

Evidenciação contábil : análise do nível de divulgação das demonstrações contábeis por empresas do Estado de Goiás

Anísio Candido Pereira (Centro Universitário Álvares Penteado – Brasil) profanisio@fecap.br

Elionor Farah Jreige Weffort (Centro Universitário Álvares Penteado – Brasil) elijrweff@fecap.br

Iolanda do Couto Guimarães (Universidade de Rio Verde – Brasil) iolanda@dgmmnet.com.br

Lúcio de Souza Machado (Instituto Aphoniano de Ensino Superior – Brasil) luciosmachado@terra.com.br

Resumo

A contabilidade busca constantemente, transformar dados e registros em informações úteis, relevantes e transparentes, para atender o maior número de usuários possíveis. Como os resultados e operações das empresas são conhecidos por diversos interessados mediante a divulgação das demonstrações contábeis, questionou-se, então, se o nível de divulgação das informações contábeis está sendo adequado e oportuno, de forma que possa facilitar a compreensão e a interpretação de aspectos sócio-ambientais e econômico-financeiros, que tanto interessam aos usuários. Para tanto, realizou-se uma pesquisa bibliográfica e documental, utilizando-se como amostra as demonstrações contábeis publicadas pelas empresas do Estado de Goiás, independentemente do tipo societário. Foram coletados os demonstrativos contábeis referentes ao ano 2004, publicados nos dois maiores jornais do referido estado, no período de janeiro a abril de 2005. De acordo com os resultados encontrados, a existência de evidenciação nos informes contábeis, em empresas goianas, oscilou consideravelmente, quando comparadas com o referencial teórico explorado neste estudo.

Palavras chave: demonstrações contábeis, informação, evidenciação.

Área Temática: Controladoria.

1. Introdução

Antes de abordar a evidenciação propriamente dita convém discutir os objetivos da contabilidade. Esta postura é defendida por Iudícibus (2004, p.21) ao afirmar que “o ponto de partida para o estudo da teoria de uma ciência social como a Contabilidade é estabelecer seus objetivos”.

Razão para esse enfoque inicial refere-se ao fato de que questões empresariais de ordem prática, como a escolha da forma de divulgação de informações, devem considerar os objetivos da contabilidade para sua eficácia.

A Contabilidade, através de seus processos de mensuração e avaliação dos fatos que alteram a composição patrimonial das entidades, tem por objetivo produzir informações contábeis de qualidade para a tomada de decisões. A existência de diversos tipos de usuários da informação contábil implica em uma maior preocupação, dos profissionais da área, no tocante à divulgação ou evidenciação dessas informações de forma transparente e compreensível.

De acordo com o *American Institute of Certified Public Accountants* - AICPA (1973 apud IUDÍCIBUS, 2004, p. 22) “o objetivo básico dos demonstrativos financeiros é prover informação útil para tomada de decisões econômicas”. A expressão “decisões econômicas”

indica a importância de que as empresas prestem ao público as informações relacionadas a eventos que tenham afetado ou que possam vir a afetar a situação patrimonial da entidade.

Na visão de Iudícibus (2004) a Contabilidade deveria propiciar um modelo de demonstrativo no qual cada usuário de acordo com a sua necessidade e sua forma de decidir, poderia obter as informações contábeis que desejasse, dando ênfase à informação que lhe fosse mais importante.

Edwards e Bell (1964, p. 271 apud GOULART, 2003, p. 54) também definem o “fornecimento de informação útil” como o principal objetivo da contabilidade:

o principal objetivo a ser atingido pela reunião de dados contábeis [...] é prover informação útil para a avaliação das decisões empresariais passadas e dos métodos utilizados nestas decisões. A avaliação, no caso, possui duas faces: (1) avaliação pela gestão, com o objetivo de tomar as melhores decisões possíveis de ação em um futuro incerto; (2) avaliação da gestão ou, mais amplamente, do desempenho da empresa, por acionistas, credores (incluindo bancos), agências governamentais de regulação, e outros usuários externos interessados, de maneira que possam também realizar melhores julgamentos com respeito às atividades da empresa.

A concepção de Edwards e Beell sobre os objetivos das informações contábeis, deixa clara a relevância e abrangência das mesmas sob os aspectos sócio-ambientais e econômico-financeiros. As informações contábeis são imprescindíveis no âmbito interno da empresa, como ferramenta para análise e avaliação da situação empresarial e conseqüentemente da escolha das melhores decisões; no âmbito externo da empresa, como forma de avaliação do desempenho da empresa pelos diversos usuários ou interessados que mantêm ou pretendem manter negociações com a empresa.

Em comum, todos os conceitos de objetivos abordados nesse tópico, referem-se aos usuários. Portanto, a Contabilidade deve atendê-los, prioritariamente, com informações que lhes interessam; o difícil é conhecer o modelo decisório de cada usuário.

2. Evidenciação (*Disclosure*)

Reportando-se ao termo evidenciação na língua inglesa, “*disclosure*”, pode-se entender como o oposto de fechamento, significando “abertura” da empresa por meio da divulgação de informações garantindo a transparência corporativa diante do público e dos participantes de mercado (GOULART, 2003).

Para Hendriksen e Breda (1999, p. 512), “no sentido mais amplo da palavra, *divulgação* simplesmente quer dizer veiculação da informação”. No entanto, “os contadores tendem a utilizar esta palavra num sentido ligeiramente mais restrito, tratando da veiculação de informação financeira, a respeito de uma empresa dentro de um relatório financeiro, geralmente o relatório anual”.

Iudícibus (2004, p. 123) complementa que “o *disclosure* está ligado aos objetivos da Contabilidade, ao garantir informações diferenciadas para os vários tipos de usuários”.

Os autores Aquino e Santana (1992, p. 1 apud DALMÁCIO e PAULO, 2004, p. 4) fazem uma referência aos conceitos de evidenciação:

Evidenciar é tornar evidente, mostrar com clareza e que evidente é aquilo que não oferece dúvida, que se compreende prontamente. [...] Talvez pudéssemos unir essas conceituações e dizer que evidenciação significa divulgação com clareza, divulgação em que se compreende de imediato o que está sendo comunicado.

Percebe-se que, para a consecução do objetivo da Contabilidade, requer-se que as empresas apresentem padrões satisfatórios de evidenciação, oferecendo informações amplas que garantirão a transparência empresarial e permitirá que os usuários possam realizar julgamentos adequados e tomar decisões com fundamentos consistentes e não enviesados. Além disso, as informações contábeis deverão ser disponibilizadas em tempo hábil, possibilitando a tomada de decisão no momento do ocorrido.

Pode-se concluir que evidenciar, em contabilidade, significa ser claro ao comunicar aos usuários os reflexos dos eventos econômico-financeiros sobre o patrimônio, por meio da comunicação de informações. O processo contábil deve ser claro e suficiente para que haja o estabelecimento da comunicação com o usuário por meio da divulgação das informações produzidas.

2.1. Características da evidenciação

Uma evidenciação eficaz deve apresentar algumas características, seja quanto à divulgação como às informações que se pretende tornarem públicas. Deve-se entender o tipo de usuário para que se possa entender como se devem divulgar as informações e quais e/ou como as informações devem ser apresentadas.

A evidenciação deve ser feita mediante uma divulgação que mostre as informações aos usuários de forma clara, precisa, íntegra, e que reflita a situação atual da empresa. Assim, o profissional de contabilidade deve ter cuidado especial ao evidenciar as informações, tanto em termos de quantidade quanto de qualidade, respeitando os conceitos de materialidade e relevância.

Quanto à quantidade de informações, esta deve ser aquela útil ao processo decisório e de ampla compreensão por parte dos usuários. Iudícibus (2004) salienta que a quantidade de evidenciação deve ser para o usuário, ao mesmo tempo adequada, justa e plena.

Os autores Iudícibus (2004) e Hendriksen e Breda (1999) concordam que há um vasto campo para a pesquisa contábil, buscando descobertas de métodos de mensuração em termos probabilísticos e não simplesmente determinísticos.

A informação qualitativa, na opinião de Iudícibus (2004, p. 125) é mais difícil de ser avaliada por envolver julgamentos extremamente subjetivos. Segundo o autor, “é muito mais difícil estabelecer o ‘ponto de corte’ em que uma consideração não quantificável deixa de ser importante no processo decisório de forma que justifique a omissão da evidenciação”.

Também sobre informações qualitativas, Hendriksen e Breda (1999, p. 516) argumentam que “a informação não quantitativa é relevante e merecedora de divulgação somente se é útil para o processo decisório”.

De acordo com Cushing & Romney (1994, p. 3 apud GOULART, 2003, p. 63) “para que a informação seja útil, ela deve possuir várias características. A informação deve ser confiável, relevante, tempestiva, completa, compreensível e verificável”.

Entretanto, o *International Accounting Standards* - IASB (2001, p.60) destaca que as informações sobre temas de natureza complexa não devem ser omitidas pela dificuldade de compreensão, nos casos em que são relevantes às necessidades dos usuários. Caso haja uma informação de difícil compreensão, mas que os usuários interessam-se pelo seu conhecimento, esta deve ser divulgada, e da forma mais clara possível.

Contudo, Hendriksen e Breda (1999, p. 511) admitem que “[...] sempre haverá discordâncias sobre o que deve ser divulgado e de que forma. Essas discordâncias são justas, apropriadas e estimulantes – e fazem da contabilidade a disciplina viva e fascinante que realmente é”.

Pelas definições discutidas, fica clara a responsabilidade de evidenciar todas as informações que satisfaçam as necessidades dos diversos usuários externos ou internos, conscientes que estes necessitam de segurança e confiança nas informações contábeis. Se observarmos atentamente os princípios fundamentais de contabilidade e os preceitos éticos que regem a profissão contábil, podemos perceber uma estreita ligação com a responsabilidade da evidenciação das informações contábeis.

2.2. Objetivos da evidenciação

A evidenciação de toda a informação, financeira ou não, relativa à empresa é essencial para o posicionamento da mesma no mercado de um modo geral. O crescimento do número de investidores estrangeiros e o acesso cada vez mais facilitado de pessoas sem conhecimento contábil às suas ações fazem com que os demonstrativos financeiros tenham uma qualidade e uma abrangência cada vez maior de modo a facilitar o seu entendimento e o seu alcance aos diversos segmentos interessados.

De acordo com Hendriksen e Breda (1999), existe alguma evidência que, à medida que as empresas passam a depender mais de capital estrangeiro, tendem a fazer divulgação financeira apropriada aos mercados financeiros nos quais pretendem captar recursos.

É objetivo, também, procurar melhorar a reputação da empresa através da apresentação de informações contábeis adicionais de forma voluntária. Um dos requisitos da contabilidade atual é o perfeito entendimento das peças contábeis. Faz-se necessário, então, uma explicação adicional. Essa explicação deverá ser dada por meio de uma nota explicativa.

No entanto, os objetivos da evidenciação ainda não são sempre seguidos sem que as empresas se sintam obrigadas. Radebaugh e Gray *apud* Bueno (1999, p. 4), consideram que estudos revelam que há indícios de que, sem a pressão dos governos e contadores, as empresas relutam em aumentar a transparência de seus informativos contábeis, sob argumentos de que essas informações poderão favorecer os concorrentes ou ainda, confundir os investidores pela complexidade, além de elevar os custos de divulgação.

Em seu Ofício-Circular de nº 01/2005, a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) salienta que não é qualquer tipo de informação que beneficia o funcionamento do mercado. A divulgação deve ser necessária e suficiente para facilitar a decisão do investidor, sem confundí-lo com excesso de informações, ou seja, entendendo-se como relevante aquela que pode alterar a percepção do investidor e ser capaz de permitir a comparação do desempenho de uma mesma empresa no tempo e dela com outras empresas.

As contradições sobre o que divulgar é uma situação normal em qualquer disciplina que esteja em processo de evolução. A falta de consenso a respeito do conjunto mais adequado de evidenciação reflete o vasto campo de pesquisa sobre o assunto. O propósito fundamental é que as informações atendam aos interesses dos usuários, permitindo-lhes que entre as alternativas que lhes são apresentadas eles possam escolher a melhor decisão.

3. Demonstrações contábeis obrigatórias e suas divulgações

A Lei 6.404/76, Lei das Sociedades por Ações, dispõe em seu artigo 176, como obrigatórias as demonstrações que deverão exprimir com clareza a situação do patrimônio da companhia e as mutações ocorridas no período, quais sejam: Balanço Patrimonial, Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados, Demonstração do Resultado do Exercício e Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos.

Ressalta-se que, a CVM exige a publicação da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido. Desta forma, as empresas optam por substituir a divulgação da Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados pela Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido,

sendo que esta é mais completa que aquela, incluindo em seu escopo os lucros e prejuízos acumulados.

As demonstrações de cada exercício deverão ser publicadas com a indicação dos valores correspondentes das demonstrações do exercício anterior, para efeito de comparação e análise. As designações das contas devem ser feitas com nomenclaturas claras, não se admitindo termos neutros como “outros” ou “diversos”.

Para maior esclarecimento da situação patrimonial e dos resultados do exercício, as demonstrações deverão ser complementadas por notas explicativas e outros quadros analíticos ou demonstrações contábeis. Como exemplos de demonstrativos não-obrigatórios, mas que podem auxiliar e fortalecer a transparência das ações empresariais pode-se citar a Demonstração do Fluxo de Caixa, Demonstração do Valor Adicionado e Balanço Social.

Iudícibus, Martins e Gelbcke (2003, p. 29) sintetizam que:

O conjunto de informações que deve ser divulgado por uma sociedade por ações representando sua “prestação de contas” abrange o Relatório de Administração, as Demonstrações Contábeis e as Notas Explicativas que as acompanham, o Parecer dos Auditores Independentes (se houver) e o Parecer do Conselho Fiscal (se existir).

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC), por meio da Resolução n. 737 de 27/11/1992, aprovou a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica -NBC T 6 - que trata da divulgação das demonstrações contábeis, determinando sobre a forma de apresentação, o conteúdo das notas explicativas e as republicações.

O item 6.1.2.1 da NBC T 6 versa sobre os objetivos da divulgação das demonstrações contábeis:

A divulgação das demonstrações contábeis tem por objetivo fornecer, aos seus usuários, um conjunto mínimo de informações de natureza patrimonial, econômica, financeira, legal, física e social que lhes possibilitem o conhecimento e análise da situação da Entidade.

Os meios de divulgação estão expressos no item 6.1.1.2, a saber:

- a) a publicação das demonstrações contábeis na imprensa, oficial ou privada, em qualquer das suas modalidades;
- b) a remessa das demonstrações contábeis a titulares do capital, associados, credores, órgãos fiscalizadores ou reguladores, bolsas de valores, associações de classe, entidades de ensino e pesquisa, e outros interessados;
- c) a comunicação de que as demonstrações contábeis estão à disposição dos titulares do capital, associados e demais interessados, em local ou locais identificados.

A NBC T 6, em seu item 6.1.2.2, esclarece que o conteúdo, a forma de apresentação e a divulgação das demonstrações contábeis de Entidades com atividades atípicas ou com regulamentação específica são tratadas em normas próprias. A seguir são discutidas as normas que regem algumas dessas atividades, as quais foram objetos de estudo desta pesquisa.

- Entidades sindicais e associações de classe

Os aspectos contábeis dessas entidades são tratados na NBC T 10.18 aprovada pela Resolução do CFC n. 838 de 22/02/1999. A norma determina que a divulgação das demonstrações contábeis deve obedecer à NBC T 6, sendo que as entidades sindicais e associações de classe

devem elaborar as seguintes demonstrações, conforme seu item 10.18.3.1: Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado, Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido e Demonstrações das Origens e Aplicações de Recursos. As demonstrações contábeis devem ser complementadas por Notas Explicativas.

Ressalta-se em seu item 10.18.5.1 que a denominação da Demonstração do Resultado é alterada para Demonstração do Superávit ou Déficit, a qual deve evidenciar a composição do resultado de um determinado período. Em seu item 10.18.6.1 determina que a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido é alterada para Demonstração das Mutações do Patrimônio Social, que deve evidenciar num determinado período, a movimentação das contas que integram o seu patrimônio.

- Entidades sem fins lucrativos

A Resolução do CFC n. 877 de 18/04/2000 aprovou a NBC T 10.19 que trata das entidades sem fins lucrativos. O item 10.19.1.3 define essas entidades: “as entidades sem finalidade de lucro são aquelas em que o resultado positivo não é destinado aos detentores do patrimônio líquido e o lucro ou prejuízo são denominados, respectivamente, de superávit ou déficit”.

Quanto aos seus aspectos contábeis, as entidades sem fins lucrativos estão sujeitas aos mesmos procedimentos das fundações, entidades de classe e associações de classe. Diante disso, o item 10.19.1.7 na NBC T 10.19 determina que, as diretrizes da NBC T 10.4 – Fundações e NBC T 10.18 – Entidades sindicais e associações de classe, sempre que couber, serão aplicáveis às entidades sem fins lucrativos.

As demonstrações contábeis que devem ser elaboradas são as mesmas designadas às entidades de classe e associações de classe, inclusive quanto à nomenclatura das mesmas, devendo ser complementadas por Notas Explicativas.

- Entidades cooperativas

Os aspectos contábeis das cooperativas operadoras de planos de assistência à saúde estão regulamentados pela NBC T 10.21, aprovada pela Resolução do CFC n. 944 de 30/08/2002. De acordo com a norma, as demonstrações contábeis obrigatórias são: Balanço Patrimonial, Demonstração de Sobras e Perdas, Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido e Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos. As demonstrações devem ser complementadas por Notas Explicativas. A divulgação das mesmas deve ser de acordo com a NBC T 6.

O Conselho Nacional de Assistência Social, por meio da Resolução n. 62 de 05/05/2005, fixa os limites de valores para que as demonstrações contábeis sejam auditadas por auditores independentes. Para o ano de 2004, período de análise nesta pesquisa, as entidades na área de saúde estão desobrigadas de apresentarem parecer de auditoria se tiverem auferido naquele ano, receita bruta igual ou inferior a R\$ 2.152.010,13. Acima desse valor, deverão adicionar às informações divulgadas, o parecer dos auditores independentes.

Quanto às cooperativas de crédito, estas são equiparadas às instituições financeiras e funcionam mediante autorização do Banco Central do Brasil. Assim, de acordo com a Circular n. 2.804 de 11/02/1998, as demonstrações contábeis obrigatórias para as cooperativas de crédito são: Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado do Exercício, Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido e Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos, complementadas por Notas Explicativas quando houver fatos relevantes. Também integra o conjunto de informações obrigatórias das instituições financeiras e, portanto, das cooperativas de crédito, o parecer da auditoria independente e do relatório da administração sobre os negócios sociais e os principais fatos administrativos do período.

4. Formas de evidenciação

Há várias formas e métodos, por meio dos quais os administradores das empresas podem divulgar informação aos usuários. O mais proeminente desses métodos é representado pelas demonstrações contábeis formais, nas notas explicativas e pelas demonstrações complementares.

Na concepção de Iudícibus (2004) a principal forma de evidenciação está nos próprios relatórios formais, sendo que a maior quantidade de evidenciação deve estar contida na forma e apresentação dessas demonstrações contábeis formais. De fato, a organização e critérios de apresentação que facilitem a compreensão tornam os dados mais claros e mais evidentes.

A Norma Brasileira de Contabilidade - NBC T 6 conceitua e normatiza a divulgação das demonstrações contábeis, determinando informações mínimas que cada demonstrativo deve conter. Essa norma complementa o disposto no artigo 176 na Lei 6.404/76, discutido no tópico anterior.

Conforme já foi abordado, há um certo grau de subjetividade na definição do que evidenciar e na apresentação dos demonstrativos que assegurem um nível de esclarecimento adequado às necessidades dos diversos tipos de usuários. Entretanto, deve haver clareza e indicativos que facilitem sua leitura, seja pela apresentação gráfica ou de notas sobre algumas contas, evitando o uso de abreviaturas entre outros.

As formas de evidenciação mais comumente utilizadas são discutidas a seguir.

4.1. Notas explicativas

As notas explicativas se constituem na mais conhecida e comentada forma de evidenciação. Elas buscam evidenciar algo que, se colocado no corpo do demonstrativo, não trariam vantagem ou poderiam dificultar sua compreensão (IUDÍCIBUS, 2004).

Essa “popularidade” das notas explicativas não é aleatória: elas são de apresentação obrigatória e há uma grande preocupação em torno delas. A Lei 6404/76, em seu artigo 176, nos parágrafos 4 e 5 trata das notas explicativas e o que elas devem indicar:

- a) os principais critérios de avaliação dos elementos patrimoniais, especialmente estoques, dos cálculos de depreciação, amortização e exaustão, de constituição de provisões para encargos ou riscos, e dos ajustes para atender a perdas prováveis na realização de elementos do ativo;
- b) os investimentos em outras sociedades, quando relevantes (artigo 247, parágrafo único);
- c) o aumento de valor de elementos do ativo resultante de novas avaliações (artigo 182, § 3º);
- d) os ônus reais constituídos sobre elementos do ativo, as garantias prestadas a terceiros e outras responsabilidades eventuais ou contingentes;
- e) a taxa de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações a longo prazo;
- f) o número, espécies e classes das ações do capital social;
- g) as opções de compra de ações outorgadas e exercidas no exercício;
- h) os ajustes de exercícios anteriores (artigo 186, § 1º);

- i) os eventos subsequentes à data de encerramento do exercício que tenham, ou possam vir a ter, efeito relevante sobre a situação financeira e os resultados futuros da companhia.

Quanto à estrutura da divulgação dessas notas, o Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP n. 01/2005, de 25/02/2005, destaca que normalmente elas são apresentadas na seguinte ordem:

- a) contexto operacional;
- b) declaração quanto à base de preparação das demonstrações contábeis;
- c) menção das bases de avaliação de ativos e passivos e práticas contábeis aplicadas;
- d) informações adicionais para itens apresentados nas demonstrações contábeis, divulgadas na mesma ordem;
- e) outras divulgações, incluindo:
 - I. contingências e outras divulgações de caráter financeiro; e
 - II. divulgações não financeiras, tais como riscos da entidade, as correspondentes políticas e objetivos da administração, que não se confundam com as informações a divulgar no relatório da administração, incluindo, mas não se limitando, a políticas de proteção cambial ou de mercado, *hedge*, etc.

O Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP n. 01/2005, descreve os tipos de notas explicativas, com as quais as empresas sob sua égide devem trabalhar. Essas normas não devem ser consideradas como limite máximo de inclusões de itens, mas apenas servir como orientações quando do encerramento e publicações das demonstrações contábeis.

Já as notas explicativas previstas na Lei das Sociedades por Ações, carecem de atualizações assim como o próprio texto legal, pois os negócios vêm evoluindo consideravelmente, bem como as práticas para sua operacionalização. Com isso, novos instrumentos de evidenciação vêm sendo exigidos para maior e transparência.

4.2. Quadros e demonstrativos complementares

Os quadros complementares são utilizados para melhor dispor elementos constantes das Demonstrações Contábeis, sobretudo do Balanço Patrimonial e da Demonstração do Resultado do Exercício, que têm relevância para o usuário da informação.

Segundo Hendriksen e Breda (1999, p. 529) em muitos relatórios publicados atualmente os quadros complementares são incluídos numa seção separada do relatório com título de “destaques financeiros”.

Hendriksen e Breda comentam ainda que, por meio do uso de uma seção separada no relatório, a informação ali apresentada é colocada em posição secundária em relação às demonstrações e notas explicativas e, portanto, geralmente se supõe que sua importância é menor do que a contida nas demonstrações e notas explicativas. Embora destacada as duas formas de apresentação e considerando os padrões de evidenciação no Brasil, é aconselhável apresentar os quadros complementares como componentes das notas explicativas. Assim a informação ficará mais inteligível e compreensível.

Muito embora essa definição seja uma verdade, na realidade brasileira, predomina-se os pareceres divulgados pelos órgãos reguladores que, “determinam” a forma, e o que apresentar nas demonstrações contábeis. A Comissão de Valores Mobiliários (CVM), por exemplo, divulgam ofícios às entidades sobre as quais exercem fiscalização, orientando-as quanto à evidenciação das peças contábeis e procedimentos de auditoria.

Outras características das notas explicativas são as chamadas demonstrações complementares que têm uma função um pouco diferente da desempenhada pelos quadros complementares, comentados nos parágrafos precedentes. Sua principal utilidade é prestar informação adicional ou organizada de maneira distinta.

Quanto às demonstrações complementares, Hendriksen e Breda (1999, p. 529) ressaltam que “como não são necessariamente incluídas nas demonstrações cobertas pelo parecer de auditoria, podem ser usadas como métodos de desenvolvimento e experimentação com novas ilustrações e demonstrações”. Como exemplo deste tipo de demonstrações os mencionados autores citam demonstrações divulgando o efeito de variações do nível geral de preços ou de preços específicos sobre a situação financeira e as operações da empresa.

Uma outra utilização para os demonstrativos complementares seria a sua utilização para apresentação de valores projetados, quando informações prospectivas poderiam ser transformadas em dados contábeis de acordo com as perspectivas e planos da administração.

A apresentação de informações por seguimento de negócios, evidenciando separadamente determinadas contas tais como: estoques, imobilizados, financiamentos, vendas, custos de vendas, depreciação, despesas com pesquisas etc. também poderia ser apresentadas nos demonstrativos complementares.

4.3. Parecer de auditores independentes

O mercado de valores mobiliários necessita de um adequado sistema de informações econômico-financeiras das companhias abertas, como o intuito de propiciar a liquidez e eficiência daquele mercado, considerando os preceitos de transparência e da evidência completa das informações que tenham ou que possam vir a ter influência sobre as decisões de investimento dos investidores. Isto se estende também, a outras empresas não incluídas como de capital aberto, mas que possuem a obrigatoriedade e interesse em divulgar seus atos comerciais, sobretudo para auferir ganhos em termos de transparência e negociação com entidades de fomento.

A importância do papel do auditor na sociedade ganhou mais destaque depois que alguns itens existentes na Instrução Normativa da CVM nº 308/99, passou a ser exigido. O trabalho do auditor passou indubitavelmente, para um estágio de maior aperfeiçoamento técnico profissional, bem como de controle de qualidade. As mudanças ocorridas foram implementadas também pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e pelo Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON).

O produto do trabalho do auditor é o parecer de auditoria, que consiste na opinião sobre a fidedignidade das demonstrações contábeis. A natureza da opinião do auditor classifica-se em: Parecer sem ressalva, parecer com ressalva, parecer adverso e parecer com abstenção de opinião.

Quando ocorrer incerteza em relação a fato relevante, cujo desfecho poderá afetar significativamente a posição patrimonial e financeira da entidade, bem como o resultado das suas operações, deve o auditor adicionar um parágrafo de ênfase em seu parecer após o parágrafo de opinião. Tal parágrafo deve fazer referência à nota explicativa da administração, que deve descrever, de forma mais extensa a natureza e, quando possível, o efeito da incerteza.

4.4. Relatório da administração

O relatório da administração geralmente fornece informações não financeiras de forma descritiva e de fácil entendimento pelos usuários da informação. O relatório de administração tem sido usado por inúmeros países, porém de forma diferenciada.

A princípio, este documento foi criado para que as empresas transnacionais utilizassem um padrão, mas devido às contribuições concretas no tocante a parte técnica e orientadora, pode ser usado também com sucesso por empresas nacionais.

Segundo Iudícibus, Martins e Gelbcke (2003, p. 456) existe um consenso quanto à forma de apresentação do relatório da administração, onde o mesmo deveria contemplar:

- a) as atividades globais do grupo (análise corporativa);
- b) informações mais detalhadas das atividades de ramos ou segmentos individuais (análise setorial);
- c) análise dos resultados da posição financeira do grupo (análise financeira).

A Lei 6.404/76 determina a publicação de algumas informações no relatório de administração:

- Em seu artigo 133, item I, determina que os administradores devem comunicar que se acham a disposição dos acionistas: o relatório da administração sobre os negócios sociais e os principais fatos administrativos do exercício findo;
- Em seu artigo 55, § 2º, determina que haja divulgação de aquisição de debêntures de emissão própria;
- Em seu artigo 118, § 5º, determina que haja divulgação da política de reinvestimento de lucros e distribuição de dividendos, constantes de acordo de acionistas; e
- Em seu artigo 243, determina que haja divulgação de modificações ocorridas no exercício nos investimentos em coligadas e controladas.

Contudo a Lei 6.404/76 obrigue a divulgação dos fatos indicados, de maneira geral os relatórios de administradores não têm se apresentado na forma mais adequada e com suficiente divulgação.

4.5. Parcer do conselho fiscal

Segundo Iudícibus, Martins e Gelbcke (2003), a lei brasileira não obriga a publicação do Parecer do Conselho Fiscal, entretanto quanto este existir deve ser levado ao conhecimento da Assembléia Geral dos acionistas, sendo que sua publicação é optativa. Segundo os autores, percebe-se que na prática, é publicado na maioria das vezes que existe.

5. Metodologia da pesquisa

A pesquisa objetiva avaliar o nível de evidenciação das empresas que estão obrigadas a divulgar seus informes contábeis, em detrimento às exigências e relevância dessas informações aos usuários, especialmente aos externos, visto que estes tomam suas decisões baseando-se exclusivamente nos informes contábeis publicados.

Sendo assim, na primeira etapa de desenvolvimento deste estudo teórico-empírico, buscou-se esclarecer sobre os conceitos de evidenciação e sua relevância no contexto gerencial, as regulamentações sobre a obrigatoriedade das demonstrações contábeis e divulgação, bem como as principais ferramentas de evidenciação que comumente são utilizadas, como forma de maior transparência das empresas.

Em seguida, deu-se início à pesquisa documental, para levantamento e análise das informações divulgadas por empresas do estado de Goiás. Quanto à composição e dimensionamento da amostra, trata-se de amostra coletada em fonte secundária, ou seja, da publicação dos informes contábeis em jornais de grande circulação.

A amostra foi constituída a partir de uma seleção dos informes contábeis publicados nos jornais “O Popular” e “Diário da Manhã”, que são os maiores jornais do estado de Goiás. Foi efetuado levantamento de todos os informes contábeis publicados nos dois jornais relativamente ao ano de 2004, com publicações compreendidas no período de 01 de janeiro a 30 de abril de 2005.

O objetivo da análise desta amostra é verificar se as empresas que estão publicando seus informes contábeis estão os fazendo em conformidade com as exigências estabelecidas pelos órgãos reguladores, e se atendem aos objetivos da evidenciação contábil em deixar claro e transparente para os usuários, as operações e resultados das empresas.

6. Resultados da pesquisa

A amostra constituiu-se num total de 50 empresas que foram agrupadas por tipo de sociedade, por possuírem obrigadoriedades distintas. A representatividade de cada tipo de sociedade é demonstrada na Tabela 1.

Tipo de Sociedade	Quantidade	Percentual
Cooperativas	3	6%
Instituições sem fins lucrativos	16	32%
Sociedades Anônimas	31	62%

Tabela 1 - Tipos de sociedades pesquisadas

Apesar das cooperativas não visarem lucro, optou-se por analisar esse tipo de sociedade separadamente das outras instituições sem fins lucrativos, devido às suas peculiaridades de constituição e objetivos.

Em seguida, analisou-se os tipos de demonstrativos contábeis publicados por cada tipo de sociedade, os quais foram demonstrados em tabelas da seguinte forma: BP – Balanço Patrimonial; DRE – Demonstração de Resultados do Exercício; DLPA – Demonstração de Lucros e Prejuízos Acumulados; DMPL – Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido; DOAR – Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos; NE – Notas Explicativas. Por demonstrações completas, entende-se todas essas demonstrações incluindo Parecer de Auditoria e Relatório da Administração.

Para essa análise, destacou-se a existência de pareceres de auditoria e notas explicativas, por serem valiosas fontes de evidenciação. Os resultados da pesquisa são descritos na seqüência.

- Cooperativas – representando 6% da amostra, somente 3 cooperativas publicaram seus informes contábeis no período analisado, sendo que todas apresentaram parecer de auditores independentes. De acordo com a Tabela 2, duas cooperativas apresentaram todas as demonstrações exigidas, sendo uma do segmento de crédito e outra de saúde. Cabe salientar que, a cooperativa do segmento de saúde preocupou-se em divulgar também o Balanço Social e a Demonstração do Valor Adicionado. Destaque-se que, o Balanço Social, apesar de ser uma demonstração optativa, é de grande importância e deveria ser divulgada por todas as cooperativas, em detrimento ao objetivo social das mesmas. A terceira cooperativa analisada publicou somente o Balanço Patrimonial, a Demonstração de Resultados (Sobras e Perdas) e o parecer de auditoria com ressalvas e, embora constasse no parecer de auditoria que a Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos fora auditada, essa demonstração não foi publicada.

Demonstrações publicadas - cooperativas	Quantidade	Percentual
Demonstrações completas	2	67%
BP, Demonstração de Resultado - sobras e perdas do período	1	33%

Tabela 2 – Tipos de demonstrativos publicados por cooperativas

- Instituições sem fins lucrativos – foram analisadas 16 empresas perfazendo 32% da amostra. Esse tipo de sociedade apresentou bastante convergência nas publicações das demonstrações contábeis, sugerindo falta de cumprimento das obrigações societárias ou de conhecimento das mesmas. Essas convergências podem ser visualizadas com mais propriedade na Tabela 3.

É válido ressaltar que as entidades que publicaram todas as demonstrações exigidas representam 38% das entidades sem fins lucrativos que foram submetidas à análise. Apesar do parecer de auditoria não ser obrigatório, seis entidades citaram a opinião de auditores independentes do tipo parecer sem ressalvas, destacando-se dentre estas que duas não publicaram notas explicativas e uma empresa apresentou quadros complementares. As demais entidades desse tipo societário, não citaram a opinião de auditores, ressaltando-se que 30% delas sequer preocuparam-se em demonstrar alguma nota explicativa, como os principais índices de análise de balanços e quadros complementares relativos às doações recebidas de pessoas físicas ou de órgãos públicos.

Demonstrações publicadas - instituições sem fins lucrativos	Quantidade	Percentual
Balanço Financeiro	1	6%
BP	1	6%
BP e Demonstrativo das Receitas e Despesas	1	6%
BP, DRE e Demonstrativo de Superávit e Déficit	1	6%
BP e DRE	1	6%
BP, DRE e DOAR	1	6%
BP, DRE, DMPL, DOAR e Parecer de Auditoria	1	6%
Demonstrações completas	6	38%
Demonstrativo das Receitas e Despesas	2	13%
Demonstrativo da Execução Financeira Receitas e Despesas	1	6%

Tabela 3 - Tipos de demonstrativos publicados por instituições sem fins lucrativos

- Sociedades anônimas – 62% das empresas analisadas nesta pesquisa são constituídas sob a forma de sociedades anônimas. Também esse grupo de sociedades apresentou bastante convergências no tocante a publicação dos informes contábeis exigidos. Essa situação pode ser vislumbrada na Tabela 4.

Demonstrações publicadas - sociedades anônimas	Quantidade	Percentual
BP, DRE, DLPA, NE	1	3%
BP, DRE, DMPL, NE	1	3%
BP, DRE, DMPL, DOAR	1	3%
BP, DRE, DOAR, NE	1	3%
BP, DRE, DLPA, DOAR, NE	2	6%
BP, DRE, DMPL, DOAR, NE	3	10%
BP, DRE, DLPA, DOAR, NE e Relatório da Administração	1	3%
Demonstrações completas	21	68%

Tabela 4 - Tipos de demonstrativos contábeis publicados por sociedades anônimas

A partir desses dados pode-se verificar que 68% das empresas analisadas nesse grupo publicaram todas as demonstrações contábeis exigidas, notando-se maior comprometimento com as obrigações societárias se comparadas com os outros tipos de sociedade analisados na pesquisa.

Das empresas que apresentaram as demonstrações completas, alguns aspectos ainda foram observados nas publicações, conforme segue:

- ✓ Apresentação de quadros complementares, mas não de demonstrativos complementares;
- ✓ Apresentação de relatórios da administração sem maiores destaques da gestão;
- ✓ Apresentação de quadros complementares destacando os indicadores econômico-financeiros;
- ✓ Apresentação de notas explicativas sucintas, envolvendo apenas detalhes dos estoques, financiamentos da empresa e o regime de escrituração;
- ✓ Uma das empresas trata-se de entidade pública.

Nos informes contábeis das empresas que não apresentaram as demonstrações completas, pode-se observar os seguintes aspectos:

- ✓ Notas explicativas apresentando contexto operacional, demonstrativos, principais práticas contábeis e capital social;
- ✓ Notas explicativas sem apresentação de contexto operacional, nem quadros ou demonstrativos complementares;
- ✓ Notas explicativas em desacordo com a lei;

Quanto aos pareceres de auditoria, 35% das empresas não apresentaram relatórios, 23% apresentaram pareceres com ressalva e 42%, pareceres sem ressalva.

Um aspecto interessante que pode ser observado, foi que das empresas que apresentaram pareceres com ressalva, somente uma deixou de apresentar o relatório de administração e do conselho fiscal; as demais apresentaram demonstrações completas. E das que apresentaram pareceres sem ressalva, somente duas não apresentaram demonstrações completas.

Considerações finais

A presente pesquisa teve como objetivo apresentar e discutir os vários tipos de empresas que fizeram suas publicações, destacando o nível de divulgação das demonstrações contábeis das empresas no Estado de Goiás, face às determinações pelos órgãos reguladores e a relevância da evidência da informação contábil aos usuários.

Os resultados da presente pesquisa demonstram que as empresas do Estado de Goiás muito têm a evoluir no tocante à transparência e qualidade da divulgação das informações contábeis.

A divulgação exigida pelos órgãos reguladores é o conjunto mínimo de informações necessárias para que o usuário possa ter uma visão econômico-financeira e patrimonial da entidade. Observou-se que, de modo geral, as empresas não apresentam um padrão de divulgação em detrimento ao que leis e normas determinam.

Denota-se que, boa parte das empresas não se preocupam em publicar todas as demonstrações, o que denominamos nesta pesquisa de demonstrações completas. Por vezes, a publicação é feita simplesmente para justificar o cumprimento da publicação, não havendo

por exemplo, cuidados como a apresentação minuciosa das notas explicativas, que são apresentadas em várias empresas de forma sucinta.

Ressalta-se, entretanto, que as empresas constituídas sob forma de sociedades anônimas tiveram o maior índice de divulgação adequada das suas demonstrações contábeis. Razões para a não utilização de todas as demonstrações contábeis, ou a não divulgação destas pelas outras entidades analisadas, e também em vários casos pelas sociedades anônimas, pode-se pautar na falta de conhecimento da utilização dessas demonstrações pelos usuários. Ou ainda, pela falta de comprometimento em divulgar o resultado de suas operações e resultados, resguardando os interesses e direitos da sociedade em geral.

Destaque-se, por fim, que algumas empresas já reconhecem a importância da apresentação de informações contábeis, divulgando inclusive informações não exigidas pela legislação, tornando-se um diferencial competitivo. Como amostra disso, nesta pesquisa pode-se constatar uma cooperativa, que apesar de não ter obrigatoriedade, evidenciou demonstrações como o Balanço Social e a Demonstração do Valor Agregado. E em se tratando de cooperativas, todas deveriam assim proceder.

Referências

BRASIL, Banco Central do Brasil – BACEN. *Circular n. 2.804 de 11/02/1998.*

BRASIL, Lei 6.404 de 15/12/1976, Lei das Sociedades por Ações. 11 ed. São Paulo: Atlas, 1980.

BRASIL, Comissão de Valores Mobiliários. *Ofício Circular n. 1/2005 de 25/02/2005.*

BRASIL, Conselho Federal de Contabilidade – CFC. *Resolução 737/92 de 27/11/1992.*

BRASIL, Conselho Federal de Contabilidade – CFC. *Resolução 838/99 de 22/02/1999.*

BRASIL, Conselho Federal de Contabilidade – CFC. *Resolução 877/00 de 18/04/2000.*

BRASIL, Conselho Federal de Contabilidade – CFC. *Resolução 944/02 de 30/08/2002.*

BRASIL, Conselho Nacional de Assistência Social – CNAS. *Resolução 62/05 de 05/05/05.*

DALMÁCIO, F. Z.; PAULO, F. F. M. *A evidenciação contábil: publicação de aspectos sócio-ambientais e econômico-financeiros nas demonstrações contábeis.* Trabalho apresentado no 4º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. Disponível em: <<http://www.congressoeac.locaweb.com.br/artigos42004/341.pdf>>. Acesso em: 04 abr. 2005.

GOULART, A. M. C. *Evidenciação contábil do risco de mercado por instituições financeiras no Brasil.* 2003. 202f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2003.

HENDRIKSEN, E. S.; BREDÁ, M. F. V. *Teoria da contabilidade.* Tradução de Antonio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas, 1999.

IASB – International Accounting Standards Board. *International accounting standards 2001.* Londres: Iasb, 2001.

IUDÍCIBUS, S. *Teoria da contabilidade.* 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

_____; MARTINS, E.; GELBCKE, E. R. *Manual de contabilidade das sociedades por ações.* 6. ed. São Paulo: Atlas, 2003.