
Alex-Sandro Macêdo de Oliveira

Mestrando em Controladoria e Contabilidade — FEA/USP
Professor do Curso de Ciências Contábeis da Universidade
Federal do Rio Grande do Norte (Campi de Caicó)
Bacharel em Ciências Contábeis - UFRN

Introdução

O conhecimento é fator primordial para que se possa tomar alguma decisão. Esse conhecimento se dá através de informações e da forma pela qual elas são evidenciadas.

Evidenciação significa tornar evidente: mostrar com clareza: comprovar e, em termos contábeis, está relacionada diretamente com o objetivo principal da Contabilidade que é o de permitir a cada grupo principal de usuários a avaliação da situação econômica e financeira da entidade, num sentido estático, bem como fazer inferências sobre suas tendências futuras.” (Marion.1997, p. 128).

Toda informação tem que ser útil. O conceito da utilidade está relacionado com a relevância e materialidade da informação, apresentando estes itens um certo grau de subjetividade, levando-se a discussão do tipo e quantidade de informações necessária: Quanto mais informações melhor? O excesso de informações tende a ocasionar um difícil entendimento por parte dos usuários? As informações deveriam ser genéricas ou deveriam ser específicas para quem tem um objetivo decisório conhecido?

Um outro fator a se considerar é a influência das legislações societária e fiscal, que restringe e, em certos casos, conduz a procedimentos incorretos, o que ocasiona a evidenciação de informações desvirtuadas, privando a publicação de outras informações importantes.

O presente trabalho busca discutir e, em alguns momentos, emitir opiniões acerca dos problemas acima citados.

Tipos de Usuários

Na Contabilidade primitiva, caracterizada pela utilização de uma tecnologia permanente. Empresas de tempo de vida útil limitada e economias com preços estáveis, o proprietário era a essência

da empresa e, portanto, o principal usuário das informações contábeis.

Com o crescimento econômico, novos usuários surgiram (Banqueiros, Acionistas, Entidades Governamentais, Empregados, etc) e, conseqüentemente, a necessidade de informações adicionais. Essa diversificação de usuários, com interesses e níveis de conhecimentos diferentes, tornou-se um desafio para a Contabilidade, no tocante à consecução de seu objetivo principal supra-citado.

Quais informações serão utilizadas e entendidas depende da capacidade do usuário. Hendriksen (1970, p.651) cita que demasiada informação é prejudicial porque a apresentação de detalhes sem importância esconde a informação significativa e fica difícil a interpretação dos relatórios financeiros'.

É necessário que os usuários conheçam e entendam conceitos de Contabilidade e Finanças para que possam utilizar as informações fornecidas, Ludicibus (1987, p.90) declara que seria tolice esperar que essas noções levassem o usuário a boas decisões de investimentos, ressaltando que a interpretação das demonstrações contábeis é tarefa única e exclusivamente reservada aos experts em Contabilidade e Finanças, que deveriam ser os intermediários entre as empresas e os donos dos recursos, assessorando estes últimos nas análises.

Quantidades de Informações

Partindo-se do pressuposto anterior, todas as informações materiais e relevantes deveriam ser apresentadas, pois o bom leitor saberia selecionar aquelas úteis para sua decisão, não correndo o risco dos relatórios tornarem-se enganosos por omissão de informações.

Hendriksen (1970, p.650) cita as seguintes informações que poderiam levar a decisões enganosas, caso fossem emitidas:

1. uso de procedimentos que afetam materialmente as apresentações de resultados ou de balanço comparados com métodos alternativos que poderiam ser supostos pelo leitor, na ausência da evidenciação;
2. mudança material nos procedimentos de um período a outro;
3. eventos significativos ou relações que não deveriam das atividades normais;
4. contratos especiais ou arranjos que afetam as relações de contratantes envolvidos;
5. mudanças materiais ou eventos que afetariam normalmente as expectativas;
6. mudanças materiais nas atividades ou operações que afetariam as decisões relativas à empresa.

Hendriksen(1970, p.654) também ressalta que as empresas deveriam dar todas as informações necessárias, ainda que contrariassem os seus interesses e frisa que as grandes sociedades anônimas de hoje tem responsabilidade, ante os investidores e o público em geral, de revelar a informações pertinente, ainda que a reação da informação possa ser desfavorável à companhia.

Algumas empresas acreditam que determinadas informações não deveriam ser fornecidas¹, embora necessárias ao usuário, já que a divulgação poderia comprometer sua posição no mercado. Se útil ao usuário, a informação deve ser evidenciada, com vistas a auxiliar o seu processo decisório.

Materialidade

Relacionado com o aspecto quantitativo das informações, em que a inclusão ou não das mesmas seria determinada através de formas percentuais aplicadas sobre a receita bruta, lucro líquido, etc. E de se notar que é um critério aleatório, que não se preocupa com o verdadeiro sentido da materialidade, onde sua importância é tal que a forma como é tratada poderia influenciar ou fazer com que uma pessoa inteligente mudasse de opinião ou comportamento em relação à uma determinada situação". (Most. 1977, p.234).

Além do mais, se uma informação não é considerada material em um período e no período subsequente venha a ser (de acordo com o método percentual), poderia levar a uma perda de consistência dos relatórios, dificultando a comparabilidade de um período para outro.

Dessa forma, "o verdadeiro sentido do julgamento da materialidade de determinado tem deve ser realizado a cada período, embora certos relacionamentos preestabelecidos possam ser utilizados como testes complementar da avaliação da materialidade de um item". Ludicibus.(1987, p.91). Uma informação é material não se quando representa valores significativos em um determinado período, mas também quando propicia maiores esclarecimentos acerca de determinados itens das Demonstrações Contábeis. A materialidade da informação esta ligada diretamente à sua relevância.

Relevância

É relacionada com o aspecto qualitativo das informações, em que a inclusão ou não das mesmas é de caráter subjetivo, pois depende da percepção (julgamento) do fornecedor dos relatórios. Informações de caráter não-financeiro, de acordo com suas complexidades, podem levar a dubiedade de interpretações.

O Statement n° 4 da Accounting Principles Board - APB cita que os problemas com o julgamento de relevância estão consubstanciados em: conflitos de objetivos, ou troca entre solidez e relevância: influências ambientais, das quais a mais importante é a questão econômica do valor da informação comparado com os custos de seu fornecimento: incompreensão total dos objetivos da informação".

Outra característica que está intimamente ligada á relevância é a confiabilidade das informações, sendo que relevância é definida como a capacidade da informação fazer uma diferença na

¹ 1 Exemplo: o volume de vendas de um produto em um determinado território, por temer competições acirradas por parte de concorrentes.

tomada de uma decisão pelo usuário, enquanto que confiabilidade é definida como a qualidade que dá convicção de que a informação está razoavelmente livre de erro e de inclinação, e representa o que pretende representar.” (Kan.1985, p.123).

As informações qualitativas têm a finalidade de propiciar um melhor entendimento acerca do contexto econômico, político e social em que a empresa se insere, não podendo gerar dúvidas (confusões) de interpretações pelos usuários. Para tanto, é necessário clareza nos seus relatos, sem abuso da utilização de termos técnicos e de subjetividade, de forma a se tornarem confiáveis.

Métodos de Evidenciação

As informações são apresentadas de várias maneiras, quais sejam: forma e disposição das demonstrações contábeis formais: informação entre parênteses: notas de rodapé: quadro e demonstrativos suplementares; parecer da Auditoria e relatório da Administração.

Forma e disposição das Demonstrações Contábeis formais— contém o maior número de informações, porém apresenta dificuldades de interpretações. As demonstrações apresentam falhas estruturais, normalmente relacionadas com a falta de clareza e acessibilidade dos dados, apresentados resumidos em grupos de contas (método de agregação).

Os relatórios, via de regra, também não apresentam detalhes de análises; utilizam-se de termos de difícil entendimento, geralmente não oferecendo os atrativos necessários para que os investidores em potencial tenham confiança e interesse em fazer seus investimentos nas empresas. “Ao analisarmos a capacidade informativa dos relatórios, podemos admitir que saber o que os demonstrativos não informam é tão importante quanto saber o que eles realmente informam”.(Horngren. 1985, p.377).

Notas de Rodapé (Explicativas) — são informações adicionais necessárias, de modo a propiciar um melhor entendimento aos demonstrativos contábeis formais, podendo ser de natureza qualitativa ou quantitativa. O conjunto de informações, consubstanciadas na mesma, pode influenciar a interpretação dos dados relatados. Os tipos mais comuns são: explanações de técnicas ou mudanças nos métodos: explanações sobre direitos de credores e ativos específicos ou direitos de propriedade; evidenciação de ativos ou passivos contingentes: evidenciação de restrições para o pagamento de dividendos: descrições de transações que afetam o capital e os direitos dos acionistas: descrição de contratos (Hendriksen, 1970, p.658).

As Notas Explicativas elucidam informações não contidas nos relatórios contábeis (haja vista as suas características de sintetizar as informações), esclarecendo a forma através da qual foram avaliados os elementos patrimoniais (método de avaliação de estoques, critérios utilizados de depreciação, amortização e exaustão, direitos trabalhistas, etc).

Os aspectos relevantes referentes aos investimentos que a empresa possua em outras companhias, o esclarecimento a respeito de negócios realizados pela empresa em que as obrigações

estejam garantidas através de itens do Ativo Permanente, os juros, datas e encargos decorrentes de obrigações a longo prazo, dentre outras, são também informações que devem compor as Notas Explicativas.

Quadro e Demonstrativos Suplementares - os Demonstrativos Suplementares podem ser utilizados para suprir as limitações expostas pela legislação fiscal (posteriormente comentado), nos quais as demonstrações contábeis poderiam ser apresentadas sob outra ótica, com informações adicionais, ou mostradas de forma distintas, como: Demonstração do Valor Adicionado. Demonstração a Custo Corrente de Reposição, etc.

Os quadros são utilizados para mostrar os cálculos de bens apresentados nas demonstrações contábeis formais, como composição dos Estoques, composição do Ativo Imobilizado, Projetos em Execução. etc.

Parecer da Auditoria — é um relatório complementar, decorrente de um exame nas Demonstrações Contábeis, efetuados por auditor(es) independente(s), cujo objetivo é tornar os relatórios contábeis mais confiáveis aos usuários externos, no tocante aos procedimentos adotados para sua elaboração, quais sejam: a uniformidade com o exercício anterior e se há aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade. O Parecer deverá ser emitido por auditores externos, sem nenhum vínculo empregatício com a empresa, devendo os mesmos serem registrados na Comissão de Valores Mobiliários - CVM.

Relatório da Administração - apresentam informações qualitativas acerca dos planos da diretoria para expansão da empresa. orçamentos para pesquisa, orçamentos de vendas, etc.

“Os administradores da companhia aberta são obrigados a comunicar imediatamente a Bolsa de Valores e a divulgar pela imprensa qualquer deliberação da assembléia geral ou dos órgãos da administração da companhia, ou outro qualquer fato relevante ocorrido em seus negócios, fato que possa influir de modo ponderável, na decisão dos investidores do mercado de vender ou comprar valores mobiliários emitidos pela companhia Marion”. (1977. p.444)

Dentre as informações, devem constar no Relatório da Administração:

- Indicadores de produtividade;
- A empresa no contexto socioeconômico;
- Expectativas com relação ao futuro;
- Desempenho em relação aos concorrentes.

É um relatório que apresenta informações cujas características normalmente têm um certo grau de “otimismo”, devendo o usuário saber contextualizá-lo à realidade.

Informações Preditivas

Um outro fator que impacta a evidenciação e a inclusão ou não de relatórios contábeis com informações preditivas. Alguns profissionais são contrários, alegando que previsões de fracassos poderiam abalar a confiança dos investidores: não haveria necessidade das referidas informações poderiam causar confusões; etc.

prazo (através de previsões de lucros futuros), serviriam de instrumento para pressionar a gerência (buscando alcançar os resultados previstos) etc.

As informações deveriam ser evidenciadas quando, de alguma forma, influenciariam o usuário no processo de tomada de decisão . O usuário precisa ter a perspicácia de interpretá-las. utilizando aquelas que são pertinentes ao seu processo decisório.

A Influência da Legislação Legal e Fiscal

Os relatórios contábeis apresentam-se limitados aos efeitos ocorridos no patrimônio da entidade. Este fato ocorre porque o aspecto jurídico restringe a necessidade de evidenciar algumas informações relevantes. Essas informações estão relacionadas com fatos que contribuem para alterações patrimoniais da companhia, deixando de constar nos relatórios, o que prejudica o poder informativo dos mesmos.

Informações deixam de ser evidenciadas por estarem limitadas ao aspecto jurídico, como e o caso do arrendamento mercantil. Em alguns casos, a essência econômica prevalece sobre a forma legal, quando as informações de caráter econômico assumem grau de importância superior até mesmo à situação patrimonial, e que deveriam ser evidenciadas nos relatórios contábeis.

É importante desenvolver formas para que essas informações passem a constar nos relatórios contábeis (sem as quais perdem parte de sua utilidade), vindo a comprometer o processo informativo das demonstrações contábeis.

Necessidades de Informações Adicionais

Embora os relatórios contábeis formais proporcionam informações importantes acerca do ambiente econômico em que se encontra a empresa, outros dados relevantes deveriam (ou poderiam) ser incluídos. buscando suprir suas deficiências:

Demonstração do Valor Adicionado— os fatores econômicos estão relacionados com a distribuição de renda, no tocante a remuneração de salários, juros. impostos e reinvestimentos. “Estes

recursos financeiros gerados leva-nos a contemplar o montante do valor que a empresa está agregando (adicionando) como consequência de sua atividade”. (Marion. 1997. p.444).

A Demonstração do Valor Adicionado é importante, pois esta relacionada diretamente com a avaliação do impacto causado pela empresa quando: a) da instalação - geração de empregos, arrecadação de impostos, construções de estradas, etc; b) da operação - geração de empregos, distribuição de renda, reinvestimentos no empreendimento visando a aumentar a capacidade de geração de rendas, etc.; c) do fechamento – desemprego, empobrecimento da região, problemas sociais. etc.

São informações necessárias aos empregados, entidades governamentais. administração e o público em geral.

Demonstração do Fluxo de Caixa (Atual e Projetado) - é uma demonstração dinâmica que evidencia a movimentação dos recursos monetários, indicando a origem de todo o dinheiro que entrou e a aplicação de todo o dinheiro que saiu, bem como o resultado do fluxo monetário. Apresenta os seguintes pontos positivos:

- tornar possível uma separação clara entre fluxos originados nas operações, dos fluxos originados nas fontes de financiamento e de investimentos;
- permitir a avaliação de empresas de forma mais correta, através das projeções futuras, baseadas em análises retrospectivas:
- eliminar os erros de interpretação entre os conceitos de recursos ou fundos, com fluxo de caixa das operações:
- facilitar a análise de créditos pelos analistas:
- medir a capacidade de geração de caixa pelas operações, de forma a verificar a viabilidade de realização de novos investimentos e de crescimento da empresa:
- medir a capacidade de pagamento de dividendos. (Vasconcelos. 1997. p.17).

O Fluxo de Caixa é uma demonstração simples de ser entendida pelo usuário, de fácil elaboração para o profissional e que propicia condições de prever problemas de insolvência, avaliar riscos, problemas de caixa². etc.

Goodwill (Fundo de Comércio) — é considerado como um ativo intangível que proporciona benefícios adicionais a uma entidade, ou seja, é o excesso de lucro que uma empresa obtém: excesso esse observação quando comparado com os lucros de outras empresas de mesmo nível de

² Principalmente relacionados com a capacidade que tem a empresa de fazer novos investimentos e de cumprir seus compromissos, tanto de fornecedores, como de pagamento de dividendo a acionistas.

investimento, que exploram o mesmo ramo de negócio.

O goodwill, quando não adquirido, não é evidenciado nos relatórios contábeis formais, o que também pode distorcer a análise na empresa, no processo de tomada de decisão por parte do usuário.

Recursos Humanos— são informações voltadas para a composição do quadro de funcionários da empresa, em que experiência, habilidade e conhecimento são fatores que podem levar a um melhor desempenho. Por exemplos: Qual a importância de Bill Gates para a Microsoft? Os recursos humanos não são retratados pelas Demonstrações Contábeis formais. O quadro de pessoal que compõe uma empresa, em muitos casos, “faz a diferença”. Uma equipe técnica bem formada, com profissionais qualificados, em constantes aperfeiçoamentos e com visão ampla de mercado, exerce um papel decisivo no desenvolvimento da empresa, através de decisões acertadas acerca do lançamento de novos produtos. da busca da otimização do processo produtivo, da escolha de melhores investimentos, etc.

Acontecimentos importantes posteriores à data de encerramento dos relatórios contábeis

- alguns fatores que possam influenciar os resultados apresentados deverão ser evidenciados, de forma a propiciar condições ao avaliar os efeitos que os mesmos poderão causar. Neste sentido, contratos firmados para o próximo período, plano de expansão a curto e longo prazo (com orçamentos, indicando a necessidade de recursos a serem utilizados), necessidades de financiamentos, perspectivas de subscrições de ações são informações posteriores importantes que devem ser apresentadas.

Conclusões

Os interesses dos diversos grupos de usuários são diferentes e, em alguns casos, divergentes. A empresa, objetivo comum, deve propiciar informações que atendam a essa gama de interesses sem, ao mesmo tempo, confundir os e, o que é mais importante, buscar satisfazê-los com informações adequadas, justas e plenas.

Os métodos de evidenciação apresentam-se como o meio ao fornecer as informações necessárias, buscando, na subjetividade, extrair aquelas informações que possam ser julgadas relevantes e materiais. “As formas de evidenciação podem variar, mas a essência é sempre a mesma: apresentar informação quantitativa e qualitativa de maneira ordenada, deixando o menos possível para ficar de fora dos demonstrativos formais, a fim de propiciar uma base adequada de informação para o usuário.” (Ludicibus, 1987. p.95-96).

Um outro fator parte da premissa que “excesso de informação” causa contusão. Estabelecer o limite entre o que é necessário e o que é excesso é outro desafio dos profissionais, embora com a atenuante de que deveria existir um intermediário entre os usuários e a empresa, citado no referido trabalho como os experts da informação. Estes experts poderiam selecionar as informações necessárias para o seu processo de decisão.

Entretanto, a legislação societária e fiscal restringe os métodos de evidenciação, dando prioridade aos aspectos jurídicos das transações, esquecendo a essência econômica. Muitas informações de real importância são omitidas e, o que é mais importante, são tratadas, às vezes, de forma errada.

Existe um conjunto básico de informações que interessa a todos os tipos de usuários, que são relatados nos demonstrativos formais. Contudo, há uma necessidade de consubstanciar o poder informativo do mesmo, por meio da evidenciação de demonstrativos complementares, como o Demonstrativo de Fluxo de Caixa, Demonstrativo do Valor Adicionado e outras informações julgadas necessárias como o goodwill, leasing (arrendamento mercantil), etc.

Antes do julgamento da inclusão de determinada informação pelo elaborador dos demonstrativos contábeis, faz-se necessário disponibilizar todas as informações acerca do ambiente econômico, social e político onde a empresa se situa, através de um "banco de dados flexíveis", no qual os interessados sim, com toda propriedade, julgariam aquilo que é importante e, conseqüentemente, necessário para o processo de tomada de decisão.

Resumo

As informações devem ser evidenciadas, de modo a propiciar condições para que os usuários possam tomar decisões acertadas. As subjetividades sobre quais e quantas informações seriam necessárias causam discórdias entre os pesquisadores da Contabilidade. Alguns defendem que todas as informações deveriam estar disponíveis através da utilização de um banco de dados flexível e outros defendem um número limitado, afirmando que muitas informações causam confusões.

Mais dois fatores, a serem observados, relacionam-se com as características que devem ter as informações para serem evidenciadas, quais sejam: Materialidade e Relevância.

Existe um conjunto básico de informações que interessa a todos os tipos de usuários, que são relatados nos demonstrativos formais. Contudo, há uma necessidade de consubstanciar o poder informativo dos mesmos, através da evidenciação de demonstrativos complementares, como o Demonstrativo de Fluxo de Caixa, Demonstrativo do Valor Adicionado e outras informações julgadas necessárias como o goodwill, leasing, etc.

Referências Bibliográficas

- HENDRIKSEN, Eldon S.** Teoria de la contabilidad. México: Unión Tipográfica Editorial Hispano-Americana. 1970.
- HORNGHEN, Charles T.** Introdução à contabilidade gerencial. 5. ed. Tradução de Danilo A. Nogueira. São Paulo: PrenticeHall do Brasil, 1985.
- IOB - Informações Objetivas.** Caderno: temática contábil e balanços. Evolução ou (Involução) para o fluxo de caixa, 1º, 2º e 3º partes, Boletins 6-7-8/88.
- IUDICIBUS, Sérgio de.** Teoria da contabilidade. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1987.

KAN, Vernon. Accounting theory. NewYork: Wiley & Sons. 1986.

LAKATOS, Eva Maria: MARCONI. Marina de Andrade, Metodologia do trabalho científico. 4. ed. São Paulo: Atlas. 1995.

MARION, Jose Carlos. Contabilidade empresarial. 6.ed. São Paulo: Atlas. 1997.

MOST, K. S. Accounting theory. 2. ed. Ohio: Columbus, 1982.