Universidade de Brasília (UnB)
Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade (FACE)
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais (CCA)
Bacharelado em Ciências Contábeis

LETÍCIA DA SILVA DOURADO LIMA

ANÁLISE DA LEGIBILIDADE DOS CPC E IFRS

Brasília, DF

2017

Professora Doutora Márcia Abrahão Moura
Reitora da Universidade de Brasília

Professor Doutor Enrique Huelva Unternbäumen
Vice-Reitor da Universidade de Brasília

Professora Doutora Cláudia da Conceição Garcia
Decana de Ensino de Graduação

Professora Doutora Helena Eri Shimizu
Decana de Pesquisa e Pós-Graduação

Professor Doutor Eduardo Tadeu Vieira
Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Professor Doutor José Antônio de França
Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais

Professor Doutor Paulo Augusto Petenuzo de Brito
Coordenador de Graduação do Curso de Ciências Contábeis – Diurno

Professor Mestre Elivânio Geraldo de Andrade
Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis – Noturno

LETÍCIA DA SILVA DOURADO LIMA

ANÁLISE DA LEGIBILIDADE DOS CPC E IFRS

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais (CCA) da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade (FACE) da Universidade de Brasília como requisito à conclusão da disciplina Pesquisa em Ciências Contábeis e obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Professor Doutor César Augusto Tibúrcio Silva.

Linha de Pesquisa: Teoria contábil

Brasília, DF

2017

LIMA, Letícia da Silva Dourado.

ANÁLISE DA LEGIBILIDADE DO CPC E DO IFRS

Letícia da Silva Dourado Lima; orientação: Prof. Dr. César Augusto Tibúrcio Silva – Brasília, Universidade de Brasília, 2017, 31. p.

Orientação: Prof. Dr. César Augusto Tibúrcio Silva

Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia) – Ciências Contábeis – Brasília, Universidade de Brasília, 2017.

Palavras-chave: Legibilidade. Pronunciamentos contábeis. CPC. IASB. IFRS. IAS. Metódo Flesch-Kicaid. Teste de Facilidade de Leitura de Flesch. Índice de Legibilidade Flesch-Kincaid.

LETÍCIA DA SILVA DOURADO LIMA

ANÁLISE DA LEGIBILIDADE DO CPC E DO IFRS

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais (CCA) da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade (FACE) da Universidade de Brasília como requisito à conclusão da disciplina Pesquisa em Ciências Contábeis e obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

BANCA EXAMINADORA

Professor Doutor César Augusto Tibúrcio Silva
Orientador
Universidade de Brasília

Professora Doutora Mariana Guerra
Examinadora
Universidade de Brasília

Brasília, 22 de novembro de 2017

AGRADECIMENTOS

Agradeço a minha falecida mãe, você ainda é a grande inspiração da minha vida.

Ao meu pai e minha avó, que sempre me apoiaram.

Aos meus irmãos, que são meu alicerce.

A todos os professores que fizeram parte da minha formação acadêmica.

Ao meu orientador Professor Doutor César Augusto Tibúrcio pelo apoio e atenção recebidos durante este processo.

E aos meus familiares e amigos que me acompanham nessa jornada.

RESUMO

O objetivo deste artigo é analisar a legibilidades dos pronunciamentos contábeis vigentes emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) com as respectivas IAS (International Accounting Standard) e IFRS (International Financial Reporting Standards), emitidas pelo IASB (International Accounting Standards Board) e seu antecessor, o Iasc. Deste modo foram calculadas estatísticas descritivas da legibilidade dos pronunciamentos. Para verificar se os pronunciamentos do CPC possuíam legibilidade diferente dos pronunciamentos do IASB utilizou a regressão, tendo os dados do CPC como variável dependente. Foi encontrado que tanto o Teste de Facilidade de Leitura de Flesch e o Índice de Legibilidade Flesch-Kincaid apresentaram os resultados onde os pronunciamentos do CPC possuem melhor legibilidade que o do IASB. Mas, as normas emitidas pelo CPC poderiam ser consideradas difíceis de ler *a priori*, onde só pessoas com o Ensino Médio em diante conseguem entendê-los. Outro resultado encontrado foi que a complexidade das normas emitidas, pelas duas entidades, está diminuindo ao longo do tempo, sendo o CPC o que diminui há um maior ritmo.

Palavras chaves: Legibilidade. Pronunciamentos contábeis. CPC. IASB. IFRS. IAS. Método Flesch-Kicaid. Teste de Facilidade de Leitura de Flesch. Índice de Legibilidade Flesch-Kincaid.

ABSTRACT

The purpose of this article is to analize the readability of current accounting pronuncements issued by the Accounting Pronuncements Committee of Brazil (CPC) with respective IAS (International Accounting Standard) and IFRS (International Financial Reporting Standards), issued by the IASB (International Accounting Standards Board) and the predecessor, the IASC. In this way, descriptive statistics of legibility of the pronouncements were calculated. In order to verify that the CPC pronouncements had legibility different from the IASB pronouncements, it used the regression, with the CPC data as a dependent variable. It was found that both the Flesch Kincaid Grade Level and Flesch Reading Ease presented the results where the CPC pronuncements have a better legibility than the IASB. But the standards issued by the CPC could be considered difficult to read a priori, where only people with at least High School can understand them. Another result was that the two entities is decreasing over time, with the CPC decreasing at a higher rate.

Key words: Legibility. Accounting Pronouncements. CPC. IASB. IFRS. IAS. Flesch Kincaid Grade Level. Flesch Reading Ease.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Interpretação dos valores obtidos com o índice de Flesch.....19
Tabela 2 - Estatísticas de Legibilidade dos CPCs.....22
Tabela 3 - Estatísticas de Legibilidade do IASB.....22
Tabela 4 - Estatísticas de Regressão – CPC/IASB.....23
Tabela 5 - Estatísticas variável independente Ano-CPC.....24
Tabela 6 - Estatísticas variável independente Ano-IASB.....25

LISTA DE SIGLA E ABREVIATURAS

IAS – International Accounting Standard

IFRS – International Financial Reporting Standards

IASB – International Accounting Standards Board

CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis

IASC – International Accounting Standards Committee

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

ASL – Average sentence length

ASW – Average number of syllables

PDF – Portable Document Format

SUMÁRIO

1. **INTRODUÇÃO** **12**
2. **REFERENCIAL TEÓRICO** **14**
3. **METODOLOGIA** **17**
4. **RESULTADOS** **21**
5. **CONCLUSÃO** **26**

REFERÊNCIAS **27**

APÊNDICE 1: Tabela das Estatísticas de Legibilidade dos CPCs **30**

APÊNDICE 2: Tabela das Estatísticas de Legibilidade dos IFRS **31**

1. INTRODUÇÃO

Um pronunciamento contábil é um princípio que orienta e padroniza as práticas contábeis. As primeiras normas contábeis foram desenvolvidas na década de 1930. Desde então, os países começaram a criar a sua própria norma contábil, dificultando a comparabilidade das demonstrações contábeis no mundo. Para tentar resolver esse problema, em 1972 foi fundado o Comitê de Normas Internacionais de Contabilidade (*International Accounting Standards Committee – IASC*) que seria responsável por padronizar em nível mundial as normas contábeis. Em 2001 esse órgão foi substituído pela Fundação IFRS e pelo Conselho de Normas Internacionais de Contabilidade (*International Accounting Standards Board – IASB*) que é o responsável por publicar e atualizar as normas internacionais de contabilidade (*International Financial Reporting Standards* – IFRS).

Em 2005 o Conselho Federal de Contabilidade criou o Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC. A Resolução 1.055/05 do CFC indica que o CPC tem como objetivo "o estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais" (CPC, 2005, p.3).

Os pronunciamentos contábeis são textos técnicos utilizados por diferentes tipos de usuários. Isto requer que sejam de fácil entendimento, acessíveis a todos usuários da informação contábil. Dentro desse contexto, existem vários métodos que avaliam a facilidade ou dificuldade de leitura de um texto. Um desses métodos é a legibilidade. Usando expressões matemáticas, a legibilidade tenta medir se um conteúdo textual é “legível” ou não. Uma dessas fórmulas, e talvez a mais conhecida, é a de Flesch-Kincaid, que tem como base o comprimento da frase e o comprimento da palavra para medir a facilidade ou a dificuldade de leitura.

Assim a importância de se saber a legibilidade dos pronunciamentos contábeis está atrelada a possibilidade de poder compará-los e descobrir qual entidade reguladora está redigindo normas de fácil entendimento para seus usuários. A análise comparativa, realizada em cada pronunciamento, permite indicar a existência de tendência em relação a complexidade das normas ou não, por pronunciamento, por entidade emissora (Iasb ou CPC) ou temporal.

Diante do exposto, o objetivo deste artigo é analisar os dados de legibilidade dos pronunciamentos contábeis atualmente vigentes, usando o teste de facilidade de leitura de

Flesch e o índice de legibilidade Flesch-Kincaid. Por este motivo foi feita uma comparação estatística entre os CPC's vigentes e as IFRS's correspondentes. A primeira comparação tem como objetivo avaliar através da média o Teste de Facilidade de Leitura de Flesch, se o pronunciamento é fácil ou difícil de ler. Ainda na primeira comparação confronta-se os resultados de ambas as instituições para verificar se existem diferença na legibilidade. Numa segunda comparação utiliza-se o cálculo da regressão para tanto comparar os resultados do IASB em relação ao CPC e para verificar se existe relação estatística entre os valores obtidos para as duas entidades em cada uma das variáveis calculadas em cada pronunciamento. Finalmente, será realizada uma análise temporal para verificar a dificuldade de leitura dos pronunciamentos do CPC e do IASB.

Para se atingir o objetivo deste artigo, o trabalho está dividido em 5 partes. Começando pela introdução, onde foi contextualizado o tema. A seguir o referencial teórico, que apresenta e discute a legibilidade. Na terceira parte será apresentada a metodologia, explicando como foi feito o artigo. A seguir tem-se os resultados obtidos e sua discussão. A quinta parte são algumas conclusões do artigo.

Em razão disso, almeja-se saber se os atuais pronunciamentos contábeis do CPC são de fácil entendimento, comparando-os com os respectivos pronunciamentos do IASB. E também verificar se ambas as instituições vêm aumento ou diminuindo a dificuldade de leitura de seus pronunciamentos ao longo dos anos. A importância de medir a legibilidade neste trabalho está atrelada a possibilidade de se avaliar e comparar os pronunciamentos do IASB e do CPC. Isto pode fornecer uma importante análise sobre os pronunciamentos, tendo em vista a redução da complexidade dos pronunciamentos e visando, em última instância, alcançar um maior número de interessados.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

A legibilidade refere-se à facilidade de leitura de um texto, focando-se no conteúdo textual. Para medir a legibilidade foram criadas fórmulas matemáticas, servindo para designar o nível de complexidade do texto e também o nível de escolaridade que o leitor deve ter para compreender o texto.

Existem vários métodos de estimar a legibilidade de um texto. O mais utilizado é o Método *Flesch Kincaid Grade Level* (também Índice de Legibilidade Flesch-Kincaid), talvez pela facilidade de obtenção dos seus valores e por estar disponível em aplicações online ou em programas de editoração de texto, como o Word. Esse método foi criado em 1975 por Peter Kincaid, que na época era oficial da marinha dos Estados Unidos. Ele usou como base a fórmula *Flesch Reading Ease* (Facilidade de Leitura de Flesch) desenvolvida por Rudolf Flesch, derivando-a para uma fórmula que correlaciona o resultado com o sistema escolar dos Estados Unidos para avaliar e classificar o texto. A fórmula do método *Flesch-Kincaid Grade Level* é baseada no tamanho das frases e das palavras empregadas em um texto.

> No Teste de Facilidade de Leitura de Flesch é utilizada uma escala de 100 pontos. Quanto mais alta a pontuação, mais fácil é de entender o documento. A fórmula da pontuação de Facilidade de Leitura de Flesch é: 206.835 – (1,015 x ASL) – (84,6 x ASW). Onde ASL é o comprimento médio da sentença (o número de palavras dividido pelo número de sentenças) e ASW é o número médio de sílabas por palavra (o número de sílabas dividido pelo número de palavras). E o Teste do Índice de Legibilidade Flesch-Kincaid classifica o texto usando o sistema de notas escolar norte-americano. A fórmula da pontuação do Índice de Legibilidade Flesch-Kincaid é: (0,39 x ASL) + (11,8 x ASW) – 15,59. Onde ASL é o comprimento médio da sentença (o número de palavras dividido pelo número de sentenças) e ASW é o número médio de sílabas por palavra (o número de sílabas dividido pelo número de palavras). (MICROSOFT, [2017])

Pode-se caracterizar a legibilidade como precursora da leiturabilidade/apreensibilidade. Pois segundo Rumjanek (2008), o termo legibilidade (*legibility*) foi substituído, a partir de 1940 por alguns autores, pelo o termo leiturabilidade (*readability*). E para Chiang, Englebrecht, Phillips e Wang (2008) não se pode confundir leiturabilidade com compreensibilidade, pois esta é relacionada com a capacidade de compreensão do leitor. Assim a compreensibilidade não pode ser calculada por fórmulas matemáticas e sim por pesquisas de campo. Lyra e Amaral (2012) afirmam que a legibilidade se refere aos elementos da formatação textual, já a leiturabilidade está relacionado com a forma de escrita e o vocabulário utilizado. Por fim, Rumjanek (2008) conclui definindo que a leiturabilidade é um termo mais amplo do que a legibilidade e também mais significativo. De acordo com dicionário Michaelis (2017), as palavras "*readability*" e "*legibility*" são traduzidas para o português como legibilidade. Assim no Brasil o termo em português legibilidade engloba ambos os termos em inglês, mas

internacionalmente eles são separados. Os métodos de avaliação textual tanto fornecem a legibilidade quanto a leiturabilidade de um texto, pois para calcular a leiturabilidade você tem que ter os dados da legibilidade do texto. Assim, entende-se na prática que a leiturabilidade engloba a legibilidade e o porquê da mudança dos termos adotados pelos autores ao longo do tempo. Daqui para frente será adotado o termo legibilidade para falar sobre os testes, com o termo corresponde em língua inglesa *legibility*.

Segundo Kincaid, Fishburne, Rogers e Chissom (1975), há duas formas de melhorar a compreensão de um texto. A primeira forma se baseia em melhorar a capacidade de leitura do leitor. E a segunda maneira é tornar o texto mais fácil de ler. E para isto existem as fórmulas de legibilidade. Em seu artigo, os autores utilizaram as expressões matemáticas para estimar a leitura de acordo com o nível de escolaridade.

> As fórmulas de legibilidade (em grande parte, fórmulas matemáticas) são projetadas para avaliar a adequação dos livros para níveis de escolaridade ou idades. As fórmulas de legibilidade podem ser realizadas manualmente contando e executando cálculos matemáticos ou fazendo referência a uma tabela ou gráfico. Geralmente, essas rotinas aplicadas contam o comprimento das frases e o número de sílabas em palavras. Eles não levam em consideração a ordem das frases/palavras[1]. (CHIANG *ET AL*, 2008, p. 48 e 49)

As citações anteriores conceituam de forma clara a importância de se saber a legibilidade de algo. Conclui-se que o teste de legibilidade de um texto tem várias utilidades dependendo do seu usuário. Para o autor o teste ajuda a melhorar a compreensão de um texto. Já para o leitor ele serve como ferramenta de avaliar e comparar a facilidade ou dificuldade de leitura do texto. Assim a legibilidade é um termo utilizado para caracterizar modelos matemáticos que avaliam o texto, caracterizando se ele é fácil ou difícil de ler, e com essas informações podem haver diferentes interpretações dependendo do usuário que a utiliza.

> A legibilidade não depende do vocabulário utilizado. Os documentos escritos com o nível de legibilidade alta podem ser lidos por audiências com qualquer nível de educação. A maior parte dos artigos científicos devem cair na categoria da legibilidade média. A legibilidade baixa é causada pelas palavras e frases longas, sendo, contudo, possível alterar a sua desnecessária complexidade. (CAVIQUE, 2008, p.60).

[1] *Readability formulas (largely, mathematical formulas) are designed to assess the suitability of books for particular grade levels or ages. Readability formulas may be performed manually by counting and performing mathematical calculations or by referring to a chart or graph. Usually, these applied routines count the length of sentences and the number of syllables in words. They do not take into account setence/word order.*

Como os pronunciamentos contábeis são utilizados por vários tipos de usuários assim eles deveriam ser no máximo, textos classificados como padrão, isto é, com um grau de legibilidade adequada.

Conclui-se que a legibilidade avalia a formatação textual, o vocabulário utilizado e a forma de escrita de um texto a qual é aplicada em testes de legibilidade fornecendo resultados que são classificados por notas. E esses resultados podem ser utilizados, dependendo do usuário, para melhorar seu texto ou comparar textos. Assim, a comparação da legibilidade entre os pronunciamentos contábeis publicados pelo CPC e pelo IASB é de relevante importância para o meio acadêmico contábil. Visto que fornecerá uma referência de como estão os pronunciamentos contábeis brasileiros em comparação com os internacionais, quais devem ser melhorados e quais já são melhores do que os internacionais.

3. METODOLOGIA

Esse estudo é um trabalho do tipo descritivo quantitativo, logo, através de dados será discutido os resultados da legibilidade.

Neste trabalho, foi analisada a legibilidade dos pronunciamentos emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) e pelo *International Accounting Standards Board* (IASB) disponíveis nos seus respectivos sites. Foram analisados 91 pronunciamentos contábeis, em todas suas versões. Foram utilizados como base numérica as últimas versões disponíveis dos pronunciamentos. Como nem todos os pronunciamentos do CPC tinham relação com algum pronunciamento no IASB, não foram usados todos os pronunciamentos. Acredita-se que a eliminação de sete padrões dos 98 pronunciamentos contábeis disponíveis não afetará a conclusão obtida na pesquisa. Ao mesmo tempo, a redução do número de pronunciamentos analisados poderá dar mais consistência e comparação aos resultados.

O trabalho de análise foi realizado em cinco etapas: inicialmente o download de cada um dos pronunciamentos; a conversão dos documentos que estavam em PDF para o Word; o cálculo das estatísticas de legibilidade; a relação entre as estatísticas de legibilidade obtidas no item anterior com o ano de lançamento; e cálculo das relações estatísticas a partir dos dados obtidos anteriormente.

O intuito da pesquisa é comparar as estáticas de legibilidade encontrada no CPC com as encontradas no IASB. Para isto foram analisadas as estatísticas descritivas, além do cálculo da regressão e da correlação entre variáveis, conforme será explicado a seguir.

A regressão teve o CPC como variável dependente, sendo calculado para cada uma das variáveis: caracteres, palavras, sentenças, parágrafos, sentença por parágrafo, palavra por sentença, caractere por palavra, facilidade Flesch e índice Flesch. Assim:

$$CPC_{i,j} = \beta \times IASB_{i,j} + \varepsilon \qquad (1)$$

Sendo $CPC_{i,j}$ = variável i (caracteres, palavras, etc.) para cada pronunciamento j do CPC; $IASB_{i,j}$= variável i (caracteres, palavras etc.) para cada pronunciamento j do IASB correspondente ao pronunciamento do CPC; e ε corresponde ao termo de erro da regressão. Assim, para cada pronunciamento do CPC foi calculado o número de caracteres, assim como do seu correspondente do IASB. Por exemplo, o CPC 00R1 apresentou 76.512 caracteres; o pronunciamento relacionado do IASB, o Framework, apresentou 65.550 caracteres. Isto foi realizado para cada um dos 43 pronunciamentos de cada regulador. A seguir, calculou-se a

regressão linear, sem a constante, conforme definido anteriormente. A variável relevante do modelo é o coeficiente angular (ou β). Se a variável i dos pronunciamentos for igual entre os dois reguladores, o valor do beta deverá ser igual a um. Caso $\beta > 1$ isto indicaria que a variável do IASB é menor que a variável do CPC. Se o resultado apontar um $\beta < 1$ tem-se uma situação onde a variável do IASB é maior que a variável do CPC. Assim, no caso do número de caracteres, o resultado da regressão, conforme será detalhado mais adiante, apontou um coeficiente angular de 1,19. Isto significa dizer que o número de caracteres do CPC corresponde a 19% a mais que o número de caracteres do IASB.

Também foi calculado uma regressão associando cada variável de cada entidade reguladora com o período de tempo. Neste caso, a variável TEMPO foi considerada como independente e os números apurados em cada estatística (caracteres, palavras etc) para cada entidade reguladora foi considerado como dependente. Formalmente:

$$CPC_{i,t} = \beta \times TEMPO_{i,j} + \varepsilon \qquad (2)$$

$$IASB_{i,t} = \beta \times TEMPO_{i,j} + \varepsilon \qquad (3)$$

Assim, a variável TEMPO corresponde ao ano de cada CPC e cada pronunciamento do IASB. É importante salientar que foi considerado o ano da última atualização de cada pronunciamento. Caso o coeficiente angular seja negativo, isto seria um indício de que existe uma redução de número de cada variável calculada (caracteres, palavras etc). Se o coeficiente for positivo, há uma confirmação de que existe um crescimento nos números de caracteres, palavras etc ao longo do tempo. Para determinar a significância dos valores utilizou-se a regra de dois desvios padrões, que corresponde a 95,45% aproximadamente.

Nos testes de legibilidade foram encontradas pequenas alterações de valores quando feito o teste mais de uma vez no mesmo pronunciamento. Mas como é uma diferença que pode ser causada por diferenças de formatação, cabeçalho e pontuação, as alterações não foram consideradas durante a pesquisa. Outro ponto observado ao longo do processo de análise é que no caso dos CPC, que estão em língua portuguesa, o Word não oferece os valores do Índice de Legibilidade Flesch-Kincaid. Assim, para encontrar esses valores foram utilizadas as fórmulas de teste de facilidade de leitura de Flesch, do teste do índice de legibilidade Flesch-Kincaid e outros valores fornecidos pelo teste de legibilidade do Word. Procurou-se entender a razão das últimas versões do software não calcular mais os índices de legibilidade, mas não foi possível encontrar nenhuma explicação oficial. Acredita-se que a Microsoft não esteja segura do

significado deste índice para língua portuguesa, mas não foi possível confirmar esta suposição até a data de encerramento da pesquisa.

É importante ressaltar que foram encontradas limitações atreladas ao método utilizado para calcular a legibilidade deste artigo. Desconsiderando uma limitação mais teórica, relacionado ao uso de formulas para calcular a legibilidade. Também se teve uma limitação pratica, o Word não forneceu os valores do Índice de Legibilidade Flesch-Kincaid. Foi constatado que o Word não fornece mais o resultado desse dado no idioma português. Assim para achar esse valor foi utilizada sua respectiva fórmula com base nos dados que o Word forneceu, para assim, encontrar o Índice de Legibilidade Flesch-Kicaid.

Consideraram-se as seguintes estatísticas de legibilidade: quantidade de caracteres, de palavras, de sentenças, de parágrafos, média de sentenças por parágrafo, de palavras por sentença, de letras por palavras, índice de legibilidade pelo Teste de Facilidade de Leitura de Flesch e pelo Índice de Legibilidade Flesch-Kincaid.

Os testes de legibilidade foram feitos no Word, pois esse é o software de processamento de texto mais acessível e com uma análise bastante acurada para esse tipo de teste.

Para esclarecer os valores a serem apresentados no resultado, a seguir tem-se uma escala para dá auxílio para classificar em que nível de legibilidade o resultado está e qual o nível de escolaridade precisa-se ter para ler o pronunciamento.

TABELA 1 **- INTERPRETAÇÃO DOS VALORES OBTIDOS COM O ÍNDICE DE FLESCH**

Teste de Facilidade de leitura de Flesch	Índice de Legibilidade Flesch-Kincaid	Legibilidade	Escolaridade Aproximada
90-100	1- 5	Muito fácil	4ª série do Ensino Fundamental
80-90	5 – 6	Fácil	5ª série do Ensino Fundamental
70-80	6 – 7	Razoavelmente fácil	6ª série do Ensino Fundamental
60-70	7 – 9	Padrão	7ª e 9ª série do Ensino Fundamental
50-60	9 – 12	Razoavelmente difícil	Início do Ensino Médio
30-50	13 – 16	Difícil	Ensino Médio e Nível Superior
0-30	17 ou mais	Muito difícil	Nível Superior

Fonte*: Costa (2014), adaptado.*

A pesquisa foi formada através de algumas hipóteses.

1. O Grau de legibilidade dos pronunciamentos são fáceis ou muito fáceis;
2. Não há diferença de legibilidade dos pronunciamentos do CPC em comparação com os do IASB;

3. Com o passar do tempo os novos pronunciamentos devem ser mais legíveis que os anteriores.

4. RESULTADOS

Nesse trabalho foram calculadas as legibilidades dos 48 pronunciamentos do CPC atualmente vigente. Foram encontrados 43 pronunciamentos do IASB que são relacionados aos CPCs vigentes. Assim para o cálculo das estatísticas descritivas foram utilizados o todos os pronunciamentos de cada instituição. E como para o cálculo das estatísticas de regressão e correlação utiliza comparação entre o IASB e o CPC, foram utilizados 43 pronunciamentos.

Nas tabelas 2 e 3 estão o resultado das estáticas descritivas de legibilidade de ambos os pronunciamentos. Na tabela 2 foram utilizados os resultados de 48 pronunciamentos para o cálculo das estatísticas. Dando ênfase nos resultados do Teste de Facilidade de Leitura de Flesch, e utilizando como a tabela 1 como parâmetro, tem-se que na média, com o resultado de 47,56, os pronunciamentos do CPC são considerados textos de difícil leitura. Conforme o "Apêndice 1" desse trabalho, percebe-se que o CPC 18 é o mais difícil de ler, sendo classificado como "muito difícil", com um índice de 27. E o CPC 08 é considerado o mais fácil, sendo classificado como "fácil", com um índice de 86. Já o Índice de Legibilidade Flesch-Kincaid indica que só quem entende os pronunciamentos do CPC são estudantes que estão no início do ensino médio em diante.

O CPC 08 tem como tema "Custos de Transação e Prêmios na Emissão de Títulos e Valores Mobiliários" analisando seus dados conclui-se que a sua facilidade de leitura está atrelada a combinação de um baixo número de caracteres e palavra com um alto número de sentenças e parágrafos. Já o CPC 18, que tem como tema "Investimento em Coligada e em Controlada", tem um alto número de caracteres com um baixo número de sentenças e parágrafos. Conclui-se que a dificuldade de leitura de um texto, utilizando o Método Flesch-Kincaid, não está atrelada ao número de páginas. A complexidade de leitura está atrelada ao número de caráteres, parágrafos e sentenças. A explicação está na forma de como é baseada as fórmulas desse método. Quanto menor os valores do comprimento médio da sentença e médio das silabas, maior vai ser seu o seu teste de facilidade de leitura Flesch e menor vai ser seu Índice de leitura Flesch-Kincaid. E considerando os pesos das fórmulas, quanto menor o valor do número médio de silabas, provavelmente, mais fácil de ler o texto será.

Na tabela 3, e utilizando 43 pronunciamentos, o resultado da média do Teste de Facilidade de Leitura de Flesch, de 28,65, faz com que os pronunciamentos do IASB sejam considerados como muito difíceis para ler. Conforme o "Apêndice 2" deste trabalho, percebe-se que o IAS 34 é considerado o mais difícil para ler, sendo classificado como "muito difícil", com um índice de 19,4. O IAS 17 é considerado o mais fácil, sendo classificado como "difícil",

pois possui um índice de 36,8. Já o Índice de Legibilidade Flesch-Kincaid indica que só quem entende os pronunciamentos do IASB são estudantes que estão no último ano do ensino médio e no começo da faculdade em diante.

Analisando o IAS 17 com o tema "Demonstração Intermediária (*Interim Financial Reporting*) " que a sua facilidade de leitura está atrelada principalmente ao seu baixo número de palavras, 6.139. No caso da IAS 34, que tem como tema " Operações de Arrendamento Mercantil (*Leases)* ", a sua dificuldade de leitura está principalmente atrelada ao seu alto número de palavras, 34.044. No caso das IAS conclui-se que a maior diferença em sua classificação está atrelada ao número de palavras. A explicação é que para encontrar os valores do comprimento médio da sentença e médio das silabas, divide-se essas variáveis, sentenças e silabas, pelo número de palavras.

TABELA 2 - ESTATÍSTICAS DE LEGIBILIDADE DOS CPCS

Variável	Media	Mediana	Mínimo	Máximo	Desvio Padrão
Caracteres	86.354,7	54.339,5	9.195	557.105	97.385,9
Palavras	15.938,5	10.242,5	1.505	100.658	18.094,5
Sentenças	1.145,5	794	119	6.464	1.148,43
Parágrafos	897,2	630	750	5186	920,03
Sentenças por paragrafo	1,29	1,3	1	180	0,16
Palavras por sentença	14,17	14,75	4,5	21,4	3,93
Caracteres por palavra	5,51	5,5	4,7	6,1	0,28
Facilidade de Flesch	47,56	47	27	86	10,99
Índice Flesch-Kincaid	10,14	10,64	23,82	14,71	2,22

Fonte: Elaboração própria com base nas análises realizadas durante o estudo.

TABELA 3 - ESTATÍSTICAS DE LEGIBILIDADE DO IASB

Variável	Media	Mediana	Mínimo	Máximo	Desvio Padrão
Caracteres	70.653,40	45.426	6.174	425.460	82.425,70
Palavras	17.583,40	9.623	2.385	79.696	20.768,00
Sentenças	795,63	589	150	4.889	832,20
Parágrafos	438,61	301	830	2.693	476,62
Sentenças por paragrafo	1,97	2,00	1,30	2,70	0,27
Palavras por sentença	21,73	21,50	15,90	27,80	2,89
Caracteres por palavra	5,18	5,20	4,90	5,40	0,14
Facilidade de Flesch	28,65	29,00	19,40	36,80	4,39
Índice Flesch-Kincaid	14,58	14,50	12,20	16,50	1,04

Fonte: Elaboração própria com base nas análises realizadas durante o estudo.

Relacionando os valores das duas tabelas, apesar dos pronunciamentos do CPC ter menos palavras, sentença por parágrafo e palavras por sentença que os do IASB, tem mais caracteres, mais sentenças, mais caracteres por palavra e dobro de parágrafos. Analisando os resultados infere-se que essa diferença é justificada pela forma de escrita de cada língua, esses resultados foram esperados logo que o inglês tem palavras mais curta e é uma língua mais objetiva na sua forma de expressar do que o português. Já comparando os resultados da Facilidade de Leitura de Flesch, o nível de dificuldade de leitura dos pronunciamentos do CPC é menor que os dos pronunciamentos do IASB. E o nível de ensino para entender o CPC também é menor que do IASB. Comparando os resultados do desvio padrão do Teste de Facilidade de Leitura de Flesch do CPC e do IASB, conclui-se que os pronunciamentos do CPC têm uma maior variação que os pronunciamentos do IASB.

A tabela 4 apresenta as estatísticas de regressão de cada variável, utilizando os valores do CPC como variável dependente, para comparar o CPC e o IASB, conforme expressão (1), apresentada anteriormente. A primeira estatística de regressão a ser analisada é a do Coeficiente Angular. Como o resultado do método Flesch foi 1,62, conclui-se que em média 60% dos pronunciamentos do CPC são mais fáceis de ler do que a do IASB. No que diz respeito aos resultados, os valores do coeficiente angular de caracteres, sentenças, parágrafos, caracteres por palavra e facilidade Flesch são maiores que a unidade, indicando que nestas variáveis os pronunciamentos do CPC apresentam resultados superiores aos do IASB. As variáveis palavras, sentença por parágrafo, palavra por sentença e índice de Flesch-Kincaid tiveram um coeficiente angular inferior a unidade, indicando que os pronunciamentos do CPC apresentam resultados inferiores aos do IASB. A segunda a ser analisada é o Valor t, que mede se os dados coletados são significativos. Em seguida tem-se o Coeficiente R^2; aqui, quanto mais perto de 1 melhor é a capacidade de explicação da regressão. Assim os resultados que se obteve do R^2, a maioria é maior que 0,8, mostra que esses dados têm grande capacidade de explicação. Por último tem-se o Fator Crítico que mede a qualidade da regressão.

TABELA 4 - ESTATÍSTICAS DE REGRESSÃO DA EXPRESSÃO (1)

	Coeficiente	Valor t	R2	Fc
Caracteres ***	1,19	19,40	0,90	376,31
Palavras **	0,74	8,53	0,63	72,83
Sentenças ***	1,28	14,03	0,82	196,88
Parágrafos ***	1,77	13,43	0,81	180,27
Sentença / parágrafo ***	0,65	45,41	0,98	2.061,92
Palavra / Sentença ***	0,65	22,14	0,92	490,37
Caracteres / Palavra ***	1,07	162,10	1,00	26.271,54

Facilidade de Flesch ***	1,62	28,59	0,95	817,28
Índice Flesch-Kincaid ***	0,70	29,89	0,96	893,20

Fonte: Elaboração própria com base nas análises realizadas durante o estudo. Neste caso, o valor de cada variável obtida nos pronunciamentos do CPC foi considerado como variável dependente e o valor correspondente do IASB como variável independente. Calcularam-se 9 regressões. Caso o coeficiente tenha um beta superior a 1 isto indica que o valor da variável dependente, o CPC, é superior ao valor da variável independente. Os valores significativos, a dois desvios-padrões, estão marcados com ** e correspondem, aproximadamente, a 95,45%. Os valores com *** são significativos a três desvios-padrões.

A tabela 5 apresenta as estatísticas da comparação ano/pronunciamento do CPC. Analisando os resultados da coluna Coeficiente conclui-se que a cada ano todas as variáveis aumentam, pois, as variáveis são maiores que 0. Especificamente com respeito a facilidade de Flesch, observa-se que os pronunciamentos estão mais fáceis com o passar do tempo. Entretanto, o resultado do índice Flesch-Kincaid foi contraditório, já que os pronunciamentos recentes demandam maior nível de escolaridade. A justificativa para estes resultados, também observados para o IASB (Tabela 6, a seguir) pode decorrer de dois fatores: as fórmulas de cálculo são distintas (e o coeficiente de correlação é diferente de -1; no caso, o r foi igual a -0,93) e o nível de acréscimo, que não é substancial ao longo do tempo.

TABELA 5 - ESTATÍSTICAS VARIÁVEL INDEPENDENTE ANO – CPC – EQUAÇÃO (2)

	Coeficiente	Valor t	R^2	Fc
Caracteres ***	42,59	5,97	0,44	35,67
Palavras ***	7,83	5,92	0,43	35,05
Sentenças ***	0,55	6,77	0,50	45,84
Parágrafos ***	0,42	6,68	0,49	44,59
Sentenças / parágrafo ***	0,00064	35,63	0,97	1.273,37
Palavras / Sentença ***	0,0071	21,76	0,91	473,55
Caracteres / Palavra ***	0,0028	48,52	0,98	2.354,40
Facilidade de Flesch ***	0,023	26,94	0,94	725,71
Índice Flesch-Kincaid ***	0,0051	27,20	0,94	739,70

Fonte: Elaboração própria com base nas análises realizadas durante o estudo. Neste caso, cada variável obtida nos pronunciamentos do CPC foi considerada como variável dependente e o ano do pronunciamento como variável independente. Calcularam-se 9 regressões. Caso o coeficiente seja positivo, isto indica um aumento no tempo. Os valores com *** são significativos a três desvios-padrões.

A tabela 6 apresenta a relação ano/pronunciamento do IASB. Analisando os resultados da coluna Coeficiente, conclui-se que a cada ano todas variáveis também aumentam. Isso quer dizer que à medida que passa o ano fica mais fácil a leitura dos pronunciamentos do IASB, sob a ótica da Facilidade de Flesch, mas necessita um nível maior de escolaridade para entendê-lo, conforme explicitado anteriormente.

TABELA 6 - ESTATÍSTICAS VARIÁVEL INDEPENDENTE ANO – IASB – EQUAÇÃO (3)

	Coeficiente	Valor t	R^2	Fc
Caracteres ***	35,29	5,63	0,43	31,73
Palavras***	8,78	5,56	0,42	30,94
Sentenças ***	0,40	6,28	0,48	39,48
Parágrafos ***	0,22	6,05	0,47	36,56
Sentenças / parágrafo ***	0,00098	48,27	0,98	2.329,86
Palavras / Sentença ***	0,011	49,30	0,98	2.430,25
Caracteres / Palavra ***	0,0026	248,80	1,00	61.892,23
Facilidade de Flesch ***	0,014	42,66	0,98	1.819,66
Índice Flesch-Kincaid ***	0,0072	92,04	1,00	8.470,57

Fonte: Elaboração própria com base nas análises realizadas durante o estudo. Neste caso, cada variável obtida nos pronunciamentos do IASB foi considerada como variável dependente e o ano do pronunciamento como variável independente. Calcularam-se 9 regressões. Caso o coeficiente seja positivo, isto indica um aumento no tempo. Os valores com *** são significativos a três desvios-padrões.

5. CONCLUSÃO

Comparando a média das estatísticas de legibilidade dos pronunciamentos do CPC vigentes com as respectivas emitidas pelo IASB, constata-se que os pronunciamentos contábeis do CPC são mais fáceis de ler que os pronunciamentos do IASB. Mas de acordo com o seu resultado no Teste de Facilidade de Leitura de Flesch - 47,56 - os pronunciamentos do CPC ainda são classificados como textos difíceis de ler e de acordo com o resultado do Índice de Legibilidade Flesch-Kincaid – 10,14 - só usuários com ensino médio completo e/ou com nível superior entenderiam seu texto. Já os pronunciamentos do IASB são classificados como textos muito difíceis de ler, Teste de Facilidade de Leitura de Flesch de 28,65, nos quais sós usuários com nível superior, Índice de Legibilidade Flesch-Kincaid de 14,58, entenderão os pronunciamentos.

As estatísticas de legibilidade do CPC estão melhores do que a do IASB, conforme resultados apresentados na tabela 4. Assim, esse resultado mostra que há uma maior probabilidade de ter pronunciamentos classificados como muito difíceis e/ou normais dentro da média do CPC, que é classificada como difíceis.

Também foi feita uma estatística de regressão utilizando a relação CPC/Ano e IASB/Ano. Ela foi feita com a intenção de analisar e comparar esses valores para descobrir se as instituições melhoraram a legibilidade dos pronunciamentos contábeis ao longo do ano.

Confrontando as hipóteses levantadas na metodologia, tem-se os resultados a seguir. A primeira hipótese que foi rejeitada, logo que os graus de legibilidade dos pronunciamentos contábeis de ambos as instituições em média são classificadas como difíceis ou muito difíceis de ler. A segunda hipótese também foi rejeitada, dado que houve significativa diferença entre os CPC e o IASB. E a terceira hipótese foi confirmada, uma vez que os pronunciamentos estão mais legíveis ao passar.

Uma limitação da pesquisa diz respeito aos resultados obtidos a partir da expressão (1). Parte do resultado pode ser decorrente das especificidades de cada língua (portuguesa versus inglesa). Entretanto não é possível fazer uma inferência mais precisa sobre o assunto. Outro aspecto limitante da pesquisa diz respeito aos assuntos tratados em cada pronunciamento. É razoável supor que, com o passar do tempo, os temas tratados nos pronunciamentos sejam mais complexos. Isto faz com que as estatísticas obtidas nas expressões (2) e (3) estejam afetadas pela complexidade crescente inerente ao ambiente de negócios e que isto impacta nos índices de legibilidade. Estes dois aspectos não foram considerados na pesquisa, apesar de sua

relevância. Certamente corresponde a uma limitação, fazendo com que as conclusões aqui apresentadas devam ser tomadas com ressalvas.

Como sugestão de continuação ou aprofundamento deste artigo, recomendo fazer a legibilidade dos pronunciamentos contábeis utilizando outros métodos de legibilidade. Outra sugestão é fazer um artigo que comparar a legibilidade com a compreensibilidade de alguns artigos, para ver se os métodos de legibilidade são válidos.

REFERÊNCIAS

CAVIQUE, Luís. Legibilidade de Artigos Científicos: Análise de Dados da RCC. **Revista de Ciências da Computação**. V. 3, n. 3, 2008.

CFC - Resolução CFC nº 1.050/05. Dispõe sobre o Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), e dá outras providências. Disponível em: < http://www.crcsp.org.br/portal_novo/exames/exame_auditores/pdf/RES_1019.pdf. Acessado em: 11 de outubro de 2017.

CHIANG, Wei-Chih *et al*. Readability of Financial Accounting Principles Textbooks. **The Accounting Educators' Journal**. v. 18, 2008

COSTA, Taísa Lopes Soares da. Análise de Legibilidade dos Pronunciamentos Técnicos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis. 2014. **Monografia em Ciências Contábeis.** Universidade de Brasília, Brasília.

Comitê dos Pronunciamentos Contábeis. **Conheça o CPC**. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/CPC/CPC/Conheca-CPC>. Acessado em: 06 de outubro de 2017.

DALE, Edgar, Ed. **Readability** (1949). National Conference on Research in English.; National Council of Teachers of English, Champaign, Ill. Disponível em: <http://files.eric.ed.gov/fulltext/ED089361.pdf>. Acessado em: 13 de outubro de 2017.

DUBAY, William H (2004). The Principles of Readability. Impact Information. Copyright © 2004 William H. DuBay. Disponível em: <http://files.eric.ed.gov/fulltext/ED490073.pdf>. Acessado em: 13 de outubro de 2017.

IFRS Foundation. **Quem somos e o Que fazemos**. Disponível em <http://www.ifrs.org/-/media/feature/about-us/who-we-are/who-we-are-portuguese-v2.pdf>. Acessado em: 06 de outubro de 2017.

KINCAID, J. Peter. *et al*. **Derivation of New Readability Formulas (automated readability index, fog count and flesch reading ease formula) for navy enlisted personnel**. Naval Technical Training Command Millington TN Research Branch, 1975

LEGIBILITY. **Dicionário online do Michaelis**, 01 de novembro 2017. Disponível em < http://michaelis.uol.com.br/moderno-ingles/busca/ingles-portugues-moderno/legibility/ >.

Acessado em: 01 de novembro de 2017.

LYRA, Danilo Hottis; AMARAL, Cláudio Lúcio Fernandes. Apreensibilidade e legibilidade de artigos científicos de um periódico nacional. **Tekhne e Logos**, v.3, n.3, p.90-101, 2012.

MICROSOFT. **Testar a legibilidade do documento**. Disponível em: <https://support.office.com/pt-br/article/Testar-a-legibilidade-do-documento-85b4969e-e80a-4777-8dd3-f7fc3c8b3fd2>. Acessado em: 18 de agosto de 2017.

PLUCINSKI, Kenneth J; OLSAVSKY, Jonh; HALL, Linda. Readability of Introductory Financial and Managerial Accounting Textbooks. **Academy of Educational Leadership Journal**, v. 13, n. 4, p. 119-127, 2009.

READABILITY. **Dicionário online do Michaelis**, 01 de novembro 2017. Disponível em <http://michaelis.uol.com.br/moderno-ingles/busca/ingles-portugues-moderno/readability/>. Acessado em: 01 de novembro de 2017.

RUMJANEK, Letícia. Tipografia para crianças: estudos de legibilidade. **Estudos em Design**, v.18, n. 2, 2015.

APÊNDICE 1: Tabela das Estatísticas de Legibilidade dos CPCs

Fonte: Elaboração própria com base nas análises realizadas durante o estudo.

	Caracteres	Palavras	Sentenças	Parágrafos	Sentenças/ paragrafo	Palavras/ sentença	Caracteres/ palavra	Facilidade de Flesch	Índice Flesch
CPC 00 R1	76.512	13.342	971	601	1,6	13,7	5,7	40	11,1
CPC 01 R1	109.309	20.919	1.201	910	1,3	17,4	5,2	54	10,1
CPC 02 R2	43.382	7.789	398	283	1,4	19,6	5,6	40	12,5
CPC 03 R2	46.412	8.445	1.011	914	1,1	8,4	5,5	54	7,8
CPC 04 R1	94.089	17.207	1.263	975	1,3	13,6	5,5	49	9,8
CPC 05 R1	31.456	5.650	458	393	1,2	12,3	5,6	47	9,8
CPC 06 R1	39.215	6.855	540	466	1,2	12,7	5,7	42	10,6
CPC 07 R1	23.522	4.064	276	205	1,3	14,7	5,8	38	11,6
CPC 08 R1	28.933	6.194	1.367	1.308	1	4,5	4,7	86	2,4
CPC 09	31.543	5.530	627	591	1,1	8,8	5,7	46	9,0
CPC 10 R1	93.378	17.049	815	566	1,4	20,9	5,5	42	12,6
CPC 11	58.779	10.714	628	444	1,4	17,1	5,5	45	11,2
CPC 12	55.001	10.550	626	457	1,4	16,9	5,2	55	9,8
CPC 13	31.320	5.856	316	248	1,3	18,5	5,3	49	11,0
CPC 14	121.497	24.958	3.381	3.012	1,1	7,4	4,9	76	4,5
CPC 15 R1	176.430	31.598	1.985	1.450	1,4	15,9	5,6	43	11,2
CPC 16 R1	22.877	4.326	280	192	1,5	15,4	5,3	54	9,6
CPC 17 R1	27.316	5.089	561	501	1,1	9,1	5,4	57	7,6
CPC 18 R2	37.258	6.308	301	220	1,4	21	5,9	27	14,7
CPC 19 R2	88.878	16.152	1.244	884	1,4	13	5,5	49	9,7
CPC 20 R1	11.731	2.028	160	130	1,2	12,7	5,8	40	10,8
CPC 21 R1	60.512	10.323	805	649	1,2	12,8	5,9	37	11,3
CPC 22	33.418	5.884	753	667	1,1	7,8	5,7	48	8,5
CPC 23	27.590	4.737	320	273	1,2	14,8	5,8	36	11,9
CPC 24	14.497	2.560	182	155	1,2	14,1	5,7	42	10,9
CPC 25	58.447	10.800	1.012	844	1,2	10,7	5,4	54	8,4
CPC 26 R1	102.605	17.478	1.378	1.120	1,2	12,7	5,9	37	11,3
CPC 27	41.076	7.649	511	389	1,3	15	5,4	51	9,9
CPC 28	53.348	9.470	591	440	1,3	16	5,6	41	11,5
CPC 29	34.258	6.407	783	655	1,2	8,2	5,3	59	7,1
CPC 30 R1	53.678	9.788	593	412	1,4	16,5	5,5	46	10,9
CPC 31	52.450	10.162	938	790	1,2	10,8	5,2	63	7,2
CPC 32	138.709	26.005	2.707	2.271	1,2	9,6	5,3	58	7,6
CPC 33 R1	103.335	18.861	1.230	997	1,2	15,3	5,5	47	10,5
CPC 35 R2	20.888	3.489	243	198	1,2	14,4	6	31	12,5
CPC 36 R3	132.408	24.164	1.509	999	1,5	16	5,5	47	10,7
CPC 37 R1	134.793	24.610	1.564	1.192	1,3	15,7	5,5	47	10,6
CPC 38	267.138	50.931	2.860	1.778	1,6	17,8	5,2	53	10,3
CPC 39	88.041	16.025	1.062	697	1,5	15,1	5,5	47	10,5
CPC 40 R1	72.053	12.879	776	611	1,3	16,6	5,6	42	11,5
CPC 41	123.035	23.466	2.825	2.606	1,1	8,3	5,2	62	6,7
CPC 43 R1	15.608	2.695	134	75	1,8	20,1	5,8	32	13,8
CPC 44	9.195	1.505	119	105	1,1	12,6	6,1	29	12,3
CPC 45	41.143	7.099	472	424	1,1	15	5,8	37	11,8
CPC 46	150.516	28.970	2.049	1.545	1,3	14,1	5,2	58	8,7
CPC 47	125.698	23.843	1.232	857	1,4	19,4	5,3	50	11,1
CPC 48	384.642	73.965	3.464	2.379	1,5	21,4	5,2	51	11,5
CPC PME	557.105	100.658	6.464	5.186	1,2	15,6	5,5	45	10,9

APÊNDICE 2: Tabela das Estatísticas de Legibilidade dos IFRS

Fonte: Elaboração própria com base nas análises realizadas durante o estudo.

	Caracteres	Palavras	Sentenças	Parágrafos	Sentenças/ parágrafo	Palavras/ sentença	Caracteres/ palavra	Facilidade de Flesch	Índice Flesch
Framework	65550	11679	615	472	2,7	19,8	5,3	27	14,1
IAS 36	104323	19923	1000	620	1,9	22,5	5,1	31,8	14,4
IAS 21	44204	8092	454	268	2	22	5,3	24,9	15
IAS 7	26324	4944	254	152	2	24,7	5,1	27,5	15,5
IAS 38	72806	13785	701	445	2	22,8	5,1	26	15,3
IAS 24	18534	3330	236	105	1,6	20,3	5,3	22,8	15,1
IAS 17	30729	6139	241	183	1,6	26,4	4,9	36,8	14,5
IAS 20	16864	3192	150	115	1,8	23,5	5,1	32,5	14,5
IAS 39	73864	14404	589	415	2,4	25,9	5	29,9	15,4
IFRS 2	89232	16566	884	481	2,1	23,4	5,2	28,6	15
IFRS 4	58768	10820	703	405	1,9	19,2	5,3	31,2	13,6
IFRS 3	107099	19310	1147	618	2,1	20,9	5,4	23,6	15,1
IAS 2	23660	4429	300	168	2,3	19,1	5,2	33,6	13,2
IAS 11	18739	3548	182	105	1,9	21,3	5,2	35,8	13,5
IAS 28	33922	6427	287	183	1,9	27,8	5,1	25,9	16,5
IFRS 11	51152	9623	750	301	1,7	20,7	5,1	33,1	13,7
IAS 23	13006	2385	171	83	2	22,8	5,3	25,5	15,3
IAS 34	6174	34044	335	208	2,1	22,2	5,4	19,4	16
IFRS 8	32749	5908	320	185	2,1	22,3	5,4	20,4	15,9
IAS 8	33830	6073	420	183	1,7	21,5	5,4	21,4	15,6
IAS 10	14988	2787	217	91	1,8	19,6	5,2	26,2	14,4
IAS 37	43927	8334	463	275	1,9	21,9	5,1	31,7	14,2
IAS 1	83160	15135	911	452	2	20,5	5,4	23,2	15,1
IAS 16	48154	9271	556	330	2,1	19,7	5	34,8	13,2
IAS 40	44859	8550	426	266	2	23,9	5,1	29	15,1
IAS 41	26300	4884	386	193	2,1	15,9	5,2	29,6	13
IAS 8	33830	6073	420	183	1,7	21,5	5,4	21,4	15,6
IFRS 5	37945	7405	508	231	1,8	19,9	5	34,9	13,3
IAS 12	85086	16403	858	521	2,4	21,7	5	29,7	14,4
IAS 19	98779	18474	1063	598	1,7	21,7	5,2	29,6	14,5
IAS 27	17988	3307	246	103	1,7	19,3	5,2	28,4	13,9
IFRS 10	126200	23644	1448	769	2,1	20,8	5	30,6	14,1
IFRS 1	14949	79207	1166	571	2	16	5,1	35,4	12,2
IAS 39	73864	14404	589	415	2,4	25,9	5	29,9	15,4
IAS 32	97438	18496	1041	528	2,3	21,2	5,1	29,5	14,3
IFRS 7	118644	21890	1602	593	1,8	18,9	5,3	28,5	13,9
IAS 33	50351	9395	429	277	2	25,7	5,2	26,5	15,9
IFRS 1	14949	79207	1166	571	2	16	5,1	35,4	12,2
IFRS 12	45426	8232	664	254	1,3	17,3	5,4	26,3	13,8
IFRS 13	98556	18789	960	583	1,9	24,2	5,1	30	15
IFRS 15	131072	24711	1343	608	2	25,4	5,1	28,4	15,6
IFRS 9	384642	73173	3122	2060	2,3	27,1	5,1	24,7	16,5
Reporting	425460	79696	4889	2693	1,5	21,4	5,2	30,5	14,3