

XBRL: UMA ANÁLISE COMPARATIVA DOS ESTUDOS NACIONAIS E INTERNACIONAIS DO PERÍODO DE 2009 A 2013

Bruno de Medeiros Teixeira I¹

Edson Pedro Zambon ²

Lucas Seffrin Zorzo ³

Hermes Cardoso Reis Lucas ⁴

Augusto Rieger Lucchese ⁵

RESUMO

Este estudo aborda a eXtensible Business Reporting Language (XBRL) com o propósito de identificar a evolução das pesquisas nacionais e internacionais sobre o tema. Para tanto realizou-se uma pesquisa bibliográfica utilizando-se de técnicas bibliométricas. O estudo visa contribuir com o desenvolvimento de pesquisas nacionais sobre o tema uma vez que constatase um baixo índice de pesquisas. Os principais resultados apontam que o maior número de artigos encontra-se na revista *International Journal of Accounting Information*, o autor mais citado foi Roger Debreceeny. Os estudos brasileiros concentram-se no uso do XBRL no setor público, já os estudos internacionais em sua maioria abordam a adoção e a difusão do XBRL e a asseguuração sobre os documentos da instância XBRL

Palavras-chave: Linguagem XBRL, Pesquisa bibliométrica, Artigos internacionais.

ABSTRACT

This study addresses the eXtensible Business Reporting Language (XBRL) in order to identify the evolution of national and international research on the topic. For this we carried out a literature search using the bibliometric techniques. The study aims to contribute to the development of national research on the topic since there has been a low rate of research. The main results show that the greatest number of articles lies in the *International Journal of Accounting Information*, the most cited author was Roger Debreceeny. Brazilian studies focus on the use of XBRL in the public sector, since international studies mostly address the adoption and diffusion of XBRL and the assurance on the XBRL instance documents.

Keywords: XBRL, Bibliometric research, International items.

Observação: Artigo aprovado e publicado no Convibra 2014 – *Published in the Conference Proceedings 2014 - ISSN 2179-5967M.*

¹Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS).

² Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS)

³Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS)

⁴Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS)

⁵Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS).

1 INTRODUÇÃO

A necessidade de comunicação e padronização das informações financeiras dos negócios internacionais por meio da internet vem sendo abordada a mais de uma década (DEBRECENY; GRAY, 2001). No Brasil devido as Normas Internacionais de Contabilidade, que iniciou em 2007 com a promulgação da Lei 11.638, aproximou o país do restante do mundo permitindo a redução de custos na elaboração das demonstrações contábeis e a geração de informações de maior valor aos stakeholders (IUDÍCIBUS et al., 2010).

Paralelamente a adoção das Normas Internacionais de Contabilidade já adotadas em mais de uma centena de países, há um movimento de harmonização para uma linguagem universal de divulgação das informações contábil e financeiras, denominada XBRL. Atualmente a linguagem XBRL vem sendo desenvolvida por um consórcio internacional composto por mais de 600 empresas e organizações. A linguagem XBRL é um padrão aberto livre de taxas e licenças (XBRL, 2013a).

A linguagem XBRL está ligada com a harmonização das demonstrações financeiras, no entanto nota-se que essa linguagem é recente e pouca abordada no Brasil (SUZART; DIAS FILHO, 2009). Diante deste fato, surge a necessidade de pesquisas que venham contribuir com a disseminação do tema no Brasil. Portanto, o presente trabalho se propõe a realizar um estudo exploratório sobre a linguagem XBRL em periódicos nacionais e internacionais, mensurando por técnicas bibliométricas o volume dos estudos, os principais autores, e os assuntos abordados, comparando a evolução das pesquisas no Brasil com os demais países. Portanto, o objetivo é identificar comparativamente através de pesquisa bibliográfica, qual a evolução das pesquisas nacionais e internacionais sobre a linguagem XBRL.

A pesquisa se faz relevante visto que, as publicações sobre o tema ainda são recentes no Brasil (FLORES; CORRÊA; VANTI, 2011). Este estudo permitirá dimensionar quais abordagens estão sendo dadas ao tema XBRL em outros países, identificando vieses ainda não analisados por pesquisadores brasileiros, para que estes possam estudá-los e contribuir com o desenvolvimento científico do país.

O estudo divide-se em quatro seções, a primeira refere-se a aspectos introdutórios e principais objetivos da pesquisa. Na segunda encontra-se a revisão da literatura que traz

conceitos, estado atual do tema e a história da linguagem XBRL. A terceira diz respeito aos aspectos metodológicos. Na quarta e quinta seções apresentam-se respectivamente as análises dos resultados e as principais conclusões. Por fim elencam-se as referências consultadas.

2.2 REVISÃO DA LITERATURA

2.1 2.1 Extensible Business Report Language (XBRL)

As informações contábeis e financeiras estão presentes na web, no entanto, devido à falta de envolvimento da profissão contábil e dos órgãos reguladores de valores mobiliários, essa informação possui limitações. Há certa dificuldade de encontrar os dados financeiros das empresas e a impossibilidade de recupera-los automaticamente. Uma das maneiras de lidar com essa situação seria automatizar os mecanismos de busca dessas informações através de uma linguagem padrão dos relatórios financeiros (DEBRECENY; GRAY, 2001).

Há várias interpretações em relação à comunicação dos negócios na internet, fato este devido aos diferentes formatos de arquivos em que são divulgadas as informações (BEATTIE; PRATT, 2003). Em função dessa necessidade de padronização dos relatórios eletrônicos e maior facilidade de análise dos dados, diversos países vêm buscando adotar uma linguagem universal, a XBRL, eXtensible Business Reporting Language.

A XBRL é uma linguagem para a comunicação eletrônica de informações de negócios. Faz parte de uma família de línguas XML que até então é um meio padrão de informações e comunicação entre empresas e também na internet. Sendo desenvolvido por mais de 600 empresas e organizações, a linguagem XBRL é um padrão aberto, livre de taxas e licenças (XBRL, 2013a). Para Riccio et al. (2006, p.169), a linguagem XBRL é uma das variantes da XML que tem o propósito de se tornar a linguagem padrão para divulgação de demonstrativos financeiros e que está sendo desenvolvida pelo consórcio XBRL International.

Suzart e Dias Filho (2009) definem que a referida linguagem é destinada a evidênciação de informações gerenciais e financeiras permitindo a manipulação dos dados em formato eletrônico, portanto, sua finalidade é de organização e padronização das informações

financeiras. De acordo com Gomaa, Markelevich e Shaw (2011), o XBRL permitirá ao usuário da informação visualizar os dados financeiros de uma organização de forma interativa, sendo que os dados podem ser baixados diretamente em software analítico, facilitando análise dos dados.

A XBRL permite que os dados estejam legíveis por computador e possam estar disponíveis para todo o investidor sem nenhum custo (EFENDI; PARK; SMITH, 2013). Conforme Boritz e No (2008), a XBRL foi desenvolvida para proporcionar aos usuários um meio eficaz de preparação e troca de relatórios financeiros através da internet. Após anos de desenvolvimento, a XBRL está agora em fase de execução, com muitas empresas, governos e órgãos reguladores adotando a linguagem. Como exemplo tem-se a Espanha, onde muitas instituições e empresas tem adotado o formato XBRL para a divulgação de informações financeiras. Isso se deu pelo fato dos espanhóis serem os pioneiros na implantação do deste padrão (RODRÍGUEZ; RODRÍGUEZ, 2012).

Em pesquisa realizada por Dunnea et al. (2013), verifica-se que em outros países como Reino Unido há uma significativa falta de conhecimento sobre a XBRL por parte dos stakeholders das organizações. Segundo estes autores, o consórcio XBRL nos Estados Unidos reconheceu que inicialmente pode haver custos e esforços incrementais, podendo levar vários anos antes que os benefícios sejam reconhecidos. Nestes países em que a linguagem não foi aprovada, como a Nova Zelândia, têm havido pouca pesquisa sobre o XBRL, o que necessitaria de apoio das entidades regulamentadoras para uma possível adoção (CORDERY; FOWLER; MUSTAFA, 2011).

Gray e Miller (2009) salientam que a adoção do XBRL pode ser comparada com outras inovações tecnológicas. Quanto mais pessoas adotarem maior será o valor da informação. Para Cordery, Fowler e Mustafa (2011), a adoção da linguagem XBRL necessita de um empurrão de órgãos reguladores e governo a fim de demonstrar os benefícios da adoção aos líderes das organizações que ainda estão céticos quanto adoção.

2.2 Evolução da Linguagem de Marcação ao XBRL

Para maior entendimento sobre a nova linguagem XBRL faz-se necessário conhecer uma parte da história da linguagem de marcação. Segundo Moreira, Riccio e Sakata (2007, p. 772), markup significa “as marcas, ou labels, que identificam onde e como a informação deverá aparecer”. Pelo Quadro 1 visualiza-se uma parte da evolução das linguagens de marcação até o desenvolvimento da linguagem XBRL.

Quadro 1 – Evolução das Linguagens de Marcação

ANO	SIGLA	DESCRIÇÃO	HISTÓRICO DA LINGUAGEM
1960	GML	Generalid Markup Language	Primeira linguagem de marcação criada pela IBM quando constatou incompatibilidades entre diferentes tipos de sistemas.
1986	SGML	Standart Generalized Markup Language.	Primeira linguagem de marcação reconhecida pela ISO (International Organization for Standardization).
1990	HTML	Hypertext Markup Language	Desenvolvida pelo Físico Suíço Tim Bernerl-leen que chamou seu sistema de Word Wide Web impulsionando o uso da internet.
1998	XML	Extensible Markup Language	Disponibilizada pelo consórcio internacional que desenvolve tecnologias para Web, W3C (Word Wide Web Consortium).
1999	XFRML	Extensible Financial Reporting Markup Language.	Charles Hoffman, CPA (Certified Public Accountant) iniciou pesquisa da linguagem XML para a divulgação financeira pela internet. Mais de 11 companhias juntaram-se ao projeto.
2000	XBRL.1.0	Extensible Business Report Language	O nome do consórcio foi alterado oficialmente. Neste mesmo ano desenvolveu-se a primeira taxonomia (mais de 1880 conceitos) para empresas comerciais e industriais dos Estados Unidos.
2001/ 2002	XBRL2.0	Extensible Business Report Language, versão 2.0	Primeira conferência internacional da XBRL com representante de 10 países. Os japoneses fizeram contribuições valiosas para a versão XBRL 2.0. Mais jurisdições foram criadas (Austrália, Canada, Alemanha, Japão, Holanda, Reino Unido, EUA).
2003/ 2005	XBRL 2.1	Extensible Business Report Language versão 2.1	Aprovada nova versão do XBRL com maior qualidade. Ásia e China tornam-se os primeiros mercados de capitais a adotarem o XBRL.
2006 2007	XBRL GL 2.1	Extensible Business Report Language Global Ledger versão 2.1	Em 2006, a SEC (Securities and Exchange Commission), que gastou 54.000 mil dólares para atualizar o sistema EDGAR (Electronic Data Gathering, Analysis, and Retrieval), liberou mais 5 milhões de dólares para as taxonomias da XBRL EUA. A XBRL EUA desmembrou-se do AICPA tendo a sua parte como jurisdição nacional independente, mas integrada globalmente.
2008	XBRLGL 2.1	Extensible Business Report Language versão, Global Ledger 2.1	Publicado a taxonomia completa para EUA GAAP (Generally Accepted Accounting Principles). Incluem atualmente mais de 12.400 tag XBRL e definições para os termos de contabilidade padrão usados em GAAP dos EUA.
2009	XBRLGL 2.1	Extensible Business Report Language versão Global Ledger 2.1	Em 30 de janeiro de 2009, a SEC dos EUA aprovou regras que obrigam as empresas a fornecer às demonstrações financeiras da Comissão em formato XBRL.

Fonte. Moreira (2005) e Kernan (2009).

Como visto no Quadro 1, em 30 de janeiro de 2009 a SEC (Securities and Exchange Commission), comissão dos valores mobiliários dos Estados Unidos aprovou regras que obrigam as empresas a fornecer às demonstrações financeiras à comissão em formato XBRL, bem como o envio por intermédio de sites corporativos (se as empresas mantêm websites). Estas regras aplicam-se a empresas nacionais e estrangeiras que utilizam GAAP dos EUA e para emissores privados estrangeiros que utilizam as Normas Internacionais de Relatório Financeiro emitidas pelo IFRS (International Accounting Standards Board) (AICPA, 2013).

A linguagem XBRL atualmente conhecida como XBRL GL vem em constantes adaptações e evolução. O XBRL GL permite o estabelecimento de um formato comum para qualquer sistema e plataforma permitindo que os dados sejam integrados em qualquer sistema de gestão ERP (Enterprise resource planning).

2.3 Taxonomias

Debreceny et al. (2010) discorre que um requisito importante para a comunidade XBRL global é o desenvolvimento de novas taxonomias, o que requer grupos de especialista com experiência da contabilidade financeira internacional atendendo as necessidades dos diferentes segmentos de mercado. Para Cordery, Fowler e Mustafa (2011), a XBRL como uma nova tecnologia não é um sistema complexo, mas o desenvolvimento de uma taxonomia adequada é um assunto intrincado que necessita de incentivos até mesmo de governos para reduzir a complexidade e incentivar a adoção do XBRL.

Flores, Correa e Vanti (2011, p.4) entendem a taxonomia do XBRL como sendo a “definição dos fatos financeiros, construídos em níveis hierárquicos, a serem descritos nos relatórios financeiros além de sua relação com o Instance Document”. Para Riccio et al. (2006, p. 173) no Instance Document “são informados os valores assumidos pelas variáveis que já foram previamente definidas na taxonomia no período considerado”.

Taxonomias podem ser compreendidas como dicionários para o computador. Elas fornecem definições para tags de XBRL para que tenham uma estrutura de informações sobre as marcas, e as organiza para que tenham uma estrutura significativa. As tags permitem que o computador identifique, por exemplo, se o item é monetário, porcentagem ou texto,

também define as características se é um número negativo e sua relação com os outros dados como por exemplo, se aquele número é parte de um cálculo. O objetivo da IFRS é proporcionar a linguagem comum para os relatórios financeiros. A linguagem XBRL foi desenvolvida para fornecer um formato eletrônico comum para esses relatórios. Taxonomias em IFRS contemplam as estruturas das principais normas internacionais de contabilidade (IFRS, 2013).

Segundo Riccio et al. (2006, p.171), a taxonomia define os termos que serão utilizados nos demonstrativos e os tipos de dados, formando assim um relatório final. Para demonstrar um exemplo de arquivo XBRL e os relatórios gerados pelo mesmo, segue como exemplo as figuras 1 e 2.

Figura 1 – Exemplo de arquivo XBRL para leitura do computador

```
<ifrs-gp:AssetsHeldSale contextRef="Current_AsOf" unitRef="U-Euros"
decimals="0">100000</ifrs-gp:AssetsHeldSale>
<ifrs-gp:ConstructionProgressCurrent contextRef="Current_AsOf"
unitRef="U-Euros" decimals="0">100000</ifrs-
gp:ConstructionProgressCurrent>
<ifrs-gp:Inventories contextRef="Current_AsOf" unitRef="U-Euros"
decimals="0">100000</ifrs-gp:Inventories>
<ifrs-gp:OtherFinancialAssetsCurrent contextRef="Current_AsOf"
unitRef="U-Euros" decimals="0">100000</ifrs-
gp:OtherFinancialAssetsCurrent>
<ifrs-gp:HedgingInstrumentsCurrentAsset contextRef="Current_AsOf"
unitRef="U-Euros" decimals="0">100000</ifrs-
gp:HedgingInstrumentsCurrentAsset>
<ifrs-gp:CurrentTaxReceivables contextRef="Current_AsOf" unitRef="U-
Euros" decimals="0">100000</ifrs-gp:CurrentTaxReceivables>
<ifrs-gp:TradeOtherReceivablesNetCurrent contextRef="Current_AsOf"
unitRef="U-Euros" decimals="0">100000</ifrs-
gp:TradeOtherReceivablesNetCurrent>
<ifrs-gp:PrepaymentsCurrent contextRef="Current_AsOf" unitRef="U-Euros"
decimals="0">100000</ifrs-gp:PrepaymentsCurrent>
<ifrs-gp:CashCashEquivalents contextRef="Current_AsOf" unitRef="U-
Euros" decimals="0">100000</ifrs-gp:CashCashEquivalents>
<ifrs-gp:OtherAssetsCurrent contextRef="Current_AsOf" unitRef="U-Euros"
decimals="0">100000</ifrs-gp:OtherAssetsCurrent>
<ifrs-gp:AssetsCurrentTotal contextRef="Current_AsOf" unitRef="U-Euros"
decimals="0">100000</ifrs-gp:AssetsCurrentTotal>
```

Fonte: XBRL (2013b).

A Figura 1 apresenta a linguagem XBRL capaz de ser lida pelo computador, mas neste formato seria praticamente impossível a compreensão do homem. Após a leitura e conversão dos dados pra a leitura humana, os dados constantes na Figura 1 seriam lidos e organizados para a compreensão humana conforme segue a Figura 2.

Figura 2 – Dados Extraídos de Arquivo XBRL

CURRENT ASSETS	
Assets Held for Sale	100
Construction in Progress, Current	100
Inventories	100
Other Financial Assets, Current	100
Hedging Instruments, Current (Asset)	100
Current Tax Receivables	100
Trade and Other Receivables, Net, Current	100

Prepayments, Current	100
Cash and Cash Equivalents	100
Other Assets, Current	100

Fonte: Adaptado de XBRL (2013b).

Conforme consta na figura 1 e 2, os dados são lidos por um programa que os organiza em formatos definidos nas taxonomias possibilitando a leitura, compressão e usufruto dos usuários humanos.

2.4 XBRL no Brasil

No Brasil, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e o CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis), com o apoio das entidades que os integram, vem desenvolvendo esforços para adaptar-se a nova tecnologia de informação. O CFC através portaria nº 38/10, instituiu uma comissão com a finalidade de criar a jurisdição do XBRL no país, credenciando o Conselho Federal de Contabilidade como entidade junto ao XBRL internacional (CFC, 2013). O Laboratório de Tecnologia e Sistemas de Informação da Universidade (TECSI) vem desde 2004 realizando pesquisas e promovendo eventos para a difusão da nova linguagem no Brasil (MOREIRA; RICCIO; SAKATA, 2007).

No âmbito de pesquisas acadêmicas, segundo Flores, Corrêa e Vanti (2011), o tema ainda é pouco explorado nas universidades brasileiras. Embora já constatado que a linguagem XBRL ainda é pouco difundida no Brasil, é possível encontrar pesquisas acadêmicas de autores brasileiros que abordaram o tema (MOREIRA, 2005; RICCIO et al., 2006; MOREIRA; RICCIO; SAKATA, 2007; MAUSS; BLEIL; VANTI, 2009; FLORES;

CORRÊA; VANTI, 2011). Espera-se que o presente estudo venha a somar com os estudos já realizados a fim de difundir a linguagem XBRL no país e contribuir com futuras pesquisas sobre a nova tecnologia da informação contábil e financeira.

2.5 Estudos Relacionados

A pesquisa bibliográfica coloca o autor em contato direto com o que está sendo escrito, possibilitando ao autor chegar a diferentes conclusões. Também possibilita análises bibliométricas a fim de quantificar os estudos, métodos de pesquisas e autores mais citados.

Percebe-se o interesse recente por pesquisadores brasileiros em desenvolver estudos bibliométricos (FARIA et al., 2011; GOMES; LAVARDA; TORRES, 2012; RIBEIRO et al., 2012; SUAVE et al., 2013).

Nota-se em estudos como de Faria et al. (2011), a busca em periódicos internacionais com o objetivo de verificar os autores mais citados e também o que está sendo escrito sobre o tema abordado. Ribeiro et al. (2012) realizaram um estudo bibliométrico nas produções científicas de dissertações e teses sobre a governança corporativa em âmbito nacional, assim como Suave et al. (2013) que através de uma pesquisa bibliométrica em estudos sobre orçamento perceberam que não há predominância de autores brasileiros sobre o tema.

No que tange ao tema XBRL, Flores, Corrêa e Vanti (2011) realizaram uma pesquisa bibliográfica nas revistas dos programas de pós-graduação em Ciências Contábeis de universidades brasileiras. O estudo evidenciou que há poucas revistas Brasileiras contemplando o tema, sendo que os poucos estudos encontrados abordam o tema de maneira incipiente ou introdutória. Os autores abordam apenas revistas brasileiras de contabilidade.

Relacionando com o presente estudo encontra-se a pesquisa de Gomes, Lavarda e Torrens (2012), em que os autores pesquisam a produção científica sobre o tema orçamento em cinco revistas internacionais para o período de 2000 a 2009. Nesse estudo os autores ainda comparam o volume de produção sobre o tema em nível internacional com as publicações nacionais concluindo que o tema no Brasil é incipiente no assunto quando se comparado com as publicações no exterior. Diante do estudo das pesquisas de Flores, Corrêa e Vanti (2011) que abordam o tema XBRL em âmbito nacional, e Gomes, Lavarda e Torrens (2012) que comparam as pesquisas nacionais e internacionais, o presente estudo se faz relevante visto que há outros autores buscando identificar e comparar tanto as pesquisas nacionais como as internacionais.

3 METODOLOGIA

Para a coleta de dados dos estudos internacionais utilizou-se como ferramenta de busca a base de dados ScienceDirect. Os estudos foram pesquisados em um horizonte temporal que englobou o período de 2009 a 2013. Inicialmente buscou-se os estudos através da sigla XBRL, encontrando na primeira pesquisa 99 resultados, os quais foram selecionados apenas os artigos científicos que constava a sigla XBRL no título do estudo.

Para integrar a base de dados do presente estudo os artigos foram avaliados em etapas. A primeira deveria constar a sigla XBRL no título do estudo e a segunda ser considerado um artigo científico. Após essa seleção dos 99 resultados da primeira busca, selecionou-se 16 estudos que cumpriram os requisitos das avaliações os quais se encontram no quadro 2.

Quadro 2 – Estudos internacionais selecionados

Nº	TÍTULO	PERIÓDICO	ANO
1	A comparative study of e-government XBRL implementations: The potential of improving information transparency and efficiency	Government Information Quarterly	2012
2	Assurance on XBRL instance document: A conceptual framework of assertions	International Journal of Accounting Information Systems	2010
3	Discussion of 'Assurance on XBRL Instance Document: A Conceptual Framework of Assertions'	International Journal of Accounting Information Systems	2010
4	Discussion of 'Assurance on XBRL instance document: A conceptual framework of assertions - A discussion and extension'	International Journal of Accounting Information Systems	2010
5	Do XBRL filings enhance informational efficiency? Early evidence from post-earnings announcement drift	Journal of Business Research	2013
6	Does it add up? Early evidence on the data quality of XBRL filings to the SEC	Journal of Accounting and Public Policy	2010
7	Does XBRL adoption reduce information asymmetry?	Journal of Business Research	2011
8	Introducing XBRL through a financial statement analysis project	Journal of Accounting Education	2012
9	Response to discussions on "Assurance on XBRL Instance Document A Conceptual Framework of Assertions"	International Journal of Accounting Information Systems	2010
10	Stakeholder engagement in internet financial reporting: The diffusion of XBRL in the UK	The British Accounting Review	2013
11	The determinants of inter-organizational and internal inhouse adoption of XBRL: A structural equation model	International Journal of Accounting Information Systems	2012
12	The evolution and future of XBRL research	International Journal of Accounting Information Systems	2012
13	The impact of tagging qualitative financial information on investor decision making: Implications for XBRL	International Journal of Accounting Information Systems	2012

14	Towards the global adoption of XBRL using International Financial Reporting Standards (IFRS)	International Journal of Accounting Information Systems	2009
15	Will XBRL improve corporate governance?: A framework for enhancing governance decision making using interactive data	International Journal of Accounting Information Systems	2012
16	XBRL and open data for global financial ecosystems: A linked data approach	International Journal of Accounting Information Systems	2012

Fonte: Dados da pesquisa

Depois de selecionados os estudos realizou-se o procedimento para a quantificação e análise bibliométrica. Para isso utilizou-se software Microsoft Excel®. Para realizar as quantificações os estudos foram organizados separando-se o título, periódico, ano de publicação, quantidade de autores por estudo, instituição dos autores, país, número de referências e o assunto abordado.

Essa organização possibilitou a análise quantitativa dos autores mais citados, evolução das publicações e o número de artigos por periódico. Para a análise qualitativa realizou-se uma leitura sistemática do resumo e principais conclusões buscando identificar a abordagem principal dos estudos.

Para responder o objetivo de comparar a evolução das pesquisas nacionais com os demais países, fez-se uma busca das pesquisas brasileiras sobre o tema. Para tanto utilizou-se como ferramenta de busca o Google acadêmico (Brasileiro) devido à escassez de estudos já revelada por outras pesquisas (FLORES; CORRÊA; VANTI, 2011). Não utilizou-se parâmetros de período e classificações para a busca das publicações nacionais uma vez que o objetivo é saber se há evolução qualitativa das pesquisas ante a idade das publicações. As buscas dos estudos brasileiros seguiram os mesmos critérios de seleção dos estudos internacionais, ou seja, constando a sigla XBRL no título do estudo e o mesmo sendo considerado científico. Assim, o estudo passou a integrar a base de dados conforme segue no quadro 3.

Quadro 3 - Estudos Nacionais Selecionados

Nº	TÍTULO	PERIÓDICO	ANO
1	Linguagem XBRL: Suporte à consolidação de contas na administração pública	Revista Universo Contábil,	2008
2	XBRL na gestão pública com business intelligence (BI)	Revista de Administração e Contabilidade da UNISINOS – BASE	2009
3	A comunicação de informações nas instituições públicas e privadas: o caso XBRL — eXtensible Business Reporting Language no Brasil	Revista de Administração Pública (RAP)	2007

4	Introdução ao XBRL – nova linguagem para a divulgação de informações empresariais pela internet	Revista Ciência da Informação - Brasília,	2006
---	---	---	------

Dentre os estudos encontra-se um de autores brasileiros, Flores, Corrêa e Vanti (2011), publicado em revista internacional, o qual não foi incluído em nossa base de dados. Assim como nos estudos internacionais, os estudos nacionais foram tabulados para serem comparados com as pesquisas internacionais sobre o tema XBRL. Após a quantificação e comparação dos estudos fez-se uma análise geral concluindo os resultados da pesquisa.

4.4 RESULTADOS

Este tópico do artigo demonstra após a coleta dos dados e análises das informações, os principais achados da pesquisa sobre o tema XBRL. Para apresentação dos resultados deste estudo, esta seção foi segregada da seguinte forma: 4.1) Evolução temporal das publicações internacionais por periódico; 4.2) Características da autoria internacional; 4.3) Características das referências bibliográficas; 4.4) Comparação dos assuntos estudados sobre XBRL no Brasil e no exterior.

4.1 Evolução temporal das publicações internacionais por periódico

Após o estabelecimento da amostra chegou-se ao resultado de dezesseis artigos publicados sobre o tema XBRL no período entre 2009 e 2013, que teve um histórico de publicações, por periódico, conforme apresentado no Quadro 4.

Quadro 4 – Evolução Temporal das Publicações Internacionais por Periódicos

PERIÓDICOS	2009	2010	2011	2012	2013	TOTAL
Government Information Quarterly				1		1
International Journal of Accounting Information Systems	1	4		5		10
Journal of Accounting and Public Policy		1				1
Journal of Accounting Education				1		1
Journal of Business Research			1		1	2
The British Accounting Review					1	1
Total	1	5	1	7	2	16

Fonte: Resultado da pesquisa

Pode ser observado que o ano de 2012 foi o que apresentou o maior número de publicações sobre o tema em questão, com um percentual de 44% do total. A revista

International Journal of Accounting Information Systems foi a que mais se destacou, com 63% do total das publicações do período, e também foi precursora, no ano de 2009.

Os anos de 2009 e 2011 foram os que menos tiveram artigos que abordassem o tema XBRL, sendo que o periódico The British Accounting Review não apresentou nenhuma publicação sobre o assunto nos respectivos períodos.

4.2 Características da autoria internacional

Em termos de características da autoria, 06 artigos foram escritos por três autores e quatro artigos por dois autores, o que representa que 63% dos pesquisadores tem preferência por formar grupos para realizarem seus estudos. Identificou-se apenas um artigo publicado com cinco autores.

No presente estudo identificou-se que 37 foram os autores que escreveram sobre XBRL. Entretanto, cinco autores realizaram 25% do total das publicações do período analisado, conforme ilustra o Quadro 5.

Quadro 5 – Autores que mais publicaram sobre o tema XBRL

AUTORES	QUANTIDADE	%
Alexander Kogan	2	5%
MaciejPiechocki	2	5%
Michael Alles	2	5%
Rajendra P. Srivastava	2	5%
Roger Debreceeny	2	5%

Fonte: Resultado da pesquisa

Avançando nos aspectos de autoria constatou-se a existência de 29 instituições de educação superior que realizaram estudos sobre o tema em questão e foi evidenciado que 06 dessas concentram 41% dos artigos publicados. O Quadro 6 demonstra tal resultado.

Quadro 6 – Instituições de ensino superior que mais publicaram sobre o tema XBRL

IES	QUANTIDADE	%
Rutgers University	4	10%
Suffolk University	3	8%
University of Huelva	3	8%
Korea Advanced Institute of Science and Technology	2	5%
The University of Kansas	2	5%

University of Hawai'i at Mānoa	2	5%
--------------------------------	---	----

Fonte: Resultado da pesquisa

Para concluir a análise, foi observado que o país que possui mais autores que estudam XBRL é os Estados Unidos com 60% de representação sobre o total, seguido pela Alemanha com 10%. O quadro 7 apresenta o percentual de participação de cada país.

Quadro 7 – Países que mais publicaram sobre XBRL

PAÍSES	QUANTIDADE	%
USA	25	60%
Alemanha	4	10%
Espanha	3	7%
UK	3	7%
Austrália	2	5%
Coréia do Sul	2	5%
Irlanda	2	5%
Canadá	1	2%
Total Geral	42	100%

Fonte: Resultado da pesquisa

O resultado da participação dos países se sustenta pelo fato da SEC (Securities and Exchange Commission) a apresentação de demonstrações financeiras no formato XBRL desde o ano de 2009, o que permitiu aos Estados Unidos serem os líderes na pesquisa sobre o assunto.

4.3 A Características das referências bibliográficas interacionais

No que tange as características das referências bibliográficas dos artigos internacionais, verifica-se que 44% utilizam uma faixa entre 42 e 137 referenciais por artigo e 38% utilizam entre 17 e 40 referenciais. Para suportar os estudos em XBRL os autores estão utilizando em média 40 referências bibliográficas por artigo.

Além do acima exposto, constatou-se que os 15 autores mais utilizados como referências bibliográficas representam 13% do total do referencial presente em artigos internacionais. O Quadro 8 traz a listagem dos 15 autores mais utilizados como referencial teórico.

Quadro 8 – Autores mais utilizados como referencial teórico

AUTORES	QUANTIDADE
Debreceeny R.	27
No WG.	18
Boritz JE.	16
Felden C.	14
Farewell S.	12
Piechocki M.	12
Securities and Exchange Commission (SEC)	10
Srivastava RP.	9
Bonson E.	8
Bovee M.	8
Escobar T.	8
American Institute of Certified Public Accountants (AICPA).	7
Chandra A.	7
Cheh JJ.	7
Gräning A.	7

Fonte: Resultado da pesquisa

Este ranking que contém os autores mais utilizados como referencial poderá ser utilizado para nortear pesquisas sobre XBRL a fim de aprofundar os estudos nesta área.

4.4 Comparação dos assuntos estudados sobre XBRL no Brasil e no exterior

Para realizar a tipificação dos assuntos estudados sobre XBRL, classificou-se em XBRL no setor público, adoção e difusão do XBRL, asseguração sobre os documentos da instância XBRL, XBRL e o mercado de capitais, qualidade dos dados XBRL, XBRL e educação, XBRL e a governança corporativa, e estudos teóricos sobre XBRL.

Pelos achados do presente estudo percebe-se que o Brasil é incipiente nas pesquisas relacionadas ao XBRL. Entre os anos de 2006 e 2013 o país produziu um total de 04 artigos sobre esta linguagem de marcação, enquanto que no período analisado por esta pesquisa, internacionalmente foram publicados 16 artigos.

Também pode ser observada uma abrangência maior de assuntos sobre XBRL em artigos internacionais, num total oito, sendo que no Brasil as pesquisas se concentraram em apenas três. O Quadro 9 e o Quadro 10 apresentam os resultados desta pesquisa.

Quadro 9 – Assuntos pesquisados no Brasil sobre XBRL

ASSUNTOS	QUANTIDADE	%
Estudos teóricos sobre XBRL	1	25%
XBRL no setor público	2	50%
Adoção e difusão do XBRL.	1	25%
Total Geral	4	100%

Fonte: Resultado da pesquisa

Quadro 10 – Assuntos pesquisados internacionalmente sobre XBRL

ASSUNTOS	QUANTIDADE	%
Adoção e difusão do XBRL	4	25%
Asseguração sobre os documentos da instância XBRL	4	25%
XBRL e o mercado de capitais	3	19%
Estudos teóricos sobre XBRL	1	6%
Qualidade dos dados XBRL	1	6%
XBRL e educação	1	6%
XBRL e governança corporativa	1	6%
XBRL no setor público	1	6%
Total Geral	16	100%

Fonte: Resultado da pesquisa

Além do acima apresentado, para corroborar os resultados deste trabalho, pôde ser observado que os artigos internacionais tratam de estudos teóricos sobre XBRL em apenas 6% de suas publicações, concentrando as pesquisas em 94% de temas mais avançados. Enquanto isso, no Brasil há 25% de publicações de estudos teóricos sobre XBRL.

Diante das evidências deste estudo pode-se concluir que há muitos assuntos para serem abordados sobre XBRL no Brasil, desde a replicação de pesquisas internacionais até temas inéditos mundialmente aceitos para que o país possa se colocar entre uma das referências em estudos desta linguagem.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Em virtude da harmonização das normas contábeis a nível global, cujo processo o Brasil está inserido desde a promulgação da Lei 11.638/07 e considerando que também há convergência mundial para uma linguagem de divulgação comum, estudos sobre XBRL são importantes para o aprimoramento deste instrumento de disclosure de informações contábeis das organizações.

Este trabalho se propôs a comparar os assuntos que estão sendo abordados sobre XBRL no âmbito internacional e compará-los com as publicações nacionais para auxiliar os

pesquisadores do tema a direcionarem seus estudos em assuntos pouco ou nada abordados no país, fazendo inclusive replicações de estudos internacionais sob a ótica do contexto brasileiro.

A nível internacional foram identificados 16 artigos, com destaque para o periódico *International Journal of Accounting Information Systems*, com dez artigos, e sendo também o primeiro a publicar dentro do período analisado no ano de 2009. Em contrapartida, no Brasil, desde o ano de 2006 até 2013 foram publicados apenas quatro artigos.

No que se refere aos assuntos abordados sobre XBRL observou-se que os artigos internacionais tratam o tema com uma abrangência maior sobre o assunto e no Brasil uma grande parte das pesquisas, num total de 25%, está focada nos aspectos teóricos do XBRL, o que demonstra o estágio embrionário do assunto no país.

Logo, conclui-se que há muito a ser pesquisado sobre esta linguagem de marcação no Brasil. Este estudo atingiu o seu objetivo na medida em que traz à tona o que está sendo pesquisado internacionalmente sobre XBRL permitindo que os pesquisadores repliquem pesquisas adaptadas ao contexto nacional ou que realizem estudos inéditos sobre o tema.

Além de obter êxito sobre o escopo proposto identificou-se que os Estados Unidos é o líder nas pesquisas sobre XBRL e que o autor mais utilizado nos referenciais teóricos é o Ph.D. Roger Debrecey da instituição *University of Hawai'i at Mānoa*, uma das que mais realiza publicações sobre o tema.

Visto a relevância do assunto é pertinente destacar a necessidade de dar continuidade aos estudos sobre o XBRL por meio de outros métodos de análise a fim de ampliar a visão sobre o assunto e contribuir no desenvolvimento desta linguagem. Para tanto sugere-se como futuras pesquisas verificar quais as empresas brasileiras já estão utilizando a linguagem XBRL e quais os motivos que as levou a utilização.

Em relação às limitações, mesmo que no âmbito internacional as pesquisas estejam em um estágio mais avançado, ainda há poucos estudos sobre o tema. Além deste fato, como o Brasil não possui muitas publicações sobre o tema não é possível fazer uma análise comparativa mais qualificada.

REFERÊNCIAS

SUAVE, Ricardo; LUNKES Rogério João; ROSA, Ereni C. AICPA - American Institute of Certified Public Accountants. 2013. Disponível em: <<http://www.aicpa.org/InterestAreas/FRC/AccountingFinancialReporting/XBRL/Pages/SECRulesforreportingfinancialstatementsinXBRLformat.aspx>>. Acesso em: 19 Jul 2013.

BEATTIE, Vivien; PRATT, Ken. Issues concerning web-based business reporting: an analysis of the views of interested parties. *The British Accounting Review*, v.35, n. 2, p. 155-187, 2003.

BORITZ, J. Efrim; NO, Gyun Won. The SEC's XBRL voluntary filing program on EDGAR: a case for quality Assurance. *Current Issues in Auditing*, v 2, n. 2, p. 36-50, 2008.

BRASIL. Presidência da República. Lei nº 11.638, de 28 de Dezembro de 2007. Altera e revoga dispositivos da Lei no 6.404 e da Lei no 6.385 e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm>. Acesso em: 19 Jul 2013.

CFC, In XBRL. 2013. Disponível em: <http://www.portalcfc.org.br/coordenadorias/camara_tecnica/projetos/xbri/>. Acesso em: 19 Jul. 2013.

CORDERY, Carolyn J.; FOWLER, Carolyn J.; MUSTAFA, Khairil. A solution looking for a problem: factors associated with the non-adoption of XBRL. *Pacific Accounting Review*, v. 23, n. 1, 2011.

DEBRECENY, Roger; GRAY, Glen L. The production and use of semantically rich accounting reports on the Internet: XML and XBRL. *International Journal of Accounting Information Systems*, v. 2, n. 1, p. 47-74, 2001.

DEBRECENY, Roger; FAREWELL, Stephanie; FELDEND, Carsten; GRANINGE, Andre. Does it add up? early evidence on the data quality of XBRL filings to the SEC. *Account Public Policy*, v. 29, n. 3, p. 296-306, 2010.

DUNNEA, Theresa; HELLIAR, Christine; LYMER, Andy; MOUSA, Rania. Sakeholder engagement in internet financial reporting: the diffusion of XBRL in the UK. *The British Accounting Review*, v. 45, n. 3, p. 167-182, 2013.

EFENDI, Jap; PARK Jin Dong; SMITH, L. Murphy. Do XBRL filings enhance informational efficiency? early evidence from post-earnings announcement drift. *Journal of Business Research*, v. 67, n. 6, p. 1099-1105, 2014. DOI: 10.1016/j.jbusres.2013.05.051.

FARIA, Juliano A.; GOMES, Sonia M. Da Silva; DIAS FILHO, José Maria;

ALBUQUERQUE, Vandenir. A assimetria da informação na elaboração do orçamento: uma análise da produção científica nos periódicos internacionais entre 2005 e 2009. *Contabilidade Vista & Revista*, v. 22, n. 2, p. 43-65, 2011.

FLORES, Jéferson de Souza; CORRÊA, Rodrigo Machado; VANTI, Adolfo Alberto. Análise das características dos artigos publicados sobre a linguagem XBRL em revistas científicas de PPG'S stricto sensu de contabilidade no Brasil. *RIGC*, v. 9, n. 18, p. 1-17, 2011.

GOMAA, Mohamed I.; MARKELEVICH, Ariel; SHAW, Leweis. Introducing XBRL

through a financial statement analysis. *Journal of Accounting Education*, v. 29, n. 2, p. 153– 173, 2011.

GOMES, Giancarlo; LAVARDA, Carlos Eduardo Facin; TORRENS, Edson Wilson. Revisão da literatura sobre orçamento em cinco periódicos internacionais nos anos 200 até 2009. *REGE*, v. 19, n. 1, p. 107-123, 2012.

GRAY, Glen L.; MILLER, Dadid W. XBRL: solving real-world problems. *International Journal of Disclosure and Governance*, v. 6, n. 3, p. 207–223, 2009.

IFRS. In IFRS Taxonomy. Disponível em: <<http://www.ifrs.org/XBRL/IFRS-Taxonomy/Pages/IFRS-Taxonomy.aspx>>. Acesso em: 19 Jul. 2013.

IUDÍCIBUS, Sérgio; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo. Manual de contabilidade societária. São Paulo: Atlas, 2010.

KERNAN, Karen. The story of our new language personalities, cultures, and politics combine to create a common, global language for business. American Institute of Certified Public Accountants, New York, 2009. Disponível em: <http://www.aicpa.org/InterestAreas/FRC/AccountingFinancialReporting/XBRL/DownloadableDocuments/XBRL_09_web_final.pdf> Acesso em: 19 Jul. 2013.

MAUSS, Cezar Volvei; BLEIL, Claudedir; VANTI, Adolfo Alberto. XBRL na gestão pública com business intelligence (BI). *BASE*, v. 6, n. 1, p. 5-1, 2009.

MOREIRA, Orandi. O XBRL no Brasil: Um estudo empírico com a empresas de capital aberto. Dissertação (Mestrado). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo - FEA – USP, 136 p., 2005.

MOREIRA, Orandi; RICCIO, Edson Luiz; SAKATA, Marici C. G., A comunicação de informações nas instituições públicas e privadas: o caso XBRL — eXtensible Business Reporting Language no Brasil. *RAP*, v. 41, n. 4, p. 769-84, 2007.

RIBEIRO, Henrique César; MACHADO JUNIOR, Celso; SOUZA, Maria T. S.; CAMPANÁRIO, Milton de Abreu; CORRÊA, Rosany. Governança corporativa: um estudo bibliométrico da produção

científica das dissertações e teses brasileiras. Contabilidade, Gestão e Governança, v. 15, n. 3, p. 52-70, 2012.

RICCIO, Edson; SAKATA, Marici; MOREIRA, Orandi; QUONIAM, Luc. Introdução ao XBRL – nova linguagem para a divulgação de informações empresariais pela internet, Ciência da Informação, v. 35, n. 3, p. 166-182, 2006

RODRÍGUEZ, Tomas Escobar; RODRÍGUEZ, Susana Gago. "We were the first to support a major is innovation". Research into the motivations of spanish pioneers in XBRL. Spanish Accounting Review, v. 15, n. 1, p. 91-108, 2012.

SEC. In. U.S. Securities and Exchange Commission. Disponível em: <<http://www.sec.gov/about/whatwedo.shtml>>. Acesso em: 14 Jun. 2013.

Gonçalves; SOARES, Sandro Vieira. Orçamento: análise das publicações nas revistas de contabilidade do Brasil. RACE, v. 12, n. 2, p. 641-676, 2013.

SUZART, Janilson Antônio da Silva; DIAS FILHO, José Maria. A linguagem XBRL: um caminho para a harmonização das práticas contábeis? III Congresso IAAER-ANPCONT, Junho, 2009.

XBRL, International In. Official XBRL. 2013. Disponível em: [http://www.xbrl.org/Getting Started/](http://www.xbrl.org/GettingStarted/). Acesso em: 14 Jun. 2013a.

_____.In.XBRL Global Ledger Taxonomy Files.14 de jun. 2013. Disponível em: <<http://www.xbrl.org/GLFiles>>. Acesso em: 14 Jun. 2013b.

Data recebimento do artigo: 26/02/2017

Data do aceite de publicação: 30/03/2017