de geração dos relatórios através da XBRL. A utilização da XBRL parte das observações aos padrões da XML, das especificações e das taxonomias da XBRL. Em seguida, os dados contábeis são selecionados para a composição do documento de instâncias. Após a composição do referido documento, para a sua exibição, os usuários utilizarão um arquivo de folhas de estilo, de acordo com as suas necessidades. Segue uma visão desse processo:

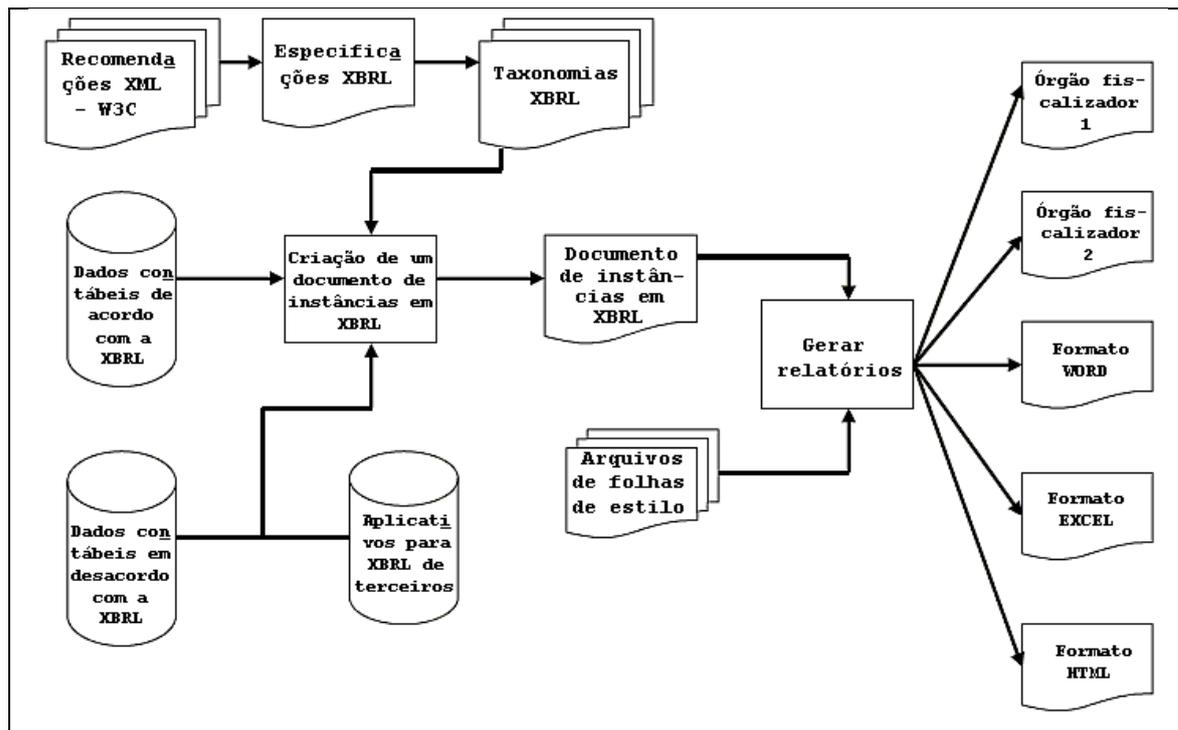


FIGURA 3 – Processo de geração de relatórios através da XBRL.

Fonte: Adaptado e traduzido de RICHARDS; SMITH; SAEEDI (2006, p. 7).

3.2 Harmonização das normas e das práticas contábeis

Visando a compreender o estágio atual da harmonização das práticas contábeis e o papel desempenhado pela linguagem XBRL em seu contexto, o primeiro passo é a apresentação de algumas das definições de harmonização. Amenábar (2001, p. 16-17) escreve que:

A harmonização contábil é um processo através do qual vários países de comum acordo realizam mudanças nos seus sistemas e normas contábeis para torná-los compatíveis, partindo da identificação de uma teoria geral da contabilidade e um marco conceitual comum que fundamente suas normas contábeis, considerando a influência dessas normas na economia e respeitando as características e peculiaridades de cada país dentro de um contexto de integração econômica.

O processo de globalização propiciou a ampliação do comércio internacional e, em virtude disso, há uma pressão para a harmonização das práticas contábeis. Esse processo é complexo, pois cada país possui, em tese, autonomia para fixar suas normas e práticas contábeis.

Ao partir da afirmação de que a Contabilidade é uma atividade socioeconômica complexa, cuja evolução acompanhou a própria evolução humana, Baker e Barbu (2007, p. 604) ressaltam que o processo de harmonização da Contabilidade reflete o desenvolvimento das práticas contábeis que ajudaram nas operações internas e internacionais dos mercados capitalistas.

Soares e Castro Neto (2005, p. 13) destacam que o objetivo da harmonização não é a obtenção de normas uniformes, mas a obtenção de equivalência e de comparabilidade entre essas normas. A literatura tem estabelecido diferenças entre dois tipos de harmonização: formal e material. Sob essa temática, Globerman e Singleton (2001, p. 6) ressaltam que a harmonização formal resulta das iniciativas empreendidas pelas instituições financeiras reguladoras e/ou definidoras dos padrões contábeis. A harmonização material é o reflexo das iniciativas atuais empreendidas pelas organizações que divulgam informações financeiras.

Considerando o processo de globalização, que internacionalizou os sistemas financeiros e as empresas, Diaconu (2007, p. 1) afirma que esse processo é responsável pela criação de um ambiente no qual as transações financeiras adquirem novas e diferentes formas, que clamam por estudos específicos da área contábil e/ou pela harmonização das práticas contábeis.

3.2.1 Harmonização, padronização e convergência

Outra diferença que é feita pela literatura é a distinção entre harmonização e padronização. Fuertes e Bargues (2002, p. 678-679) escrevem que a harmonização representa a redução da variedade de práticas contábeis, enquanto, a padronização (ou normalização, como também esta é conhecida) representa a eliminação completa da variedade, uma espécie de harmonização extrema. Silva, Madeira e Assis (2005, p. 125) afirmam que a harmonização é um processo realizado em comum acordo, através do qual vários países mudam seus conjuntos de normas contábeis, visando à compatibilidade desses conjuntos e respeitando as características de cada país. Ainda, para Silva, Madeira e Assis (2005, p. 117), a padronização (normalização) corresponde ao esforço empreendido pela classe contábil, objetivando o restabelecimento e a regulamentação das normas contábeis usuais.

De acordo com Colasse (2004, p. 31), a convergência está relacionada com o processo de adaptação gradativa às práticas advindas da harmonização, em contraponto com as práticas nacionais. Assim sendo, pode-se afirmar que a harmonização visa a reduzir as diferenças entre as práticas contábeis existentes entre os países. A convergência é o processo que propicia o alinhamento das práticas nacionais com as práticas internacionais. Por sua vez, a padronização ou normalização visa à imposição das práticas contábeis de um país a outros países.

3.2.2 Harmonização: vantagens, desvantagens e obstáculos

A seguir, são destacadas as vantagens, as desvantagens e os obstáculos atribuídos pela literatura ao processo de harmonização contábil. As principais vantagens atribuídas à harmonização são:

- A harmonização permitiria que as informações financeiras fossem comparadas mais facilmente, além de ajudar na redução dos mal-entendidos nas análises das demonstrações financeiras estrangeiras (DIACONU, 2007, p. 4).

- A harmonização propiciaria a economia de tempo e de dinheiro no momento de consolidação das demonstrações financeiras de países diferentes (DIACONU, 2007, p. 4).
- Haveria maior preocupação na definição dos padrões contábeis que deverão ser consistentes com as condições econômica, social e legal a nível local (CHOI; FROST; MEEK, 1999 *apud* DIACONU, 2007, p. 4).
- A harmonização seria benéfica para os países que não possuem padrões adequadamente codificados na área contábil e de auditoria, assim como para as empresas contábeis internacionais, as empresas contábeis com clientes multinacionais e as empresas que possuem subsidiárias estrangeiras (NOBES; PARKER, 2002 *apud* DIACONU, 2007, p. 4).
- As empresas contábeis gastariam menos recursos para o treinamento de pessoal, bem como poderiam movimentar, mais facilmente, seus membros para outros países (DIACONU, 2007, p. 4).
- Ajudaria investidores, analistas e demais agentes financeiros estrangeiros a entender, comparar e tomar decisões baseados nas demonstrações financeiras estrangeiras (SAMUELS; PEPPER, 1985 *apud* DIACONU, 2007, p. 4).
- A Contabilidade Internacional e os padrões de evidenciação tornariam mais fáceis as análises das necessidades operacionais e da competitividade do mercado (O'MALLEY, 1993 *apud* DIACONU, 2007, p. 4).

Dentre as desvantagens destacam-se:

- Os países em desenvolvimento e subdesenvolvidos veem a harmonização como uma imposição de padrões pelos países mais desenvolvidos (DIACONU, 2007, p. 4-5).
- A harmonização não é flexível o suficiente para se adequar às diversas circunstâncias nacionais, assim como aos sistemas legais, aos padrões econômicos e às diferenças culturais (DIACONU, 2007, p. 5).
- A harmonização pode causar distorções nas demonstrações das entidades, além de permitir a manipulação de resultados (PARKER, 2002 *apud* DIACONU, 2007, p. 5).
- Pode criar uma sobrecarga de padrões (CHOI; FROST; MEEK, 1999 *apud* DIACONU, 2007, p. 5).

Os principais obstáculos no processo da harmonização das práticas contábeis são:

- As diferenças existentes entre as práticas contábeis dos diferentes países, a falta de um corpo profissional contábil forte em alguns países e os diferentes sistemas políticos e econômicos (NOBES; PARKER, 2002 *apud* DIACONU, 2007, p. 4-5).
- A harmonização pode representar uma ameaça ao nacionalismo (SAUDAGARAN, 2001 *apud* DIACONU, 2007, p. 5).
- A harmonização assume uma dimensão política que pode interferir nas escolhas dos padrões contábeis (SALIN, 2001 *apud* DIACONU, 2007, p. 5).
- Os países terão que resolver ou minimizar as influências que a harmonização tem na política contábil (DIACONU, 2007, p. 5).

3.2.3 Evolução da harmonização contábil

O processo de globalização vem acentuando a importância da Contabilidade nas últimas duas décadas. Baker e Barbu (2007, p. 604) destacam que, na tentativa da harmonização das práticas contábeis de abrangência internacional, muitas organizações foram criadas, tanto em nível nacional, quanto em nível internacional. As principais organizações internacionais envolvidas com o processo de harmonização, segundo Baker e Barbu (2007, p. 608), são: *International Accounting Standards Board* (Comitê de Normas Internacionais de Contabilidade) - IASB, Organização das Nações Unidas - ONU, Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE, *International Organization of Securities Commissions* (Organização Internacional das Comissões de Valores) - IOSCO e *International Federation of Accountants* (Federação Internacional de Contadores) - IFAC. Destacam-se a SEC e o *Financial Accounting Standard Board* (Junta de Padrões de Contabilidade Financeira) - FASB, que, apesar de serem norte-americanos, possuem influência internacional. Botelho e outros (2002, p. 11) destacam que a primeira proposta em prol da harmonização foi feita por Jacob Kraayenhof, presidente do Instituto de Contadores Holandeses, em 1959. Essa proposta ganhou apoio da comunidade europeia em 1961, contribuindo na criação, em 1973, do *International Accounting Standards Committee* (Comitê de Pronunciamentos Internacionais de Contabilidade) - IASC (atual IASB).

Sobre a criação do IASC, Colasse (2004, p. 31) escreve que ela foi de iniciativa do Instituto de Contadores da Inglaterra e de Gales, sendo a organização constituída, inicialmente, por nove países (Alemanha, Austrália, Canadá, Estados Unidos, França, Japão, México, Holanda e Reino Unido). Botelho e outros (2002, p. 11) complementam que, atualmente, o IASB:

[...] é constituído por representantes de mais de 140 entidades de classe de todo o mundo, inclusive do Brasil (IBRACON e CFC), e tem como principais metas formular procedimentos internacionais para comparabilidade dos demonstrativos contábeis, publicar e promover as normas contábeis internacionais, assim, trabalhando pelo melhoramento, ajustamento e harmonização das normas contábeis internacionais.

Grima, Benau e Martínez (2004, p. 315) atribuem que o acordo firmado entre o IASC e a IOSCO, em 1995, foi o catalisador do atual estágio da harmonização contábil, pois, em virtude disso, os profissionais contábeis passaram a prestar a atenção nas Normas Internacionais de Contabilidade, como o provável conjunto único de normas contábeis, em nível internacional. Complementam esses autores que, somente em 2000, a IOSCO aprovou a consolidação das normas feita pelo IASC. Também, naquele ano, a Comunidade Europeia emitiu um manifesto de que tinha pretensões de adotar as normas internacionais.

Em 2005, conforme atestam Baker e Barbu (2007, p. 1), as empresas europeias passaram a utilizar obrigatoriamente as Normas Internacionais de Contabilidade, do IASB (antigo IASC), normas estas que originalmente são chamadas de IFRS – *International Financial Reporting Standards*. Para Diaconu (2007, p. 2), as Normas Internacionais de Contabilidade vêm adquirindo aceitação, pois já foram adotadas por setenta países (até 2006) ao redor do mundo. Entretanto afirma que não há consenso entre os profissionais contábeis quanto a utilização somente das IFRS ou dos princípios contábeis norte-americanos (U.S. GAAP) ou da convergência de ambos.

3.3 A XBRL: uma ferramenta para a harmonização das práticas contábeis

A linguagem XBRL é desenvolvida sob a tutela do Consórcio XBRL International, uma organização sem fins lucrativos, formada por aproximadamente 550 empresas e agências internacionais, que se reúne periodicamente e que trabalha para o desenvolvimento, a promoção e a adoção dessa linguagem. (XBRL INTERNATIONAL, 2008). Hierarquicamente, esse consórcio é constituído pelos seguintes órgãos (XBRL INTERNATIONAL, 2008):

- Comitê Gestor: responsável pela administração geral do consórcio;
- Junta de Normas: responsável pela gestão da produção de material técnico;
- Junta de Melhores Práticas: responsável pela gestão do desenvolvimento, da implementação, da integração, da manutenção e do uso da XBRL;
- Grupos de Trabalho: de número variado e composto por membros voluntários, os grupos de trabalho são responsáveis por tarefas específicas no desenvolvimento contínuo da XBRL, tais como taxonomias, tecnologia etc.;
- Jurisdições: representam países, regiões ou organismos internacionais que se dedicam ao desenvolvimento da XBRL e do progresso dessa linguagem em suas áreas de atuação.

Atualmente existem 17 jurisdições estabelecidas e nove jurisdições provisórias. As jurisdições provisórias são compostas por dois organismos privados e sete países que estão na fase inicial de utilização oficial da XBRL. São eles: África do Sul, China, Emirados Árabes Unidos, Itália, Luxemburgo Polônia e Suíça. As jurisdições estabelecidas são compostas por 14 países que já utilizam a XBRL (Alemanha, Austrália, Bélgica, Canadá, Coreia, Dinamarca, Espanha, Estados Unidos, França, Holanda, Irlanda, Japão, Reino Unido e Suécia) e três jurisdições especiais:

- Jurisdição do IASB: responsável pelo desenvolvimento da XBRL, de acordo com as IFRS;
- Jurisdição de Desenvolvimento de Novas Jurisdições: responsável pelos países que pretendem adotar oficialmente a XBRL;
- Jurisdição Europeia: auxilia no desenvolvimento da XBRL no continente europeu.

Deshmukh e outros (2006, p. 78) destacam que o desenvolvimento das taxonomias da XBRL está baseado nas Normas Internacionais de Contabilidade. Ressaltam, também, que, como a XBRL é uma linguagem extensível, seus usuários podem, de acordo com as suas necessidades, desenvolver suas próprias taxonomias.

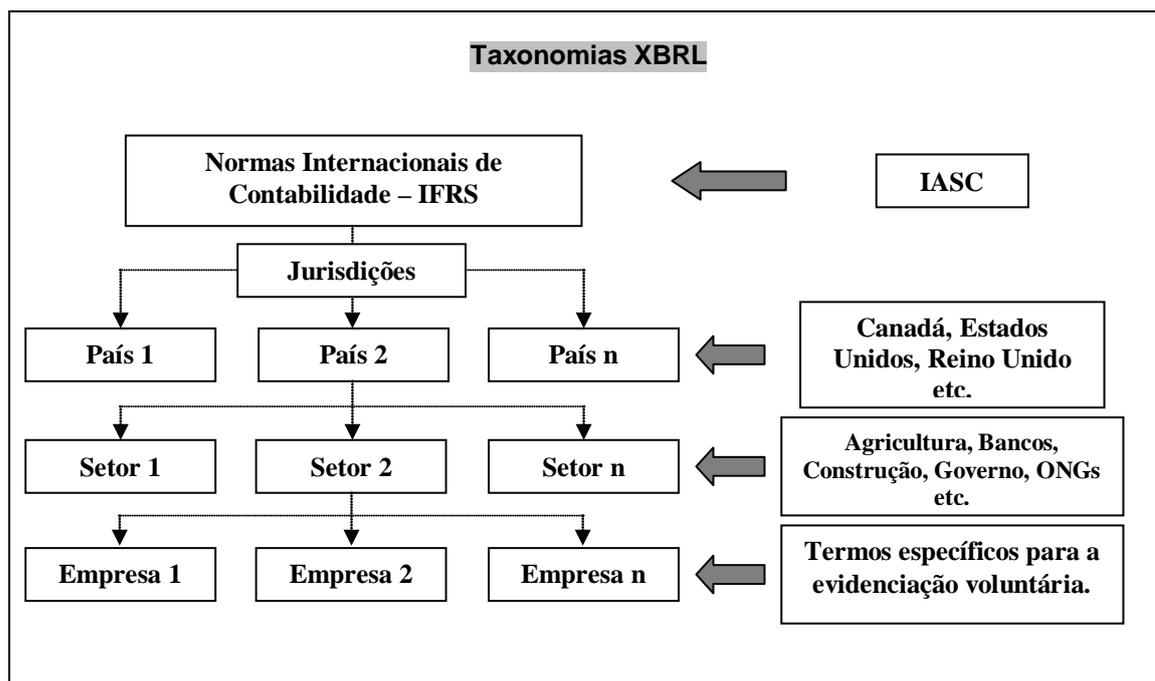


FIGURA 4 – Hierarquia das taxonomias.

Fonte: Adaptado e traduzido de DESHMUKH e outros. (2006, p. 78).

Tesnière e Meunier (2008, p. 1-3) apresentam eventos acontecidos no ano de 2007 que envolveram a linguagem XBRL no contexto da harmonização:

- O IASB propôs-se a fornecer uma taxonomia XBRL, de acordo com as IFRS, em 2008 e na língua inglesa. Em seguida, essa taxonomia será traduzida para as línguas dos países que já adotaram as normas internacionais.
- A SEC, o IASB e a Agência Japonesa de Supervisão Financeira (Japan FSA) anunciaram um acordo de colaboração para o desenvolvimento de uma arquitetura internacional comum da XBRL, sob a ótica da convergência das normas norte-americanas, japonesas e as IFRS.
- A Comunidade Europeia lançou um projeto que estudará a utilização da XBRL nos demonstrativos das contas anuais dos países europeus.
- A SEC publicou uma taxonomia baseada nos U.S. GAAP e recomendou que as empresas norte-americanas começassem, progressivamente, a publicar seus relatórios financeiros em XBRL.
- Na Austrália, as empresas sujeitas à supervisão do regulador local dos mercados financeiros terão que utilizar a linguagem XBRL até 2010.
- Mais de 800 empresas chinesas, como ações nas bolsas de Shanghai e Shenzhen, são obrigadas pela Comissão Chinesa de Regulação de Títulos a utilizar a XBRL.
- No Japão, a Agência de Supervisão Financeira criou um programa voluntário para as empresas que desejam utilizar a XBRL para divulgar seus relatórios financeiros. Canadá, Coreia, Espanha, Nova Zelândia e Cingapura desenvolveram programas similares.
- Na França, além do grupo de estudos formado pela Autoridade dos Mercados Financeiros para avaliar as oportunidades do uso da XBRL, os bancos e o Registro do Comércio da França passaram a utilizar a XBRL.

Destaca-se ainda que, nos Estados Unidos, a SEC aprovou, em 2008, uma resolução que obriga as quinhentas maiores empresas norte-americanas, que operam nas bolsas de valores, a elaborar seus relatórios financeiros utilizando a linguagem XBRL a partir do segundo semestre de 2009. As demais empresas serão obrigadas a partir de 2011 (INFORMATIONWEEK, 2008). A SEC (2008) alega que tal procedimento permitirá o aumento da velocidade, da precisão e das formas de uso das informações financeiras, além de reduzir custos para os investidores.

Premuroso e Bhattacharya (2007, p. 5), em estudo que demonstrou que o uso da XBRL é entendido pelo mercado como um sinal de um melhor nível de governança corporativa e do desempenho operacional, afirmam que a XBRL propicia aos órgãos reguladores a promoção da padronização e da harmonização dos padrões internacionais de divulgação financeira. Complementam que, em virtude da adoção dos IFRS por muitos países, incluindo os sul-americanos, espera-se que o uso da XBRL reduza as complicações associadas à harmonização.

Wymeersch (2008, p. 6) descreve o papel que é exercido pela linguagem XBRL no auxílio à comparação das demonstrações financeiras. Segundo esse autor, esse papel foi reforçado devido à autorização concedida pela SEC para que empresas norte-americanas, que estão tentando ingressar ou que já ingressaram em mercados internacionais, possam utilizar as IFRS.

4 Considerações finais

A linguagem XBRL destina-se à evidenciação, em formato eletrônico, de informações gerenciais e financeiras. Devido às características herdadas da linguagem XML, na qual ela é baseada, como a extensibilidade e a organização dos dados, essa linguagem permite o intercâmbio, a comparação e a manipulação de um grande volume de dados. Dessa forma, a sua utilização pode auxiliar os diversos usuários das informações contábeis.

Em virtude das estruturas e das propriedades das taxonomias e dos documentos de instância, ambos, especificações dessa linguagem, a XBRL pode ser utilizada de diversas formas, por usuários de vários países, porém preservando um senso comum para o intercâmbio e a comparação das informações.

As taxonomias da XBRL desempenham um papel especial, quando se trata da temática sobre a harmonização das normas e práticas contábeis.

Em primeiro lugar, a hierarquia existente entre as diversas taxonomias garante que os relatórios produzidos em XBRL observem as Normas Internacionais de Contabilidade, ou, pelo menos, sejam compatíveis ou conversíveis de acordo com essas normas. Essa hierarquia ainda propicia, através das definições de taxonomias dos países e dos setores, uma convergência das normas setoriais e nacionais existentes para as normas internacionais, em matéria de evidenciação contábil.

Em segundo, destaca-se a característica da extensibilidade, através da qual os usuários possuem a liberdade de criação de novos elementos a serem utilizados na linguagem XBRL, desde que sejam respeitadas as taxonomias hierarquicamente superiores. Esse fato ajuda na capacidade de divulgar informações financeiras, permitindo evidenciações voluntárias.

Ressalta-se que a harmonização é, aqui, compreendida como o processo através do qual um conjunto de países estabelece um núcleo comum de normas e práticas contábeis e altera as normas e práticas nacionais, considerando as suas especificidades. Nesse contexto, observa-se que a linguagem XBRL não é responsável pela determinação de normas e práticas contábeis e tampouco não pretende explicar as normas internacionais. Entretanto a XBRL converte-se na ferramenta que permite analisar se as informações produzidas de acordo com as normas de um país estão de acordo ou estão convergindo para as normas internacionais.

Os documentos de instância da XBRL exercem, também, um importante papel no processo de harmonização contábil. Além de conterem as informações financeiras, a descrição do contexto e o relacionamento dessas informações, esses documentos, em conjunto com os arquivos de folha de estilo, permitem a criação de relatórios nos mais diversos formatos. Não se trata apenas da variedade de formatos eletrônicos (HTML, PDF, XLS etc.), mas também das informações e as formas exigidas pelos órgãos fiscalizadores, públicos e privados.

A evolução da linguagem XBRL está intimamente vinculada com o processo de harmonização das normas e das práticas contábeis. Entretanto o uso oficial dessa linguagem é bastante recente no mundo, conforme demonstraram as pesquisas analisadas. No Brasil, essa temática ainda é abordada de maneira muito tímida. Imagina-se que uma maior divulgação dessa linguagem venha a alavancar a sua utilização em nosso país, permitindo assim o desenvolvimento de pesquisas contábeis mais específicas sobre esse tema.

Referências

AMENÁBAR, Ana Maria Hinojosa. *Harmonização contábil em cinco países da América do Sul*. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2001.

BAKER, C. Richard; BARBU, Elena M.. Evolution of research on international accounting harmonization: a historical and institutional perspective. *Socio-Economic Review*, v. 5, n. 4, p. 603-632, out., 2007.

BOTELHO, Ducineli Régis et al. Importância da Harmonização das Normas e Procedimentos Contábeis Internacionais. In: Encontro Nacional da ANPAD, 26., 2002, Salvador. *Anais...* Salvador: ANPAD, 2002. 16 p.

COLASSE, Bernard. Harmonisation Comptable Internationale: De la résistible ascension de l'IASC/IASB. *Gérer et Comprendre*, n. 75, p. 30-41, Paris, mar., 2004.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. *XBRL*. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/conteudo.aspx?codMenu=297>>. Acesso em: 23 dez. 2008.

CROCHET-DAMAIS, Antoine. XBRL pour Extensible Business Reporting Language. *Le Journal du Net*. 02 nov. 2006. Disponível em: <<http://www.journaldunet.com/solutions/0611/061102-decryptage-xbrl.shtml>>. Acesso em: 21 jun. 2008.

DESHMUKH, Ashutosh et al. XBRL in the Accounting curriculum: A survey of AIS faculty. *Review of Business Information Systems*, Littleton, v. 10, n. 2, p. 75-90, abr., 2006.

DIACONU, Paul. *Harmonization of the International Accounting System*. SSRN, 12 jan. 2007. Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=957029>>. Acesso em: 13 jun. 2008.

FUERTES, Iluminada Fuertes; BARGUES, José Manuel Vela. La contabilidad de la administración local en Europa: heterogeneidad y armonización. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Madrid, v. 29, n. 105, p. 657-686, jul. – set. 2002.

GLOBERMAN, Steve; SINGLETON, W. R.. *Harmonization of voluntary disclosure practices by Japanese Companies*. SSRN, dez. 2001. Disponível: <<http://ssrn.com/abstract=293124>>. Acesso em: 18 jun. 2008.

GRIMA, Ana Zorio; BENAÚ, María Antonia García; MARTÍNEZ, María Consuelo Pucheta. Calidad, un nuevo concepto clave en el desenlace del proceso de armonización contable internacional. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Madrid, v. 33, n. 121, p. 313-348, abr.- jun., 2004.

HAMPTON, Luther; VUN KANNON, David. *Extensible Business Reporting Language (XBRL) 2.0 Specification*. XBRL International: 14 dez. 2001. Disponível em: <<http://www.xbrl.org/tr/2001/xbrl-2001-12-14.pdf>>. Acesso em: 23 jun. 2008.

HOFFMAN, Charles; KURT, Christopher; KORETO, Richard J.. The XML Files. *Journal of Accountancy Online*, v. 187, n. 5, mai.. 1999. Disponível em: <<http://www.aicpa.org/pubs/jofa/may1999/hoffman.htm>>. Acesso em: 21 jun. 2008.

INFORMATIONWEEK. *SEC Requiring Big Companies Use XBRL By Mid-2009*. <<http://www.informationweek.com/news/software/soa/showArticle.jhtml?articleID=212501181>>. Acesso em: 18 dez. 2008.

MALHOTRA, Rashmi; GARRITT, Francis. Extensible Business Reporting Language: The Future of E-Commerce-driven Accounting. *International Journal of Business*, Fresno, v. 9, n. 1, p. 59-82, 2004.

MAUSS, César Volnei; BLEIL, Claudécir; VANTI, Adolfo Alberto. O XBRL na gestão pública como forma de evidenciação e escalabilidade na utilização das informações. In: Congresso Brasileiro de Custos, 13. *Anais...*, Belo Horizonte: ABC, 2006.

MOREIRA, Orandi, RICCIO, Edson Luiz; SAKATA, Marici Cristine Gramacho. A comunicação de informações nas instituições públicas e privadas: o caso XBRL – eXtensible Business Reporting Language no Brasil. *Revista de Administração Pública*, v. 41, n. 4, p.769-784, Rio de Janeiro, jul. – ago., 2007.

PLUMLEE, David; PLUMLEE, Marlene A. *Assurance on XBRL for Financial Reporting*. SSRN, 01 fev. 2008. Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=1104245>>. Acesso em: 20 mai. 2008.

PREMUROSO, Ronald F.; BHATTACHARYA, Som. *Do Early and Voluntary Filers of Financial Information in Xbrl Format Signal Superior Corporate Governance and Operating Performance?* SSRN, 01 ago. 2007. Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=911263>>. Acesso em: 21 jun. 2008.

RICCIO, Edson et al. Introdução ao XBRL: nova linguagem para a divulgação de informações empresariais pela internet. *Ciência da Informação*, v. 35, n. 3, p.166-182, Brasília, dez, 2006.

RICHARDS, Jim; SMITH, Barry; SAEEDI, Ali. *An Introduction to XBRL*. SSRN, 2006. Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=1007570>>. Acesso em: 20 mai. 2008.

SECURITIES AND EXCHANGE COMMISSION – SEC. *Approves Interactive Data for Financial Reporting by Public Companies, Mutual Funds*. Disponível em: <<http://www.sec.gov/news/press/2008/2008-300.htm>>. Acesso em: 20 dez. 2008.

SILVA, Cátia Beatriz Amaral; MADEIRA, Geová José; ASSIS, José Luiz Ferreira. Harmonização de Normas Contábeis: um estudo sobre as divergências entre Normas Contábeis Internacionais e seus reflexos na Contabilidade Brasileira. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, v. 1, n. 01, p. 115-139, Florianópolis, jan. – jun., 2005.

SILVA, Paulo Caetano. A Gestão Eletrônica da Informação Financeira na Área Pública Apoiada por XBRL. In: Congresso de Informática Pública, 10., *Anais...*. São Paulo: CONIP, 2004.

SOARES, Rute Cristina Meurer; CASTRO NETO, José Luis. Estudo das Diferenças Culturais Como Empecilho à Harmonização Contábil: casos no Brasil, E.U.A. e Japão. In: Congresso USP – Contabilidade e Finanças, 5., *Anais ...*. São Paulo: USP, out. 2005.

TESNIÈRE, Bruno; MEUNIER, François. Utilisation du langage XBRL, où en est-on? *Les Echos – Le web de l'économie*. 13 jan. 2008. Disponível em: <http://pratiquesdescomptes.lesechos.fr/article.php?id_article=1738>. Acesso em: 21 jun. 2008.

XBRL Education Resource Center At Bryant University. *Section Six: What is the History of XBRL*. Bryant University: 2008. Disponível em: <<http://www.xbrleducation.com/edu/history.htm>>. Acesso em: 22 jun. 2008.

XBRL International. *About the Organisation*. 2008. Disponível em: <<http://xbrl.org/frontend.aspx?clk=LK&val=28>>. Acesso em: 02 mai. 2008.

XBRL International. *An Introduction to XBRL*. 2008. Disponível em: <<http://xbrl.org/frontend.aspx?clk=LK&val=20>>. Acesso em: 02 mai. 2008.

XBRL International. *XBRL International White Paper: Improving XBRL Implementation & Interoperability, The Case for XBRL 2.1 Today*. 23 mar. 2004. Disponível em: <<http://www.xbrl.org/technical/guidance/CaseForXBRL2dot1-2004-03-18-FINAL.pdf>>. Acesso em: 22 jun. 2008.

W3C. *Extensible Markup Language (XML)*. 2008. Disponível em: <<http://www.w3.org/XML>>. Acesso em: 22 jun. 2008.

WYMEERSCH, Eddy. The Use of XBRL in the European Financial Markets. *Financial Law Institute Working Paper Series*, Gent, n. 6, p. 1-7, mai, 2008.