

UMA REFLEXÃO ACERCA DA EVIDENCIAÇÃO

Maria Naiula Monteiro Pessoa¹
Ruth Carvalho de Santana Pinho²
Teresinha M. Cavalcanti Cochrane³

1. INTRODUÇÃO

As Demonstrações Contábeis de uma dada entidade, em seu conjunto, devem oferecer tanto elementos para que a Contabilidade, atinja sua finalidade de Controle e Planejamento do Patrimônio, quanto informações que permitam, à Diretoria e aos demais usuários, a verificação de resultados e o alcance de metas estabelecidas. É, portanto, função essencial da Contabilidade fornecer informações úteis e transparentes. Não obstante ser esta característica inerente ao próprio processo contábil, ela representa um desafio constante aos contabilistas e contadores. A crescente complexidade do mundo econômico levou à necessidade de se criar os diversos relatórios extraídos das Demonstrações Contábeis, auxiliares na avaliação do empreendimento e no controle da gestão e tomada de decisões, haja visto que, com este processo, a estrutura das mesmas, por si, tornar-se-á incipiente para abranger todo o contingente de informações requeridas.

Toda esta demanda por informações fez destacar-se, ao longo do tempo, o conceito de evidenciação, a ponto de criar personalidade própria e ser considerada por alguns autores, conforme citação de Ludícibus (1989, p. 89), como mais um princípio fundamental da Contabilidade, quando na verdade trata-se de objetivo elementar e primordial da mesma.

1 Maria Naiula Monteiro Pessoa é Economista e Professora Assistente da Universidade Federal do Ceará /FEAAC.

2 Ruth Carvalho de Santana Pinho é Contadora, Economista e Professora Auxiliar da Universidade Federal do Ceará/FEAAC.

3 Teresinha M^a Cavalcanti Cochrane é Contadora e Advogada, Professora Auxiliar da Universidade Federal do Ceará /FEAAC.

Neste ponto, torna-se premente que se conceitue **evidenciação** antes de adentrar no assunto, no sentido de se estabelecer as bases sobre as quais discutir-se-á o tema, haja visto a intenção deste trabalho, que é de ampliar o atual horizonte de interpretação da **evidenciação**, no sentido de aperfeiçoar e intensificar a sua prática. Sendo a informação um dado vital para o planejamento e essencial para definição de uma estratégia, tornando a empresa muito mais competitiva, uma das finalidades deste trabalho é a de instigar a ampliação qualitativa e quantitativa dos relatórios, pelo aprimoramento da **evidenciação**.

No contexto geral, evidenciar significa tornar evidente, mostrar com clareza. Em Contabilidade, **evidenciação** ou "disclosure" extrapola esta definição, pois implica a elaboração de Demonstrações Contábeis e de Relatórios Complementares, claros, precisos, que não dêem margem a dúvidas ou opiniões equivocadas e que, além disso, contenham as informações que cada tipo de usuário necessite em quantidade e nível de aprofundamento adequados para seu entendimento e suas necessidades.

Para tanto, é imprescindível o uso do discernimento dos profissionais no sentido de, perseguindo o objetivo maior do seu trabalho, oferecer informações de forma voluntária, independentemente dos recursos previstos e existentes, no momento em que esta necessidade for captada junto aos seus usuários. É preciso, ainda, questionar-se se o uso dos instrumentos disponíveis de **evidenciação** vem sendo feito de forma atrelada aos requisitos mínimos exigidos por lei ou se está existindo uma preocupação em informar da melhor maneira possível.

Reconhece-se que esta auto-avaliação por parte do profissional deve contar com o suporte da estrutura organizacional da empresa, na qual ele está inserido. Se a cultura da organização à qual ele pertence não estimular tal comportamento, deparar-se-á ele com um conflito de interesses que exigirá habilidade pessoal no trato da questão, de forma que aja com profissionalismo e ética, sem, contudo, entrar em atrito com a organização a que pertence; mas, para tanto, é preciso que ele goze de credibilidade quanto à sua competência técnica.

2. AS PRINCIPAIS FORMAS DE EVIDENCIAÇÃO

A apresentação dos aspectos técnicos que cercam as formas de evidenciação mais praticadas se torna obrigatória, tendo em vista o objetivo de chamar a atenção para a importância dos aspectos relevantes, no cenário real, no que se refere à Evidenciação.

2.1. ESTRUTURA DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

A estrutura das Demonstrações Contábeis está inserida na lei das S.A e representa a maior fonte de **evidenciação**. Lamentavelmente, seu conteúdo não é totalmente absorvido, devido às dificuldades de interpretação dos seus detalhes. O artigo 176 da referida lei enumera as Demonstrações Contábeis a serem elaboradas pela Companhia, a saber:

- Balanço Patrimonial
- Demonstração do Resultado do Exercício
- Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados ou Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido
- Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos

No Balanço Patrimonial, as contas devem estar classificadas de forma ordenada e uniforme dentro dos grupos Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido, de acordo com a sua natureza.

A Demonstração do Resultado do Exercício é apresentada na forma dedutiva (Eliseu Martins et alii, 1990 - p. 45). Contém ela o detalhamento das receitas auferidas, dos custos, das despesas, ganhos e perdas, expondo o processo que conduziu ao lucro ou prejuízo líquido do exercício.

Tanto a Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados quanto a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido estão previstas na lei das S.A., muito embora esta última seja mais recomendável por ser mais completa. Enquanto a Demonstração dos Lucros ou Pre-

juízos Acumulados tem objetivo específico, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido trata das mutações do Patrimônio Líquido de maneira geral, incluindo a própria conta de Lucros ou Prejuízos Acumulados.

A Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos sintetiza as origens de recursos, que pode estar ligada às operações da empresa, aos sócios ou acionistas e a terceiros. Registra, também, a forma de aplicação desses recursos e evidencia as mutações do Capital Circulante Líquido.

2.2. NOTAS EXPLICATIVAS

Como parte do esforço desenvolvido no sentido de tornar mais acessíveis as informações contábeis, surgiram as Notas Explicativas, que são informações complementares às Demonstrações Contábeis, as quais se constituem na forma mais explícita de Evidenciação. Podem estar expressas tanto na forma de comentários como na forma de quadros analíticos. As Notas Explicativas podem ser utilizadas tanto para descrever práticas contábeis utilizadas pela companhia, como também para explicações adicionais sobre determinadas contas ou operações específicas e ainda para composições e detalhes de determinadas contas.

O artigo 176, no seu parágrafo 5º (Lei 6.404/76 - Lei das S.A.), dispõe sobre as notas a serem incluídas nas Demonstrações Contábeis, que deverão indicar:

- "a) os principais critérios de avaliação dos elementos patrimoniais, especialmente estoques, cálculos de depreciação, amortização e exaustão, de constituição de provisões para encargos ou riscos, e dos ajustes para atender a perdas prováveis na realização dos elementos do ativo;
- b) os investimentos em outras sociedades, quando relevantes;
- c) o aumento de valor dos elementos do ativo resultante de novas avaliações;

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

A menção, por parte da Lei, acerca destas possibilidades de notas representa o conceito básico a ser seguido pela empresa, podendo haver situações em que sejam necessárias Notas Explicativas adicionais. Da mesma forma, isto também não significa que a empresa sempre deva ter todas as Notas enumeradas pela Lei, pois muitas vezes algumas não são aplicáveis ao contexto trabalhado, ou não representam informações relevantes.

A Comissão de Valores Mobiliários (CVM), em complemento às notas previstas pela Lei, vem apresentando recomendações sobre a divulgação de diversos assuntos relevantes, tais como:

- a) Ações em Tesouraria;
- b) Arrendamento Mercantil;
- c) Capital realizado atualizado;
- d) Demonstrações Complementares;
- e) Demonstrações Consolidadas;
- f) Dividendo por Ação;
- g) Imposto sobre Operação de Câmbio;
- h) Investimentos societários no Exterior;
- i) Mudança de critério contábil;

- j) Remuneração dos Administradores;
- l) Reservas - detalhamento;
- m) Reservas de Lucros a Realizar;
- n) Retenção de Lucro;
- o) Transações entre as partes relacionadas;
- p) Dividendos - cálculo;
- q) Seguros;
- r) Amortização de ágio/deságio - equivalência patrimonial; e
- s) Distribuição do Resultado do Exercício.

Eliseu Martins (1990, p. 599) propõe, ainda, a colocação de Notas sobre o Contexto Operacional para que os analistas e demais usuários das Demonstrações Contábeis possam melhor avaliar a situação da empresa e os seus resultados, bem como julgar da razoabilidade dos índices de rentabilidade, de liquidez e outros. Para este mesmo autor, é muito importante que se conheça qual é o objeto social da empresa, ou seja, qual a sua atividade, suas bases de operação e mercado e qual o estágio do empreendimento, ou seja, se está em fase de implantação ou de expansão. Essa divulgação é tanto mais importante para empresas cuja denominação social não indique suas atividades ou não as reflita adequadamente. Por outro lado, algumas empresas têm suas atividades tão conhecidas que podem até dispensar essa divulgação.

Depreende-se que as Notas Explicativas existem não só por exigência legal, mas pelo seu aspecto de esclarecimento à atividade operacional e às Demonstrações Contábeis. Devem consistir em informações complementares que venham a fornecer melhores esclarecimentos sobre a posição patrimonial e financeira, bem como sobre os resultados das operações da empresa. Portanto, é importante o uso do bom senso quando da elaboração dessas notas, no sentido de que se possa atingir sua finalidade com eficácia e, conforme recomenda Ludícibus (1989 - p. 92), não pretendendo substituir o usuário na sua avaliação do empreendimento.

2.3. RELATÓRIO DA ADMINISTRAÇÃO

O Relatório da Administração, segundo Eliseu Martins (1990, p. 642), representa um necessário e importante complemento às Demonstrações Contábeis publicadas por uma empresa, proporcionando o fornecimento de dados e informações adicionais que sejam úteis aos usuários no julgamento e no processo de tomada de decisões.

É, portanto, nesse aspecto que a Administração pode fornecer importante contribuição, elaborando o Relatório da Administração de maneira orientada para o futuro, não só ao fornecer projeções, mas também ao analisar o passado, como elemento preditivo.

Outra característica relevante a ser considerada é que o Relatório da Administração por ser menos técnico que as Demonstrações Contábeis, reúne condições de oferecer entendimento a um maior número de usuários.

Freqüentemente, o Relatório da Administração vem sendo sub-utilizado ao não explorar todo o seu potencial informativo, ou ainda, vem sendo vítima do mau uso por parte dos Administradores, ao servir como forma de autopromoção pessoal ou para divulgação de informações excessivamente otimistas, ao dar interpretações favoráveis às Demonstrações Contábeis que sinalizam situação adversa.

Em decorrência do fato de a maioria dos Relatórios da Administração não estarem sendo apresentados na forma mais adequada e com suficiente divulgação, a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) emitiu Parecer de Orientação, recomendando a divulgação dos seguintes itens:

- a) Descrição dos negócios, produtos e serviços;
- b) Comentários sobre a conjuntura econômica geral;
- c) Recursos Humanos;
- d) Investimentos;
- e) Pesquisa e desenvolvimento;
- f) Novos produtos e serviços;

- g) Proteção ao Meio-Ambiente;
- h) Reformulações administrativas;
- i) Investimentos em controladas e coligadas;
- j) Direitos dos acionistas e dados do mercado;
- l) Perspectiva e planos para o exercício em curso e os futuros;
- m) Empresas investidoras.

2.4. PARECER DOS AUDITORES

O parecer da Auditoria tem a finalidade de expor resumidamente a opinião do auditor a respeito da fidedignidade das Demonstrações Contábeis por ele examinadas. Conseqüentemente, para Cardozo (1990 - p. 30), sua redação deve ser cuidadosa, de modo a refletir criteriosamente o julgamento do auditor e permitir, ao leitor interessado, razoável entendimento da mensagem que lhe está sendo transmitida. A rigor, não é uma forma de evidenciação se observado isoladamente, mas o parágrafo da Opinião em particular serve para dar credibilidade às Demonstrações Contábeis.

Estruturalmente, o Parecer de Auditoria é composto por três parágrafos interdependentes: O parágrafo introdutório, o parágrafo de extensão e o parágrafo da opinião. Para Cardozo (1992, p. 30), a observação desta forma de elaboração não implica uma padronização do conteúdo redacional, haja visto a diversidade de situações com as quais se depara o auditor.

No parágrafo Introdutório, o auditor identifica as Demonstrações Contábeis que foram auditadas e sobre as quais está expressando sua opinião. Identifica também a empresa ou entidade que preparou as Demonstrações, bem como as datas e períodos a que correspondem. Nesse parágrafo se faz, ainda, menção à segregação de responsabilidades da administração e do auditor.

O parágrafo de Extensão é utilizado para o auditor declarar que o seu exame foi efetuado de acordo com as normas profissionais de audito-

ria reconhecidas. Observa-se, ainda, a descrição resumida do conteúdo do trabalho executado pelo auditor, compreendendo o planejamento da auditoria, a avaliação do sistema de controle interno, a execução de exames com base em testes, a avaliação das práticas e das estimativas contábeis, bem como da apresentação global das Demonstrações Contábeis.

O último parágrafo, ou seja, o Parágrafo da Opinião, contém a opinião do auditor sobre a fidedignidade das Demonstrações Contábeis expressas no parágrafo introdutório. Contém, ainda, a indicação quanto à aplicação de princípios contábeis.

Ao expressar sua opinião sobre a fidedignidade das Demonstrações Contábeis, o auditor pode fazer uso de um dos quatro tipos de pareceres:

- Parecer sem ressalva ou Limpo;
- Parecer com ressalva ou Qualificado;
- Parecer com Abstenção de Opinião; e
- Parecer Adverso.

O Parecer sem ressalva ou Limpo é emitido quando o auditor considera que as Demonstrações Contábeis apresentam fidedignidade à situação reportada, no que se refere à posição patrimonial e financeira, resultado econômico das operações, mutações no patrimônio líquido e modificações na situação financeira. Entretanto, existem situações em que o auditor não tem condições de emitir um parecer limpo, face a certas restrições quanto à adequada apresentação das Demonstrações Contábeis tomadas em conjunto.

Assim, quando o auditor não concordar com a fidedignidade das Demonstrações Contábeis, deverá emitir um parecer com ressalva ou ressalvas, esclarecendo criteriosamente os motivos que o levaram a tal decisão. Para tanto, o parecer incluirá um ou mais parágrafos intermediários. O parágrafo intermediário deverá oferecer ampla explanação dos efeitos que a ressalva poderá produzir sobre as Demonstrações Contábeis. Para Cardozo (1990, p. 42), não sendo razoável quantificar o efeito, o auditor deve declarar esta circunstância. Con-

forme esse mesmo autor, ao redigir o parágrafo de opinião, o auditor faz menção ao parágrafo intermediário como justificativa para a ressalva. Alternativamente, o auditor poderá dispensar o parágrafo intermediário, bastando que faça menção, no parágrafo de opinião, da nota explicativa que a empresa tenha incluído sobre o assunto que ensejou a ressalva.

Se a ressalva no parecer foi motivada por limitação na extensão dos exames, o auditor deve mencionar expressamente o fato no próprio parágrafo de extensão e, caso considere necessário, oferecer detalhes em um parágrafo intermediário, sobretudo quanto às cifras envolvidas e possíveis reflexos nas Demonstrações Contábeis.

Quando da inexistência de evidências suficientes para formar opinião acerca da fidedignidade das Demonstrações Contábeis, o parecer apropriado a ser emitido é do tipo “com abstenção de opinião”.

Este tipo de parecer contém uma expressa declaração de que o auditor não deseja emitir uma opinião sobre a fidedignidade das Demonstrações Contábeis. O auditor usando o parágrafo intermediário, deve esclarecer os motivos que o levaram a abster-se de opinar.

O auditor poderá ainda apresentar uma opinião adversa quando considerar que as Demonstrações Contábeis não representam, adequadamente, a posição patrimonial e financeira, o resultado do exercício, as mutações do patrimônio líquido e as modificações ocorridas na situação financeira, de acordo com os princípios fundamentais de Contabilidade. O parecer adverso é usado quando as Demonstrações Contábeis apresentam um desvio aos princípios fundamentais da Contabilidade e cujo efeito é muito significativo sobre as Demonstrações Contábeis tomadas em conjunto. Deverá o auditor, sempre que emitir um parecer adverso, explicar detalhadamente as razões que motivaram esta decisão e os efeitos principais sobre as Demonstrações Contábeis, através de um ou mais parágrafos intermediários. Como uma opinião adversa tem um considerável efeito junto aos usuários das Demonstrações Contábeis, para Cardozo (1990, p. 48), tal opinião somente é emitida após esgotados todos os meios para convencer o cliente a ajustar suas Demonstrações Contábeis, de forma a aderir integralmente aos princípios da Contabilidade.

3. EVIDENCIAÇÃO: A CONTABILIDADE NA BUSCA DA EXCELÊNCIA

A contabilidade é uma atividade de serviços e as Demonstrações Contábeis não são o seu fim, e sim um meio de atingi-lo. Portanto, o seu principal produto é a informação. A sociedade tem se modernizado e, conseqüentemente, se tornado mais exigente. A qualidade dos serviços inspira credibilidade e para a Contabilidade, esta pode ser traduzida como a satisfação dos clientes com a precisão das informações recebidas.

Sendo a **evidenciação** encarada como objetivo preponderante e não apenas uma obrigatoriedade a ser cumprida através de relatórios complementares às Demonstrações Contábeis estabelecida pela legislação societária, o conceito de Qualidade Total passa a ser aplicável à Contabilidade quando o profissional busca oferecer o seu produto, ou seja, a informação, a custos honestos, no prazo de atendimento estipulado, com quantidade e qualidade satisfatórias, gerando, assim, segurança para o seu usuário e para as pessoas da sua Organização. Para tanto, os profissionais envolvidos devem estar imbuídos desse objetivo maior e conscientes da sua função neste processo.

A resposta para indagações tais como: o tipo de informação a ser oferecida, bem como a quantidade e finalidade das mesmas, têm que ser apresentada com base em dados concretos, gerados a partir de um sistema de informações a serem analisadas caso a caso. Para criação deste Sistema de Informações é preciso estabelecer o perfil do seu usuário principal, ponderando aspectos como porte da empresa, a representatividade econômica da mesma e, ainda, a relação custo/benefício no tocante à quantidade de informações a serem divulgadas.

Em termos práticos, é preciso enfatizar que o bom funcionamento deste sistema será garantido não só pelo apoio logístico da alta direção da empresa, como também pelo oferecimento de recursos tecnológicos, incentivos concretos e avaliações periódicas do mesmo.

A partir dos resultados obtidos através desta concentração de esforços, definir-se-á inicialmente quais os melhores critérios de eviden-

ciar-se, se seriam criados relatórios por grupos de usuários ou o atendimento seria personalizado, ou ainda se se estabeleceria o padrão do leitor médio e para este seriam orientados os relatórios (Ludícibus, 1989, p. 90).

A Auditoria entraria com um papel fundamental, incluindo, nos seus exames, a observação da qualidade e adequação das informações transmitidas, bem como opinaria sobre a formação de um modelo estratégico de informações de apoio à Contabilidade na execução de seus relatórios. Contudo, este sistema seria de caráter integrativo na Organização, pois do contrário estaria fadado ao isolamento e ao fracasso.

Na busca de melhores formas de Evidenciação, discute-se também a hipótese de alterar a estrutura das Demonstrações Contábeis, a fim de satisfazer aos usuários como um todo, muito embora acredite-se que esta proposta seja polêmica na medida em que a Contabilidade expressa nas Demonstrações Contábeis, a aplicação de seus princípios e de sua "forma de pensar", o que impede uma violação abrupta de seus instrumentos.

Além das propostas de alguns autores, o grupo que está estudando a reformulação da Lei 6.404/76, a Lei das S.A., avalia algumas alterações de caráter básico, visando tornar a estrutura das Demonstrações Contábeis mais acessível. No entanto, estas alterações não poderão ser demasiadamente profundas, em decorrência do fato de que a estrutura das Demonstrações Contábeis deve ser uniforme para todos os tipos de atividade empresarial e determinadas alterações não satisfariam a todo tipo de usuário.

No debate sobre a alteração da Estrutura das Demonstrações Contábeis, uma discussão relevante está entre aqueles que acham que estas, na sua linguagem, muito embora não devam ser absolutamente complexas, devem ser acessíveis apenas aos que têm razoável conhecimento contábil e que um nivelamento "por baixo" banalizaria o raciocínio contábil, que, conforme Ludícibus (1989, p. 90), é bastante complexo.

Outro ponto de vista defende a divulgação justa e plena, por acreditar que estas estruturas de elaboração foram criadas de forma a atender,

basicamente, ao investidor e ao Fisco. Com a ampliação do universo de usuários é, até certo ponto, mais democrático, permitir aos diversos leitores interessados o entendimento das informações contidas nas Demonstrações Contábeis, principalmente sabendo-se que estes não dispõem da intermediação de um especialista para auxiliá-los na análise. Entretanto, a adoção prática não implica negligenciar o aspecto da Relevância das informações a serem divulgadas.

No Brasil, muito embora com um pouco de atraso, a evolução do pensamento contábil quanto à **evidenciação** é patente. A introdução da prática da elaboração da Demonstração do Valor Agregado, a qual resume a forma de distribuição da riqueza gerada pela empresa é uma garantia deste processo.

Cogita-se também a substituição da DOAR pela Demonstração do Fluxo de Caixa, diante da importância para o usuário de conhecer mais o seu fluxo financeiro que os resultados de períodos já encerrados, além da maior facilidade de compreensão oferecida por esta última.

O incentivo à criação de Relatórios Gerenciais Internos, bem como aos Quadros e Demonstrativos Suplementares, viria a ser uma prática sadia. Estes seriam elaborados de forma adequada ao perfil do usuário e não chegariam a se constituir em uma alternativa às alterações na estrutura das Demonstrações Contábeis, já que a necessidade destas é indiscutível no que tange a certos elementos, como é o caso do grupo Resultados de Exercícios Futuros, por exemplo. O diferencial entre modificar a estrutura das Demonstrações Contábeis, para torná-la mais coerente, e a criação desses relatórios surge à medida que estes seriam criados para usuários específicos, em tempo e espaço adequados aos mesmos, enquanto que a apresentação das Demonstrações Contábeis, embora burilada, continuaria relativamente padronizada. O usuário poderia também utilizar tais relatórios como forma de "checar" as informações contidas no Relatório da Administração, coibindo o uso inadequado do mesmo.

A viabilização de uma proposta dessa natureza requer a implantação de uma classificação, já proposta pelo Conselho Federal de Contabi-

lidade, para usuários, que podem ser internos e externos. A partir desta classificação se torna mais fácil traçar a qualidade e quantidade da informação pela congruência de interesses. Sendo usuários da Contabilidade, o Governo, Bancos, Clientes, Fornecedores, Sócios ou Acionistas, Administradores e, mais recentemente, com o advento da Contabilidade Ecológica e Social, os empregados e a sociedade comum como um todo, estariam classificados como usuários internos, os administradores e empregados em geral. Na classificação de usuários externos, destacam-se os sócios ou acionistas, que não fizeram parte da administração; o Governo; os Bancos; os Clientes e Fornecedores, etc.

A nível de Evidenciação direcionada para usuários internos, visando o engajamento dos empregados e do seu comprometimento com os objetivos empresariais, criar-se-ia Informativos que ressaltassem aspectos do processo de produção e/ou características das mercadorias; que estabelecessem critérios de mensuração de desempenho, acompanhados de avaliações sistemáticas, de forma a identificar necessidades de pessoal, necessidades materiais e gerenciais; que contivessem informações quanto a custos e centros de responsabilidade, visando extrapolar as informações contidas nas Demonstrações Contábeis, no sentido de dar uma contribuição mais efetiva aos gestores.

Pode surgir, neste momento, um impasse quanto à questão de violação da privacidade empresarial, mas a empresa deve ponderar entre o impacto positivo sobre os empregados, no momento em que eles conhecem melhor a organização com que estão lidando e se sentem co-responsáveis, ou, ainda, beneficiados pela sua forma de ação ou pelo êxito dos seus negócios, alavancando assim a sua competitividade e a preservação do sigilo estratégico.

Quanto à **evidenciação** direcionada para usuários externos, os Quadros e Demonstrativos Suplementares, segundo Iudicibus, citado por Aquino & Santana (1992, p. 35), deveriam ter uma utilização bem mais ambiciosa, servindo para apresentar as Demonstrações Contábeis sob outros critérios de avaliação, como a Custo de Reposição, por exemplo.

É possível que o ato de ousar na elaboração desses Quadros e Demonstrativos viesse a ser uma alternativa para contornar algumas impropriedades impostas pelo Fisco que conflitam com a boa técnica contábil, ressaltando a integridade dos princípios contábeis e do objetivo básico da Contabilidade.

Em suma, a busca da excelência na Contabilidade, apesar de enfrentar diversos vieses, tem dado os primeiros passos. A crítica construtiva tem encetado no seio da profissão o sentido de universalidade da Contabilidade, permitindo assim significativos avanços na concepção das suas funções. Hoje, prima-se não pela ampla divulgação das informações contábeis, mas pela qualidade e adequação das mesmas.

4. CONCLUSÕES

O modelo contábil de partidas dobradas faz crer que deve existir sempre uma precisão matemática nas suas informações, e as exigências de relatórios contábeis para fins fiscais perpetuam esta necessidade. Num conceito mais moderno de Contabilidade, entende-se que a mesma tem que atender também às necessidades da Organização onde ela atua, trazendo como sempre informações confiáveis, mas de natureza não tão precisamente quantificável. A tendência mundial é de a Contabilidade respaldar-se mais nos métodos quantitativos no sentido de dar suporte a estas novas concepções emergentes.

Uma prova desta evolução funcional da Contabilidade está na recente mudança do currículo do Curso de Ciências Contábeis, onde foram introduzidas disciplinas que permitem o aprendizado de mensuração de outras variáveis, não necessariamente contábeis, e também a introdução de conceitos mais abrangentes em relação ao universo empresarial, envolvendo conhecimentos de psicologia, relações humanas, microeconomia, entre outros, fugindo assim à formação tradicional, concentrada no domínio do débito e crédito e elaboração de Demonstrações Contábeis.

Sintonizados com este processo de evolução e atentos às necessidades de melhoria constante, os profissionais da Contabilidade se

conscientizam do seu papel de agentes ativos do mesmo. Acredita-se ser possível superar as limitações, oriundas de diversos fatores, à maior penetração da Contabilidade nas Organizações, como elemento não só informativo, bem como integrativo das funções empresariais, sociais e econômicas. No momento em que a **evidenciação** for aplicada em toda sua plenitude, ter-se-á atingido este alvo.

5. BIBLIOGRAFIA

- AQUINO, Wagner de, SANTANA, Antonio Carlos de . Evidenciação . *Cadernos de Estudos FINECAFI* [s.e.], no. 05, p. 20-45, jun. 1992.
- CARDOZO, Júlio Sérgio de Sousa . *Curso Básico de Auditoria: normas e procedimentos*. CRC do Estado de São Paulo (org.). São Paulo: Atlas, 1992. 309 p.
- IUDICIBUS, Sérgio de . *Teoria da Contabilidade* . São Paulo: Atlas, 1989. 305 p.
- GELBCKE, Ernesto Rubens, IUDÍBUS, Sérgio de, MARTINS, Eliseu. *Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações*. São Paulo: Atlas, 1990. 778 p.
- McGREE, James, PRUSAK, Laurence. *Gerenciamento Estratégico da Informação*. Rio de Janeiro: Ed. Campus, 1995. 238 p.
- OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. *Sistemas de Informações Gerenciais*. São Paulo: Atlas, 1992. 256 p.
- TEIXEIRA, Dalton Fernandes . *Qualidade de atendimento: um modelo para a excelência*. Fortaleza: UECE, 1995. (Monografia Pós-Graduação)