

EVIDENCIAÇÃO DOS DEMONSTRATIVOS EM ENTIDADES SINDICAIS: CASO DOS AUDITORES FISCAIS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE

Valdério Freire de Moraes Júnior

Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN)

Universidade de Brasília (UnB)

valderio@ufrnet.br

Antonio Marcos Soares Brasil

Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN)

Universidade de Brasília (UnB)

marcosbrasil@uern.br

Pedro Lopes de Araújo Neto

Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN)

Universidade de Brasília (UnB)

planpedro@yahoo.com.br

RESUMO

Não tem sido fácil para os contadores definir exatamente que informações devem ser evidenciadas nas demonstrações contábeis. Além do fato de que os modelos utilizados por um grupo de empresas podem não ser adequados a outro, há ainda a diferença de nomenclaturas entre os modelos sugeridos pela legislação societária para as empresas de capital aberto e para outras entidades, como por exemplo, as do terceiro setor. O objetivo deste trabalho é analisar se o modelo sugerido pela legislação societária e o CFC são adequados às entidades sindicais. Para isso foram realizados estudos bibliográficos em várias fontes e aplicado questionário para identificar as necessidades dos usuários deste segmento. Os resultados mostraram que os entrevistados, quando filiados a uma entidade sindical, desejam saber, para avaliar a gestão da entidade, não somente quanto foi gasto de recursos, mas como foi gasto. Verificou-se também que a maioria destes prefere relatórios que evidenciem os gastos realizados por elementos de despesas, discriminado por objetivos, além da segregação das despesas meios das fins. A partir dessas constatações foi apresentado um exemplo de demonstração do superávit ou déficit para entidades sindical, elaborado com base na NBC T 10.18 e T 10.19, e comparado com os resultados da pesquisa.

Palavras-chave: Evidenciação. Entidades sindicais. Despesas por elementos.

Área temática: contabilidade governamental e do terceiro setor

1 Introdução

Uma das dificuldades dos estudiosos e profissionais da classe contábil é determinar quais fatos devem efetivamente ser evidenciados, principalmente se for levado em consideração que existe um esforço conjunto dos países no sentido de convergir as formas de *financial reporting* para um modelo determinado pelo IASB – *International Accounting Standard Boards*. Decidir exatamente que tipo de evidência sobre a entidade os usuários precisam, envolve aspectos que fogem ao controle dos contadores, como por exemplo, o fato de que existe também uma variedade de usuários de informações financeiras, como os usuários de relatórios contábeis emitidos por entidades de capital aberto, emitidos por entidades sindicais, etc.

Posto que a norma evidencie uma diferença basicamente na nomenclatura entre o modelo de demonstração de resultado da legislação societária e o modelo aplicado às entidades sindicais, pergunta-se: será que esse modelo está adequado às necessidades dos usuários dessas últimas entidades?

Sob a égide dessa problemática, o objetivo central desse estudo foi buscar junto aos auditores fiscais do Rio Grande do Norte respostas que conduzissem à sugestão de um modelo de demonstração de superávit ou déficit de seu sindicato, de acordo com suas necessidades de informação a respeito das atividades desenvolvidas pela administração deste, como forma de contribuir para o estabelecimento de um modelo mais adequado aos usuários de sindicatos em geral.

Para tanto, foram realizadas pesquisas bibliográficas em livros de autores nacionais e estrangeiros, consultas a normas de órgãos reguladores como IBRACON, CVM, CFC, leitura de artigos e sítios na internet. Assim, foi possível tecer comentário sobre os principais aspectos da evidenciação destacados pelas fontes consultadas, bem como foi aplicado questionário de duas ou múltipla escolha junto aos fiscais, para obter os dados necessários à conclusão desta pesquisa que, quanto aos objetivos é exploratória, quanto aos procedimentos é estudo de caso e, quanto à abordagem do problema é qualitativa (BEUREN, 2006).

2 Fundamentação teórica

2.1 Quem pode exercer influência sobre a Evidenciação?

Uma observação da evolução histórica da evidenciação mostra que o contador, quando define quais informações sobre a empresa irá divulgar, já está influenciado por seus próprios conhecimentos sobre contabilidade e sobre a empresa, bem como por fatores históricos, sociais, econômicos, políticos, legais, enfim, por muitos fatores externos que, muitas vezes não são considerados. Os principais fatores externos que definiram a evolução da evidenciação, como atestam Choi & Mueller (1992, p. 301) são: “*Corporate disclosure requirements and practice are shaped by a number of influences[...]Environmental influences[...]Capital market influences[...]Nonfinancial influences[...]Corporate response*”.

Dentre os pontos citados estão as influências do ambiente econômico na qual a empresa está inserida, sendo que a principal diferença é que nos países desenvolvidos a influência é de fatores do mercado interno, pois nesses existe um nível avançado de economia de mercado, com regras e exigências já amadurecidas, ou seja, os atores desses países já possuem larga experiência acumulada. Já os países em desenvolvimento sofrem maior influência externa, pois precisam de capital externo e têm que atender às exigências feitas por quem já tem posições consolidadas no mercado e já desenvolveram instrumentos de evidenciação, bem como o fato de que os mais ricos terem condições de “impor” certas condições para negociar com os países em desenvolvimento.

Outro aspecto que influencia a evidenciação é a necessidade que alguns interessados têm de informações não financeiras, mas que lhes podem ajudar a decidir se a situação encontrada está de acordo com suas aspirações. Exemplos desses usuários podem ser citados, a saber: sindicatos, interessados em saber sobre as políticas de contratação da empresa, condições de seguranças no trabalho, estabilidade oferecida pela empresa a seus funcionários (um de seus aspectos está intimamente ligado à continuidade ou não da empresa); a própria sociedade pode ter interesse pela empresa em saber sobre suas relações com o meio ambiente, enfim, a sociedade pode querer saber quais os impactos econômico-sociais da atuação da empresa numa cidade, por exemplo; já o governo pode querer saber da capacidade da empresa em contribuir para o crescimento econômico.

Como visto, empregados, acionistas, fornecedores, credores, governo, sociedade em geral e entidades reguladoras são normalmente interessados na evidenciação da situação financeira da empresa. Por parte desta, porém, produzir relatórios que atendessem a todas as necessidades de informação, de todos os usuários, pode ser inviável, pois tais documentos podem ser extensos em demasia e gerar custos maiores que os benefícios, tanto para os evidenciadores, quanto para os interessados nas informações evidenciadas.

2.2 Níveis de evidenciação

Nas demonstrações financeiras devem aparecer toda e qualquer informação que seja relevante a ponto de fazer diferença no momento que o usuário vai utilizá-la como suporte para tomar decisão (lembrando que as demonstrações não devem ser utilizadas como instrumento único de informação). Logicamente, o tipo de usuário e seus objetivos pretendidos ao utilizar os demonstrativos financeiros devem ser considerados no momento de definir quais, de que valor e quantas informações estarão evidenciadas. Iudicibus (2000) acrescenta que as demonstrações contábeis devem ser dispostas de forma que melhorem a interpretação por parte do usuário e que devem conter o máximo de evidenciação possível. No entanto, não é tarefa fácil definir a quantidade de evidenciação a divulgar, pois, informação em excesso pode atrapalhar o usuário tanto quanto a falta de informação.

As discussões sobre os níveis de evidenciação estão intimamente ligadas à quantidade de informações inseridas nas demonstrações, considerando sua relevância e outros aspectos, de acordo com os critérios de reconhecimento e mensuração adotados, levando em conta os objetivos e o nível de sofisticação (nível de conhecimento de contabilidade) dos usuários das demonstrações, bem como necessidades temporárias devido a mudanças na conjuntura econômico-social. Ainda sobre os níveis de divulgação, existe uma discussão a respeito da padronização da evidenciação para proporcionar sua comparabilidade e confiabilidade. A esse respeito, as críticas que recaem sobre a padronização residem principalmente no argumento de que a padronização dá prioridade à evidenciação de informações das grandes companhias, alijando do processo as empresas pequenas, que arcaíam com custos elevados (para a sua realidade) para evidenciar fatos num nível de detalhe que a complexidade das operações das grandes empresas exige. Assim, argumenta-se que deveriam existir padrões de evidenciação diferentes para diferentes grupos de empresas (considerando seu tamanho).

Fatores que também exercem influência sobre os níveis de divulgação é o fato de existir a evidenciação voluntária e a evidenciação compulsória. A respeito da evidenciação voluntária, nota-se que as empresas procuram restringir ao máximo seu fornecimento, sob argumentos como: muita informação pode ajudar seus concorrentes, favorecer sindicatos em questões na justiça trabalhista ou em negociações de salários, confundir os investidores com informações em excesso e que normalmente os interessados podem ter acesso a outras fontes de informações sobre a empresa. No entanto, a despeito do interesse de evidenciar o mínimo possível, as empresas são obrigadas a evidenciar cada vez mais situações e fatos, pois o

mercado de capitais é exigente e que, para que a empresa consiga ganhar confiança desses mercados, precisam atender às suas exigências por informações. Há ainda o fato de que órgãos da classe contábil (primando pela ética e pela qualidade da informação contábil) têm emitido resoluções, pronunciamentos, etc, determinando situações de obrigatoriedade de evidenciação, bem como o fato de que o governo pode atuar fortemente na regulamentação de informações a serem evidenciadas.

2.3 Entidades do Terceiro Setor

O conceito de terceiro setor mais apropriado seria o conjunto de organizações sem fins lucrativos, que tem como papel principal a participação voluntária, fora do domínio governamental, dando suporte às práticas de caridade, da filantropia e do mecenato, preocupadas com a certeza do direito de cidadania da sociedade (ARAÚJO, 2005).

Por sua vez, Olak e Nascimento observam que vários autores concordam com a multiplicidade das organizações que fazem parte desse segmento, porém acabam definindo com termos negativos, às vezes ambíguos (sem fins lucrativos, não-governamental) ou incorretos, fazendo com que o público em geral não conheça o papel efetivo desempenhado por essas entidades no contexto social.

A expressão “terceiro setor” seria a mais apropriada, fazendo parte iniciativas tomadas pela sociedade, no sentido de produzir o que seria de responsabilidade pública. Fazer parte desse segmento é ter uma participação conjunta com o Estado (primeiro setor) e o Mercado (segundo setor).

Compreender o que é uma entidade de terceiro setor, primeiramente se faz necessário conhecer as características de cada um dos setores: primeiro, segundo e terceiro. Coelho (apud Bettiol Júnior, 2002, p.39), assim as descreve:

Governo ou primeiro setor – distingui-se sobretudo pelo fato de legitimar e organizar suas ações por meio de poderes coercitivos. Tem sua atuação limitada e regulada por um arcabouço legal, fato esse que torna sua atuação previsível a todos os atores da sociedade.

Mercado ou segundo setor – a demanda e os mecanismos de preços baseiam a atividade de troca de bens e serviços, cujo objetivo principal é a obtenção de lucro. Comparativamente ao governo, o mercado atua sobre o princípio da coerção legal, ou seja, os clientes têm liberdade para escolher o que e onde comprar.

Terceiro setor - nesse segmento da sociedade, as atividades não têm característica coerciva ou lucrativa, objetivando o atendimento de necessidades coletivas ou públicas.

São entidades do terceiro setor aquelas que têm como objetivo principal a prestação de serviço à comunidade ou a um grupo de interessados, sem, contudo, possuir poderes coercivos (que são inerentes ao Estado). Para a consecução dos seus objetivos, executam, de forma secundária, atividades econômicas, porém sem a preocupação de obter lucro. Neste sentido, Falconer (apud Bettior Júnior, 2005, p. 78) o define como “[...] um setor privado não voltado à busca de lucro, que atua na esfera do público, não vinculado ao Estado”.

O primeiro setor, o Estado, juntamente com o segundo setor, a iniciativa privada, revelam que, no Brasil, o que é de responsabilidade pública não está limitado apenas ao estatal. As iniciativas privadas com fins públicos acabam tendo um papel na sociedade em ajudar a resolver problemas nacionais, como, por exemplo, a pobreza (NIYAMA et al, 2002).

O professor Franco (1997, p. 36) explica que:

As instituições de fins ideais, não-econômicos, não têm objetivo de lucro. [...] Embora [...] não tenham finalidade econômica, elas exercem atividade econômico-

financeira, como meio para atingir seus fins, para o que são necessários recursos financeiros e materiais.

Assim, as entidades do terceiro setor compreendem as ONG, hospitais e instituições de ensino sem fins lucrativos, sindicatos, fundações, partidos políticos, associações comunitárias, congregações religiosas, clubes sociais, organizações de artes e cultura, entre outras.

Olak e Nascimento (2006, p. 6) afirmam que as principais características fundamentais e específicas das entidades sem fins lucrativos são:

- O lucro não é a razão de ser, mas um meio necessário para garantir a continuidade e o cumprimento de seus propósitos institucionais;
- Seus propósitos institucionais, quaisquer que sejam suas preocupações específicas, objetivam provocar mudanças sociais;
- O patrimônio pertence à sociedade como um todo ou segmento dela, não cabendo aos seus membros ou mantenedores quaisquer parcelas de participação econômica no mesmo;
- As contribuições, doações e subvenções constituem-se, normalmente nas principais fontes de recursos financeiros, econômicos e materiais dessas entidades.

Diante dessas características citadas pelos autores acima, pode-se definir as entidades sem fins lucrativos dessa maneira: instituições privadas com propósitos específicos no intuito de haver mudanças sociais, sendo o patrimônio formado, mantido e ampliado por meio de doações, contribuições ou subvenções.

Em 1999, o governo federal publicou a Lei nº 9.790, que ficou conhecida como a lei das entidades do terceiro setor. Em verdade, o objetivo da lei era estabelecer regras para que entidades fossem caracterizadas como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público e assim pudessem usufruir benefícios fiscais e receber recursos do Estado para execução de projetos, através da firmação de Termo de Parceria (art. 9º).

Sabe-se que uma entidade do terceiro setor pode ser inclusive um grupo de pessoas organizado para atender um objetivo social, sem necessariamente existir juridicamente. A lei, além de não reconhecer esses grupos como aptos a obter o título de “interesse público”, haja vista que só os confere a entidades jurídicas, também exclui outras entidades do terceiro setor da possibilidade de obter o referido título, como por exemplo, os sindicatos, as instituições religiosas, as organizações partidárias, entre outros (art. 2º). Contudo, ao estabelecer as qualificações necessárias para a concessão do título, ela apresenta algumas características para que uma entidade seja considerada como do terceiro setor: não deve ter fins lucrativos; é uma entidade privada (mesmo que não esteja constituída); e tenha objetivos sociais.

2.4 Contabilidade nas Entidades do Terceiro Setor

Olak e Nascimento (2006, p. 56) são de acordo que se não existe critérios rigorosos para contabilizar e divulgar as demonstrações contábeis comuns no mundo empresarial, as entidades sem fins lucrativos devem ter liberdade de tal forma a fazer prevalecer os princípios provenientes da teoria da contabilidade, em sua forma plena.

Já Martins (2000) enfatiza que por não seguir regras fiscais, as entidades sem fins lucrativos podem fazer a contabilidade se aproximar mais da forma que atenda às necessidades gerenciais em termos de informação, não subestimando os Princípios Fundamentais da Contabilidade no momento da escrituração, como também as Normas Brasileiras.

No Brasil, a base legal para a preparação e divulgação das demonstrações contábeis seria a Lei nº 6.404/76, conhecida como a Lei das Sociedades Anônimas, já o órgão responsável pela edição de normas contábeis para as entidades do terceiro setor é o Conselho Federal de Contabilidade, que o faz através da NBC T 10.19, que trata dos Aspectos Contábeis em Entidades sem Finalidade de Lucros, além de outras normas específicas destinadas a entidade com estas características, a exemplo dos sindicatos e associações de classe (NBC T 10.18) e fundações (NBC T 10.4).

A NBC T 10.19 define entidades sem finalidade de lucros como aquelas em que o resultado positivo não é destinado aos detentores do patrimônio líquido e o lucro ou prejuízo é denominado, respectivamente, de superávit ou déficit. Além disso, exercem atividades assistenciais, de saúde, educacional, esportivos, religiosos, políticos, culturais, beneficentes, sociais, entre outras, administrando pessoas, coisas, fatos e interesses coexistentes e coordenados em torno de um patrimônio comum ou comunitário. Aplicam-se a estas entidades os Princípios Fundamentais de Contabilidade, bem como as Normas Brasileiras de Contabilidade e suas Interpretações Técnicas e Comunicados Técnicos.

As demonstrações contábeis a serem elaboradas pelas entidades do terceiro setor são as determinadas pela NBC T 3, ou seja, balanço patrimonial, demonstração do resultado, demonstração de lucros ou prejuízos acumulados, demonstração das mutações do patrimônio líquido (neste caso, sendo dispensada a elaboração da demonstração de lucros ou prejuízos acumulados), demonstração de origens e aplicações de recursos e notas explicativas. Contudo, a NBC determina, no item 10.19.3.2, que a conta Capital deve ser substituída por Patrimônio Social; e a conta Lucros ou Prejuízos Acumulados por Superávit ou Déficit do Exercício.

Igualmente, considerando que a NBC T 10.19 possibilita a aplicação, no que couber, da NBC T 10.18 (Entidades Sindicais e Associações de Classe), e que esta determina a modificação do termo Resultado, na NBC T 3, por Superávit ou Déficit, bem como Patrimônio Líquido por Patrimônio Social, teremos as seguintes terminologias para os demonstrativos contábeis das entidades do terceiro setor (Entidades sem Finalidade de Lucros):

- Balanço Patrimonial
- Demonstração do Superávit ou Déficit
- Demonstração das Mutações do Patrimônio Social
- Demonstração do Superávit ou Déficit Acumulado
- Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos
- Notas Explicativas.

Em suma, como as normas contábeis aplicáveis às entidades do terceiro setor são as mesmas da NBC T 3, que como já discutimos anteriormente reproduz as disposições da Lei 6.404/76, apenas com a modificação de algumas terminologias, poderemos concluir que na prática, quem determina as regras contábeis, os demonstrativos financeiros e sua estrutura, é a Lei das Sociedades por Ações, que por sua vez é elaborada com o objetivo de atender a necessidades das entidades com fins lucrativos, em especial os seus investidores, credores e o governo.

Sem o intuito de discorrer sobre o problema, esta observação nos leva a seguinte reflexão sobre o potencial dos demonstrativos contábeis elaborados com base na NBC T 3: esses relatórios são úteis para tomada de decisão ou apresentam as informações desejadas pelos usuários de uma entidade sem fins lucrativos?

2.5 Demonstração do Superávit ou Déficit nas Entidades Sindicais e Associações de Classes

Como já visto anteriormente, a estrutura da demonstração do resultado nas entidades do terceiro setor são as estabelecidas pela NBC T 3. Contudo, a NBC T 10.18 determina a modificação do termo Resultado por Superávit ou Déficit, denominando esse relatório de Demonstração do Superávit ou Déficit, que também tem a finalidade de apresentar o confronto das receitas realizadas e as despesas incorridas, num determinado período.

O professor Franco (1997, p. 42) ensina que constitui receita nas entidades sem fins lucrativos:

Todo recebimento de meios e fundos que entram nessas instituições, para serem aplicados nas despesas de determinado período administrativo. [...] O conceito de receita, nessas entidades, é, pois, bastante amplo, compreendendo todos os recebimentos, qualquer que seja sua origem ou destino.

Contudo, ressalva o autor que deve ser distinguida as receitas efetivas das por mutações patrimoniais. As efetivas se caracterizam por recebimentos de contribuições que aumentam o patrimônio social da entidade, quando há excedente em relação às despesas incorridas; as por mutações patrimoniais, apesar de gerarem entradas de recursos financeiros, reduzem o patrimônio social devido à alienação de bens.

Em relação à despesa, Franco (1997, p. 42) explica que:

Constitui [...] todo pagamento feito pela entidade, toda saída de dinheiro, com qualquer destinação, seja para aplicação em bens patrimoniais, necessários à obtenção dos seus fins, seja para pagamento de serviços e bens de consumo necessários àquele objetivo.

Assim como as receitas, as despesas também são distinguidas como efetivas e por mutação patrimonial. Será despesa efetiva quando a saída de dinheiro não for compensada com a entrada de outro ativo; as por mutação patrimonial são aquelas saídas de dinheiro que objetivam adquirir bens para se incorporar ao patrimônio.

O CFC, através das NBC T 10.18 e NBC T 10.19, determina que as receitas e despesas dessas entidades devam ser reconhecidas, mensalmente, respeitando os Princípios Fundamentais de Contabilidade, em especial os da Oportunidade e Competência. Em virtude disso, devem constituir provisão em montante suficiente para cobrir as perdas esperadas e baixar os valores prescritos, incobráveis e anistiado.

Quanto ao recebimento de doações, subvenções e contribuições, a NBC T 10.19 determina a contabilização como receita se o destino for para atender despesas de custeio; se o destino for adquirir bens patrimoniais, inclusive para constituição da entidade, a contabilização deve ser diretamente como patrimônio social. Além disso, quando estes recebimentos tiverem destinação específica, devem ser registrados em contas próprias, segregadas das demais contas da entidade.

Outra característica dos registros das contas de receitas e despesas, superávit ou déficit, nas entidades do terceiro setor, é que devem ser segregadas, quando identificáveis por tipo de atividades, tais como educação, saúde, assistência social, técnico-científica e outras, bem como comercial, industriais ou de prestação de serviços.

Resumidamente, pode-se apresentar a seguinte estrutura para a Demonstração do Superávit ou Déficit nas entidades do terceiro setor, inclusive sindical e associações de classe:

Receitas com atividade comercial, industrial ou de prestação de serviço
(-) custos e despesas incorridas para obter estas receitas
= Superávit ou Déficit da Atividade Econômica
(+) Doações, subvenções e contribuições para custeio, sem destinação específica

- (-) Despesas com Atividade Sindical
- (-) Outras Despesas
- = Superávit ou Déficit

Doações, subvenções e contribuições com destinação específica

- (-) despesa por tipo de atividades, correspondente à destinação específica
- (-) despesa não identificáveis por tipo de atividade, correspondente à destinação específica

= Superávit ou Déficit da Atividade-Fim Específica.

3 Metodologia

A metodologia a ser usada nesse artigo estará em concordância com o que será abordado no estudo, através dos meios mais adequados no intuito de ser atingido o objetivo, seguindo um conjunto de etapas planejadas de forma prévia.

Conforme Cervo e Bervian (1983, p.23), “em seu sentido mais geral, o método é a ordem que deve impor aos diferentes processos necessários para atingir um fim dado ou um resultado desejado”.

Por sua vez, consoante Salomon (1999, p. 152), “o termo pesquisa será genericamente assumido como trabalho empreendido metodologicamente, quando surge um problema, para qual se procura a solução adequada dessa natureza científica”.

Assim sendo, esse trabalho terá como ponto de partida uma pesquisa bibliográfica que abrange o referencial que já se tornou público, em relação ao tema a ser estudado, desde publicações avulsas, boletins, jornais, revistas, livros, pesquisas, monografias, entre outros (BEUREN, 2004).

Já quanto à abordagem do problema, refere-se a uma pesquisa qualitativa, pois segundo Beuren (2004, p. 92) “é primordial no aprofundamento de questões relacionadas ao desenvolvimento da Contabilidade, seja no âmbito teórico ou prático”.

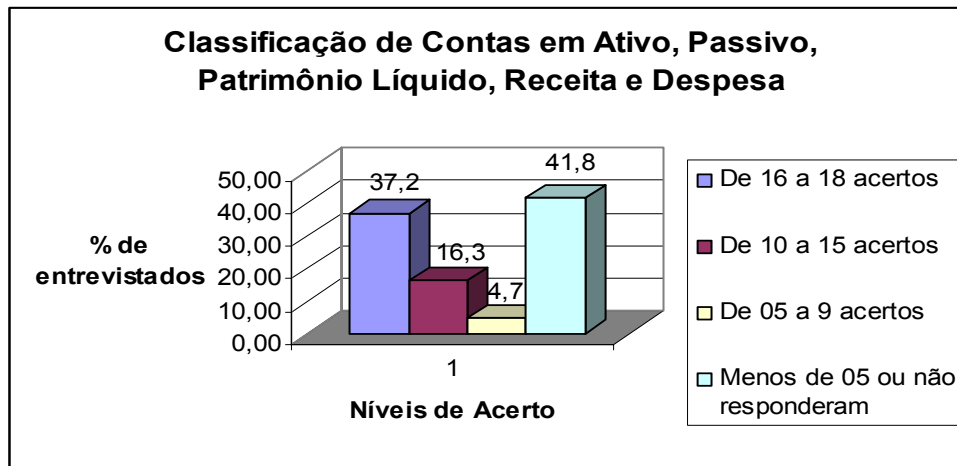
4 Análise dos resultados

4.1 Evidenciação para os Auditores Fiscais do Rio Grande do Norte

Para alcançar os objetivos almejados, foram aplicados questionários com perguntas objetivas, sendo que haviam de duas a cinco alternativas por pergunta para que o entrevistado escolhesse uma delas. Os questionários foram aplicados junto aos auditores fiscais do Estado do Rio Grande do Norte, filiados a sua respectiva entidade fiscal. O corpo dos auditores fiscais em epígrafe é composto por 480 servidores ativos. Entre os dias 09 e 20 de abril de 2007 foram aplicados questionários - através de *e-mail* - junto a 300 fiscais selecionados aleatoriamente, sendo que foram obtidas respostas de 43 deles, que constituíram a base de dados para se chegar aos seguintes resultados:

4.1.1 Avaliação sobre os conhecimentos dos entrevistados na área contábil

Num primeiro momento, os entrevistados responderam a 18 questões que visaram medir seu nível de conhecimento em Contabilidade. Autores como Hendriksen & Breda (1999) afirmam que o usuário da Contabilidade deve ter um conhecimento razoável a respeito desta.

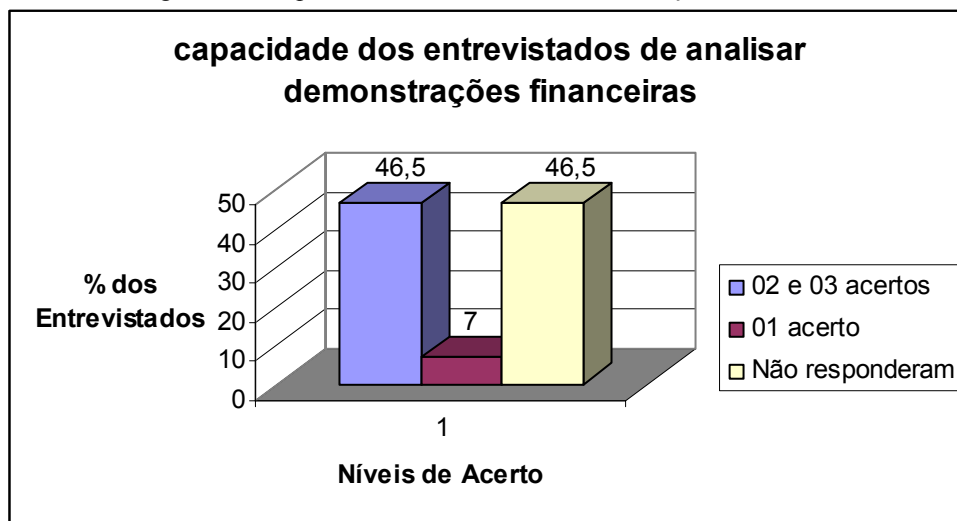


Fonte: pesquisa de campo

Analisando as respostas obtidas, compiladas no gráfico acima (figura 01), percebe-se que 53,5% dos entrevistados têm um nível que se situa entre bom e razoável a respeito de conceitos básicos em contabilidade (atribuiu-se este conceito para aqueles que obtiveram 10 ou mais acertos).

Ainda procurando avaliar o nível de conhecimento na área contábil, os entrevistados responderam a mais três perguntas (2 a 4), que visaram aferir sua capacidade de analisar demonstrativos financeiros de uma empresa.

Figura 02 – Capacidade de Entender as demonstrações financeiras



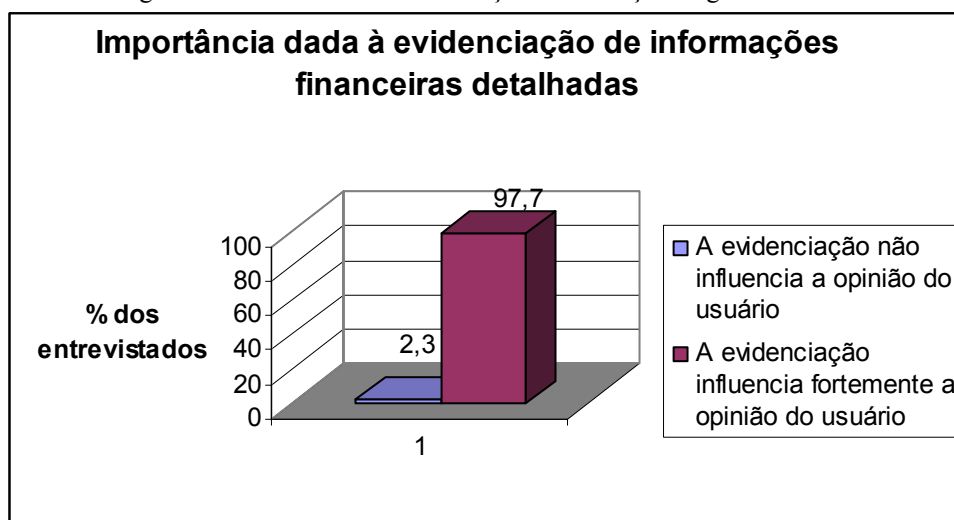
Fonte: Pesquisa de Campo

O resultado da figura 2 mostra um equilíbrio entre os que conseguem e os que não conseguem avaliar superficialmente a situação financeira de uma empresa através das demonstrações contábeis. Esclarece-se, adicionalmente, que os 46,5 % de acerto de 2 ou 3 perguntas, das 3 elaboradas, foram obtidos pelos entrevistados que tiveram 10 ou mais acertos na pergunta 1. Assim, pode-se concluir que as perguntas 2 a 4 ratificaram o resultado apresentado na pergunta 1, ou seja:

Nível bom/razoável em contabilidade	53,5 %
Nível ruim ou se omitiram em responder	46,5 %

Fonte: Pesquisa de Campo

Figura 03 - Influência da evidenciação na avaliação da gestão sindical



Fonte: Pesquisa de Campo

Nesse ponto, conforme figura 3, os entrevistados responderam a uma pergunta que teve o propósito de saber se o grau de evidenciação (sintético ou analítico) das receitas e despesas do sindicato influenciaria a avaliação que estes fazem da gestão da entidade.

Observou-se que 97,7% dos entrevistados afirmam que o grau de evidenciação influencia fortemente a avaliação que fazem da gestão da entidade sindical. Isso mostra que, independentemente do nível de conhecimento em contabilidade, os usuários reconhecem que o tipo de informação elaborada influencia na sua avaliação sobre a gestão da entidade sindical.

Isso é corroborado ainda pelas respostas a outro questionamento, onde 72,1% dos entrevistados afirmaram que a aprovação ou não de um gasto realizado pela diretoria do sindicato dependeria da informação de como o recurso foi aplicado. Para testar essa posição, foi rodada no *Eviews 4*, a regressão abaixo.

Tabela 1 – Saída do Eviews 4: Variável Dummy mostrando a importância da evidenciação para os fiscais

Dependent Variable: IMPORTÂNCIA DA EVIDENCIAÇÃO

Method: Least Squares

Date: 07/27/07 Time: 09:35

Sample: 1 43

Included observations: 43

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
NÃO EVIDENCIA OU EVIDENCIA	1.000000	1.60E-15	6.24E+14	0.0000
C	-1.000000	3.12E-15	-3.20E+14	0.0000
R-squared	1.000000	Mean dependent var		0.930233
Adjusted R-squared	1.000000	S.D. dependent var		0.257770
S.E. of regression	2.68E-15	Sum squared resid		2.94E-28
F-statistic	3.89E+29	Durbin-Watson stat		0.354558
Prob(F-statistic)	0.000000			

Fonte: saída eviews

A análise da tabela acima que à medida que aumenta o nível de evidenciação, melhora a avaliação que os fiscais fazem da diretoria do sindicato. Os testes t e p mostram que a variável explicativa é representativa individualmente, o r^2 mostra que o modelo está bem ajustado, o teste F mostra a regressão é válida.

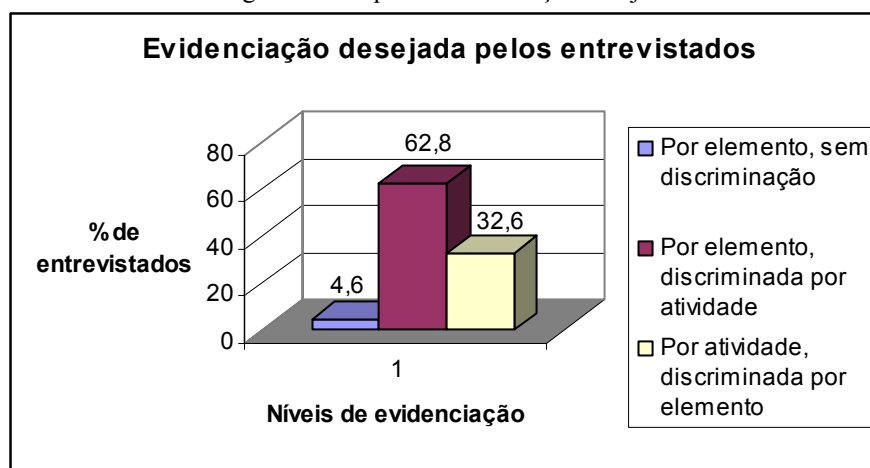
4.1.2 Evidenciação da despesa na área fim versus área meio

Foi questionado também sobre a importância da evidenciação das despesas meios nos relatórios financeiros. Inicialmente, procurou-se identificar o quanto os entrevistados aceitam que a entidade sindical aplique nessas despesas: 51,2 % acharam que deveria despender até 25 % das receitas nas despesas meios; enquanto que 46,5 % aceitam até 50 %. Perguntados sobre a importância da evidenciação deste tipo de informação na demonstração contábil, 93,1 % dos auditores responderam que é “muito importante” a inserção de informações a respeito das despesas administrativas no relatório.

4.1.3 Evidenciação da despesa por elemento versus por atividade

A pergunta que deu origem ao gráfico seguinte objetivou identificar a forma como os entrevistados gostariam que fossem evidenciadas as despesas do sindicato, de modo que facilitasse seu entendimento sobre as mesmas.

Figura 04 – Tipo de evidenciação desejada



Fonte: Pesquisa de Campo

Analisando as respostas obtidas (figura 4), constatou-se que 62,8% dos entrevistados preferem que sejam evidenciadas as despesas através de elementos individualizados (combustível, por exemplo), discriminando, contudo, as atividades que consumiram esta despesa (gasto com o combustível, segregado em administração, diretoria, viagens para divulgação de ações sindicais, entre outros). Ou seja, a informação do gasto com telefone não é suficiente. É necessário informar o porquê da sua utilização, se foi para mobilização sindical e de que tipo, para necessidades administrativas, entre outros.

O questionário também demonstrou que um número expressivo de entrevistados, 32,6%, prefere a evidenciação por atividade (administração, por exemplo) discriminando adicionalmente os elementos de despesa consumidos por essa atividade (gasto com administração, segregado em combustível, telefone, pessoal, limpeza, entre outros). Para testar essa preferência foi realizada a regressão seguinte:

Tabela 1 – Variável *Dummy* mostrando a preferência da evidenciação por elemento

Dependent Variable: EVIDENCIAÇÃO DESEJADA

Method: Least Squares

Date: 07/28/07 Time: 14:59

Sample: 1 43

Included observations: 43

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
ELEMENTO OU ATIVIDADE	1.000000	2.44E-16	4.10E+15	0.0000
C	-2.000000	6.51E-16	-3.07E+15	0.0000
R-squared	1.000000	Mean dependent var		0.627907
Adjusted R-squared	1.000000	S.D. dependent var		0.489083
S.E. of regression	7.72E-16	Sum squared resid		2.45E-29
F-statistic	1.68E+31	Durbin-Watson stat		1.959677
Prob(F-statistic)	0.000000			

Fonte: saída do Erviews 4

Para realizar a regressão acima forma adotados os seguintes parâmetros: “0” foi chamado de evidenciação não desejada, “1” foi chamado de evidenciação desejada, “2” foi chamado de evidenciação por atividade e “3” foi chamado de evidenciação por elemento de despesa e receita. Como o coeficiente do β_1 ficou positivo, confirma-se que há preferência pela evidenciação por elemento. Os testes “p” (prob.), “t” (t-Statistic) mostram que tanto variável explicativa ELEMENTO OU ATIVIDADE e o intercepto “C” são significantes individualmente. Já os testes “F” (F-statistic) e Durbin-Watson mostram respectivamente que a regressão é válida e que não há autocorrelação entre as variáveis.

Para a tabela 01 acima foi realizado também o teste de aleatoriedade “acima e abaixo da média”, no qual “A” foi chamado de acima da média e “B” foi chamado de abaixo da média. Constatou-se que houve 27 alternâncias entre “A” e “B”, resultando em $Z_{ca1} = 1,39$, que ficou no intervalo de aceitação de aleatoriedade, ou seja, ficou entre -1,96 e 1,96, mostrando que a série é aleatória.

4.2 Demonstração do Superávit ou Déficit, elaborado com base na informação desejada pelos entrevistados, quando usuários de uma entidade sindical.

Para a elaboração do Demonstrativo do Superávit ou Déficit, baseado na informação desejada pelos entrevistados, quando usuários de uma entidade sindical, serão utilizadas as informações constantes no balancete de verificação abaixo (quadro 1), detalhado por elemento de despesa e atividade:

Quadro 1 - Sindicato dos Auditores do RN – Movimento de Receitas e Despesas em 2006

Item	Conta	Valor
	Receitas	
A	Contribuições dos filiados	R\$ 170.000,00
B	Doação da sede administrativa pelo Governo	R\$ 200.000,00
C	Doação para o Movimento Aumento Já	R\$ 50.000,00
	Despesas	
D	Aluguel do prédio	R\$ 18.000,00
E	Salários e encargos dos funcionários	R\$ 60.000,00
F	Telefone do setor administrativo	R\$ 3.000,00
G	Telefone da diretoria	R\$ 4.000,00
H	Telefone gasto na campanha eleitoral da diretoria	R\$ 2.000,00
I	Energia, água e serviço de segurança	R\$ 6.000,00
J	Campanha publicitária no Movimento Aumento Já	R\$ 35.000,00
L	Combustível gasto na campanha eleitoral da diretoria	R\$ 2.000,00
M	Combustível gasto no Movimento Aumento Já	R\$ 4.000,00
N	Combustível da diretoria	R\$ 3.000,00

O	Contador	R\$ 6.000,00
P	Assessoria jurídica	R\$ 15.000,00
Q	Assessoria de imprensa	R\$ 12.000,00
R	Passagens aéreas – curso de aperfeiçoamento do contador	R\$ 2.000,00
S	Passagens aéreas – viagens para reuniões nacionais	R\$ 8.000,00
T	Passagens aéreas – Campanha Aumento Já	R\$ 6.000,00
U	Diárias – curso de aperfeiçoamento do contador	R\$ 1.000,00
V	Diárias – viagens para reuniões nacionais	R\$ 5.000,00
X	Diárias – Movimento Aumento Já	R\$ 3.000,00

Fonte: balancete do sindicato dos auditores fiscais do Estado do RN.

4.2.1 Demonstração do Superávit ou Déficit, com base na pesquisa desenvolvida

Em suma, pode-se elencar as seguintes necessidades de informações contábeis dos entrevistados, quando usuários de um sindicato de classe:

1 – o nível de evidenciação da informação contábil influencia na sua opinião sobre a gestão da entidade sindical;

2 – acham importante que o relatório contábil apresente as despesas incorridas na área-meio, e, conseqüentemente, obter a informação do gasto incorrido na área-fim; e

3 – as despesas são mais bem compreendidas quando discriminadas por elementos, contudo estas devem ser segregadas pelo objetivo do gasto.

Assim, o demonstrativo (quadro 2) teria a seguinte forma:

Quadro 2 – Demonstração do Superávit ou Déficit

Item	Receitas de contribuições	R\$ 170.000,00
A	Contribuição dos Filiados	R\$ 170.000,00
	(-) Despesas	(R\$ 143.000,00)
	Despesa com Atividade Sindical	R\$ 51.000,00
	Telefone	R\$ 6.000,00
g	Diretoria	R\$ 4.000,00
h	Eleições	R\$ 2.000,00
	Combustível	R\$ 5.000,00
l	Diretoria	R\$ 2.000,00
n	Eleições	R\$ 3.000,00
p	Assessoria Jurídica	R\$ 15.000,00
q	Assessoria de imprensa	R\$ 12.000,00
	Passagens aéreas	R\$ 8.000,00
s	Reuniões nacionais	R\$ 8.000,00
	Diárias	R\$ 5.000,00
v	Reuniões nacionais	R\$ 5.000,00
	Despesas Administrativas	R\$ 92.000,00
d	Aluguel	R\$ 18.000,00
f	Salários e encargos	R\$ 60.000,00
h	Telefone	R\$ 3.000,00
o	Contador	R\$ 6.000,00
	Passagens	R\$ 2.000,00
r	Treinamento contador	R\$ 2.000,00
	Diárias	R\$ 3.000,00
u	Treinamento contador	R\$ 3.000,00
	Superávit	R\$ 27.000,00
	Movimento Aumento Já	
	Receita de Doações	R\$ 50.000,00
	(-) Despesas	(R\$ 48.000,00)
m	Campanha publicitária	R\$ 35.000,00
t	Passagens	R\$ 6.000,00

x	Diárias	R\$	3.000,00
l	Combustível	R\$	4.000,00
	Superávit	R\$	2.000,00

Fonte: elaborado pelos autores

5 Considerações finais

Ao chegar à parte conclusiva, percebe-se que a estrutura da Demonstração do Superávit ou Déficit determinada pela NBC T 10.18 e NBC T 10.19 está num formato bastante parecido com o desejado pelos entrevistados. O principal ajuste seria a evidenciação do subgrupo Despesa Administrativa, pois os entrevistados acham importantes a evidenciação deste tipo de informação, para assim poder identificar e controlar o gestor quando da aplicação em despesas meio, evitando excessos. No demonstrativo oficial as despesas administrativas estão incluídas no subgrupo Outras Despesas, não sendo, portanto, explicitamente evidenciadas.

A pesquisa mostra ainda que as informações contábeis podem ser buscadas tanto pelas pessoas que têm o domínio da ciência, como daquelas com pouco conhecimento. Além disso, os usuários de uma entidade sindical não estão interessados em saber somente quanto foi arrecadado e gasto. Eles desejam saber também como foi gasto. Querem um nível maior de detalhamento da despesa, que pode ser apresentado pela contabilidade através da discriminação dos elementos da despesa quanto ao objetivo do gasto. O demonstrativo oficial das entidades sindicais pode, sem nenhuma restrição, apresentar esse tipo de detalhamento.

O resultado da pesquisa demonstra que a aprovação ou não de um gasto realizado pela diretoria do sindicato depende da informação de como o recurso foi aplicado. Portanto, quando a direção da entidade sindical aplica recursos para atender o interesse dos representados e, principalmente, evidencia detalhadamente estes gastos, aumentando a transparência da gestão financeira, obtêm maior credibilidade e aprovação política.

Em virtude da amostra utilizada neste estudo ser bastante reduzida, em relação ao universo de usuários de entidades sindicais, outras pesquisas poderão ser desenvolvidas com o objetivo de ratificar ou não os resultados deste trabalho e, principalmente, identificar outros tipos de informações necessitadas pelos seus associados, que contribuam no processo decisório e na avaliação do desempenho dos dirigentes.

Referências

AQUINO, Wagner de; SANTANA, Antonio Carlos de. **Evidenciação**. Caderno de Estudos FIPECAFI/FEA/USP nº 05, 1992.

ARAUJO, Osório Cavalcante. **Contabilidade para organizações do terceiro setor**. São Paulo: Atlas, 2005.

BETTIOL JÚNIOR, Alcides. **Formação e Destinação do Resultado em Entidades do Terceiro Setor: Um Estudo de Caso**. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/dispo_niveis/12/12136/tde-08062005-100309/20-04-2007>. Acesso em: 20 abr. 2007.

BEUREN, Ilse Maria et al. **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: Teoria e Prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

BOVESPA – BOLSA DE VALORES DE SÃO PAULO. **Demonstrativos Financeiros Padronizados**. Disponível em: <<http://www.bovespa.com.br/empresabov/InformacaoPor>>

Empresa.asp?titulo=2&imagem=&razao=GERDAU%20S.A.&ccvm=3980&pregao=GERDAU&mercado=16&OpcaoTela=demonstracao>. Acesso em: 26 mar. 2007.

BRASIL, Lei. 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Normatiza a gestão das sociedades por ações, aplicável às demais sociedades. In: **Diário Oficial da União**, Brasília, 1976.

_____, Lei 9.790, de 23 de março de 1999. Normatiza as atividades das entidades do terceiro setor. In: **Diário Oficial da União**, Brasília, 1999.

CFC – CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Normas Brasileiras de contabilidade NBC T 3; NBC T 6; NBC T 10.18; NBC T 10.19.

CHOI, Frederick D. S.; MUELLER, Gerhard G. **International Accounting**. 2. ed. Englewood Cliffs: Prentice Hall, 1992.

COSTA, Nayara Cristina da. **O uso das informações contábeis no processo de concessão de crédito às empresas: estudo de caso numa agência bancária**. Mossoró: UERN, 2007.

CVM – COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. Ofício-circular/cvm/snc/sep nº 01/2007, de 14 de fevereiro de 2007.

_____. Deliberação CVM nº 488 de 03 de outubro de 2005.

FLOWER, John. **Global Financial Reporting**. New York: Palgrave, 2002.

FRANCO, Hilário. **Contabilidade Geral**. 23. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

HENDRIKSEN, Eldon S.; BREDÁ, Michael F. Van. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.

IBRACON. **Princípios Contábeis**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1994.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Entidades de Fins Não Lucrativos**. IOB – Temática Contábil e Balanços no 33. São Paulo, p. 1, 2000.

NASCIMENTO, Diogo e OLAK, Paulo. **Contabilidade para Entidades sem fins lucrativos (Terceiro Setor)**. São Paulo: Atlas, 2006.

NIYAMA, Jorge Katsumi; GUILHERME, Hipônio Fortes; BARBOSA Eduardo Jorge Pyrho; SILVA, José Rodrigues Fagundes de. **Uma contribuição à Contabilidade das Entidades sem fins lucrativos Não-Governamentais**. Disponível em: <http://www.eac.fea.usp.br/congressosp/seminario2/trabalhos/A105.pdf>. Acesso em: 10 jan. 2007.

NIYAMA, Jorge Katsumi. **Contabilidade Internacional**. São Paulo: Atlas, 2006.

SCHROEDER, Reihard G.; CLARK, Myrtle W.; CATHEY, Jack M. **Financial Accounting: Theory and Analysis**. 8. ed. John Wiley & Sons, 2005.

