
EVIDENCIAÇÃO

Geová José Madeira*

A evidenciação, enquanto alvo a ser atingido pela contabilidade, ultrapassa o simples ato de elaborar balanços e publicá-los em jornais. A evidenciação será plena no momento que a contabilidade tiver claro o seu propósito, a sua caracterização, a sua forma e conhecer claramente o usuário a quem se destina a informação.

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem como meta caracterizar a evidenciação, o seu propósito, a sua forma, a indentificação dos usuários e os recursos que a contabilidade dispõe para atingir esse objetivo.

“Fornecer informações aos usuários” representa o principal objetivo da contabilidade e esta utiliza a evidenciação como meio para atingí-lo.

Pela sua importância, a contabilidade se preocupa muito com a evidenciação, o que leva os estudiosos dessa ciência a dedicar mais tempo em estudos e pesquisas desse tema.

Através da evidenciação a contabilidade comunica-se com o usuário da informação. Apesar de vários estudos e pesquisas já desenvolvidos a contabilidade somente conseguirá atingir seu objetivo no momento em que for capaz de responder a perguntas tais como: a quem evidenciar?, o que evidenciar?, como evidenciar?, quanto e quando evidenciar?, consideradas necessárias para uma evidenciação justa, plena e eficaz.

2 EVIDENCIAÇÃO

2.1 A natureza da evidenciação

A contabilidade, como qualquer outra ciência, tem bem definidos seus objetivos.

A ciência contábil desenvolve-se na tentativa de atingir seus objetivos, dentre os quais o

principal ou talvez o mais importante é: “fornecer informações aos usuários”.

Na maioria dos estudos e pesquisas da teoria contábil, nota-se a necessidade de melhorar as informações, procurando atender às necessidades dos usuários.

Evidenciação é a divulgação das informações contábeis aos diversos usuários interessados na situação econômico-financeira da empresa.

Devido os usuários mostrarem maior interesse pela situação econômico-financeira da empresa, a evidenciação é mais discutida e desenvolvida no campo da contabilidade financeira, pela abrangência e significância desta no meio externo.

Segundo McCULLERS, SCHROEDER (1982, p. 549) “qualquer discussão compreensiva sobre a natureza da evidenciação depende em parte dos objetivos da contabilidade financeira”.

Considerando que os objetivos estabelecem o propósito e definem as fronteiras da contabilidade, o desenvolvimento desta necessita ter bem delimitados e definidos esses objetivos.

O principal meio de comunicação entre a contabilidade e os usuários é as demonstrações e os relatórios por ela elaborados e divulgados.

A evidenciação está intimamente ligada aos objetivos da contabilidade. Devido à essa interação, surgem questões como: o que, a quem, como, quando e qual a quantidade de informação deve ser evidenciada.

* Professor do Departamento de Ciências Contábeis da FACE/UFMG.

Segundo HENDRIKSEN (1974, p. 648) "os demonstrativos contábeis deveriam evidenciar o que for necessário para não torná-los enganosos".

Os demonstrativos contábeis, em diversas situações, podem se tornar enganosos ou tendenciosos, sejam por erros ou omissões, por interesses políticos, por pressões de empresários ou até mesmo por dolo.

HENDRIKSEN (1974, p. 650) destaca os motivos que tornariam os demonstrativos enganosos ou tendenciosos, caso não fossem observados:

- 1) uso de procedimentos que afetam significativamente as apresentações do balanço geral comparados com métodos alternativos que o leitor poderia supor na falta de evidenciação;
- 2) mudança material nos procedimentos de um exercício para outro;
- 3) eventos ou relações significativas não derivados de atividades normais;
- 4) contratos ou acordos especiais, que afetam as relações das partes envolvidas;
- 5) mudanças significativas ou eventos que afetariam normalmente as expectativas;
- 6) mudanças materiais nas atividades ou operações que afetariam as decisões relativas à empresa".

A não evidenciação de qualquer dos itens mencionados na citação, sujeitaria o usuário a riscos como: a dualidade de interpretação, a falta de conteúdo e clareza, a perda da capacidade de predição, impossibilitando o usuário de tomar decisões baseadas nas informações.

O comitê do AICPA sobre procedimentos de auditoria tentou adequar a evidenciação informativa na elaboração de demonstrações contábeis, salientando:

"a fidedignidade de apresentação dos demonstrativos financeiros, de conformidade com os princípios geralmente aceitos, compreende a adequação de evidenciação envolvendo assunto material" BUZBY, citado por McCULLER (1982, p. 551).

A APB indicou que

"informação financeira que reúne os objetivos qualitativos da contabilidade financeira, também reúne os padrões de relatório da evidenciação adequada" BUZBY, citado por McCULLERS (1982, p. 550).

A mensuração, a avaliação e a evidenciação realizadas com base nos conceitos contábeis, não envolvidos por normas legais, interesses de grupos ou entidades, apresentam boa base de confiabilidade, comparabilidade, integralidade, neutralidade, verificabilidade e oportunidade da informação por estarem suportadas na ciência. Tais eventos tratados pela relevância e materialidade resultam numa evidenciação objetiva.

Quando se discute a forma, a disposição e o conteúdo dos relatórios financeiros com suas notas de rodapé, anexos, a terminologia e a quantidade de dados, está se discutindo a natureza e o tipo de evidenciação necessário para torná-los úteis.

A quantidade de evidenciação talvez seja o aspecto mais polêmico do estudo da evidenciação. Alguns autores utilizam o conceito "adequado", outros, dizem que a evidenciação deve ser "justa" e "plena". Os três conceitos são importantes porque a informação contábil evidenciada deve ser ao mesmo tempo adequada, justa e plena.

Outro ponto polêmico é a informação qualitativa devido às dificuldades de avaliação e seu julgamento ser subjetivo. É difícil perceber quando um evento não quantificável é relevante para justificar sua evidenciação.

A relação custo-benefício deve ser observada sempre na evidenciação.

Um conceito bastante abrangente de evidenciação no sentido contábil, segundo HENDRIKSEN (1974, p. 652) é:

"Significa a demonstração de informações contábeis, consideradas importantes em determinadas circunstâncias, para a tomada de decisão dos usuários".

Além da abrangência, o conceito é próprio pela importância que representa para a contabilidade no alcance dos seus objetivos.

A evidenciação envolve os aspectos já abordados como também depende de uma boa dose de criatividade individual quanto a forma estética e o como evidenciar, devendo estar sempre baseado nos princípios geralmente aceitos, e preocupando-se com o impacto desta sobre o usuário da informação.

Tanto a *Securities and Exchange Commission (SEC)* nos Estados Unidos quanto a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) no Brasil são órgãos criados pela necessidade de regulamentar a evidenciação formal, principalmente para defender os interesses do pequeno investidor contra os abusos de Empresas de Capital Aberto, que não evidenciam ou distorcem informações em prejuízo daqueles.

Outro aspecto da evidenciação é a sua oportunidade. Para que uma informação seja relevante ao usuário ela deve ser oportuna.

A oportunidade é verificável quando, no Brasil, a CVM estabeleceu normas para que empresas evidenciem informações sobre fatos relevantes no momento da ocorrência destes, para não prejudicar o mercado de Bolsa, dando oportunidade a investidores de renegociarem ações da empresa informante. Essa medida é benéfica quando a informação for oportuna, tanto para a própria empresa, como para o investidor e o mercado de ações.

2.2 A quem se destina a informação

Existem diversos grupos de usuários em potencial com interesses diretos ou indiretos nas informações contábeis. Podemos citar, por exemplo: os proprietários atuais ou em potencial, os credores, empregados, analistas financeiros, governo, sindicatos, etc.

Monitz reconheceu que a adequação da evidenciação só é possível com a identificação dos usuários da informação.

É notório que diferentes usuários têm propósitos diferentes e a necessidade de identificá-los em grupos vai além da necessidade de identificar seus propósitos de usar informações contábeis. Esta identificação ajudará na definição das características dos grupos de usuários, que ajudarão na

determinação das informações específicas, bem como, de sua forma de apresentação.

A adequação das informações a serem evidenciadas dependerá da capacidade do usuário em interpretar-las, caso contrário, a evidenciação será inadequada para o usuário que não possuir o conhecimento necessário à análise e interpretação dos relatórios contábeis, como foram apresentados.

Existem sugestões no sentido de estabelecer níveis de competência de usuários, como base para elaboração de relatórios financeiros.

“Monitz e Sharaf preferem o nível do analista financeiro profissional. Cowan seleciona o investidor médio com aptidões limitadas. Chetkovich toma uma posição intermediária e define o ‘leitor padrão’ como alguém entre o usuário apto e inapto” BUZBY, citado por McCULLERS (1982, p. 551).

Esses níveis de competência sugeridos pelos autores acima apresentam alto grau de subjetividade, o que de certa forma, acabou por prejudicar o seu uso e sua objetividade, porque os padrões de “analistas financeiros”, “investidor médio” e “leitor padrão” não são bem definidos e entendidos, tornando-se parâmetros de difícil utilização na preparação de relatórios financeiros.

O “Comitê Trueblood” definiu grupos de usuários em função de um objetivo, afirmando que

“um objetivo dos relatórios financeiros é servir primariamente àqueles usuários que têm autoridade, habilidade ou recursos limitados na obtenção de informações e que dependem de relatórios financeiros como sua principal fonte de informações sobre as atividades econômicas de uma empresa.” BUZBY, citado por McCULLERS (1982, p. 551).

Já a APB resumiu suas orientações sobre relatórios financeiros em relação aos usuários e seus propósitos, como segue:

“A contabilidade financeira apresenta informação de uso geral que é elaborada para preencher as necessidades

comuns de proprietários, credores, administradores, e outros usuários, com ênfase primária nas necessidades de proprietários atuais e em potencial e de credores." BUZBY, citado por McCULERS (1982, p. 551).

Para o "Comitê Trueblood", os relatórios financeiros devem em primeiro lugar, atender aos usuários que têm autoridade, habilidade ou recursos limitados na obtenção das informações sobre atividades econômicas de uma empresa, enquanto que, a APB entende que os relatórios financeiros são direcionados a um grande grupo de usuários, dando prioridade aos proprietários atuais e em potencial e aos credores.

Considerando que, os relatórios financeiros são dirigidos a diversos grupos de usuários, e que variam substancialmente em suas habilidades, um conjunto de relatórios pode ser adequado para um usuário altamente capacitado, mas, será inadequado para um usuário de capacidade ou habilidade inferior.

2.3 Qual o propósito da evidenciação

A identificação dos usuários interessados pelas informações contábeis induz a contabilidade a ressaltar fatos e/ou eventos que ocorram na empresa que possam modificar sua situação, a fim de que estes tomem suas decisões convictas e acertadas.

O conjunto de demonstrações contábeis apresentado pela contabilidade provém do exigido pelos aspectos legais e, normalmente, fatos ou eventos extraordinários deixam de ser evidenciados. A falta de informação leva àqueles interessados a decisões desvirtuadas.

As mudanças políticas significativas ocorridas na empresa, que afetam a fonte de recursos da receita, contribuindo de maneira decisória para expectativas melhores de geração de lucros, não poderiam deixar de ser evidenciadas.

As decisões administrativas que direta ou indiretamente envolveriam as apurações e todo o processo produtivo da empresa, com reflexos na predição, deveriam ser informadas, evitando ao usuário criar expectativas excelentes, que pelas

mudanças, suscitariam sempre "risco" de negócio. Pela suscitação de incerteza, o interessado deveria ser informado tempestivamente.

As conseqüências dos fatores externos advindos da política governamental devem ser evidenciadas, uma vez que estas são de interesse dos usuários. Para elucidar o aspecto abordado, observa-se a política de incentivos fiscais adotada pelo governo, com o objetivo de desenvolver regiões mais carentes, oferecendo condições bem favoráveis de implantação de indústria, isentando de certa carga tributária e dando outros subsídios, até mesmo na aquisição de maquinaria com financiamento a longo prazo e juros abaixo do mercado, para que as indústrias se instalem e possam contribuir de maneira satisfatória, não só no aspecto econômico, mas também no social. As empresas possuidoras destas características deveriam evidenciar essa situação, pois, as demonstrações contábeis apresentadas ressaltam somente os valores quantitativos.

Há de se destacar a evidenciação do aspecto quantitativo e qualitativo. No primeiro, a contabilidade retrata a situação da empresa em valor numérico e os valores em si não demonstram certos procedimentos relevantes ocorridos no período. A falta de uma análise mais acurada de determinadas rubricas dos demonstrativos, não possibilita uma visão mais qualitativa da empresa. No segundo caso, informações do tipo: número de empregados utilizados no processo produtivo, qual a contribuição dos empregados em impostos diretos, o papel da empresa na sociedade, os serviços sociais por ela mantidos, entre outros, são informações qualitativas não evidenciadas.

Fatos mostram também que a contabilidade não evidencia o quanto foi investido pela empresa para melhoria da tecnologia, a qual contribui decisivamente para a qualidade do produto final oferecido ao consumidor.

O investimento em recursos humanos, quer na própria empresa, quer de maneira geral ou indireta, para a melhoria do nível social, da educação, do desenvolvimento, não é evidenciado pelas demonstrações contábeis.

Assim, observa-se que as demonstrações contábeis oferecem valores quantitativos da ati-

vidade, procurando oferecer sempre o aspecto "lucro" e esconder os aspectos qualitativos.

Verifica-se que alguns estudiosos da teoria contábil procuram evidenciar os aspectos quantitativos. Dentre as abordagens verificadas, ressalta-se as seguintes sugestões:

a) Bedford sugeriu que a divulgação contábil utilize múltiplas mensurações baseadas na aplicação de conceitos probabilísticos, em lugar de simples estimativa de valor corrente baseado em métodos aritméticos; esta sugestão tem mérito ao verificar, por exemplo, quando se registra em números contábeis a "depreciação" e "provisão para devedores duvidosos" que estes estão sujeitos a diversas incertezas ao seu verdadeiro valor.

b) *Trueblood Committee* recomenda:

- "as mudanças de valor refletidos em sucessivas demonstrações de origens e aplicações de recursos, deveriam ser evidenciados separadamente enquanto diferissem em termos de certeza de sua realização;
- providenciar 'demonstrativo das atividades financeiras' que informasse os aspectos factuais das transações do negócio, ocorridos ou esperados, que tivessem significativas conseqüências financeiras;
- a divulgação dos graus de previsão, confiança e incerteza deveriam formar uma base suplementar para algumas quantificações aparentemente simples;
- previsões financeiras deveriam ser informadas quando exaltariam a confiança dos usuários das predições." (McCULLERS, SCHROEDER, 1982, p. 657).

Dentre as sugestões voltadas para o aspecto quantitativo, verifica-se:

- que a empresa contabilizasse os "recursos humanos";
- que as expectativas e estimativas da administração deveriam ser relatadas;
- que se publicasse relatórios contábeis setoriais com informação de companhias diversificadas;

- que o auditor pudesse atestar amplo conjunto de dados sócio-econômicos;

- que se evidenciasse os critérios para materialidade.

Deverá haver uma fundamentação teórica bastante eficiente para as abordagens apresentadas, onde se observe que a relevância é característica qualitativa fundamental da informação e a materialidade característica quantitativa.

2.4 Qual a quantidade de informação a ser evidenciada

Depois de escolher a quem a informação deve ser divulgada e qual o propósito desta informação, analisa-se em seguida os tipos de informações exigidos para uma adequada evidenciação.

Os diferentes tipos de informação são apresentados nas demonstrações financeiras: Balanço geral, Demonstração de Resultados e a Demonstração de Mudanças na Posição Financeira (recentemente considerada como um relatório exigido).

Os demonstrativos financeiros são os principais veículos para divulgar toda informação relevante sobre a entidade, porém, em alguns casos é requerida informação adicional, portanto, além dos elementos básicos, os relatórios devem divulgar todo tipo de informação que for necessária, a fim de não tornar enganosos os demonstrativos.

Por conseguinte, a divulgação de informações adicionais em certos eventos como contingências, contratos de aluguel, métodos de avaliação de inventários e mudanças materiais em procedimentos contábeis são exigidos.

Nestes casos, deve ser exercido cuidado a fim de assegurar que a informação é plena e completa e que todos os fatos materiais não apresentados nos demonstrativos são evidenciados.

Os contadores trabalham sob certas hipóteses tradicionais no sistema de coleta, medição e divulgação, as quais resultam na seleção de dois tipos de informações a serem apresentados nos demonstrativos financeiros, assim:

- 1) os contadores têm tradicionalmente presumido que o objetivo da empresa e do empresário tem sido maximizar o patrimônio através da entrada periódica de receitas;
- 2) o contador tem insistido em provas objetivas e verificáveis como a base para admitir dados, o qual resulta na transação palpável como o evento registrável básico (custo histórico).

Estas suposições dos contadores limitam os diferentes tipos de informação exigidos, sendo assim, a primeira suposição muito questionada pelos autores Birnberg e Dopouch ao falarem que:

“a existência de incerteza pode exigir uma modificação no nosso conceito de eficácia administrativa no sentido de que a incerteza pode levar à busca de metas diversificadas ou múltiplas.”
(McCULLERS, BIRNBERG, DOPOUCH, 1963, p. 57).

Portanto, sugerem que a estrutura da evidênciação seja ampliada e inclua informação de planos e expectativas dos administradores.

A segunda suposição também tem sido muito questionada, já que o conceito tradicional do conservadorismo não deve representar um papel na definição da natureza da contabilidade.

Os determinantes básicos dos tipos de informação a serem apresentados dependem primeiramente da análise das necessidades informacionais, que são relevantes a um conjunto específico de usuários e quais os propósitos presentes em utilizar tais informações.

A ênfase na identificação de propósitos e grupos de usuários específicos, mudanças na percepção das necessidades informacionais e a elevação do critério de relevância, têm provocado numerosas sugestões para a extensão de divulgações contábeis.

“Brummet, Flamholtz e Pyle têm recomendado que as entidades contabilizem seus recursos humanos. Birnberg e Dopouch acreditam que estimativas e expectativas da administração devem ser divulgadas. Rapaport e Lerner têm apresentado um

caso convincente pela divulgação segmentada para firmas diversificadas. Parker pede a divulgação de custos externos com relação ao impacto ecológico das operações da firma.

O comitê da Associação Americana de Contabilidade fornece uma sugestão que o auditor possa atestar a um largo espectro de dados sócio-econômicos e por último o Comitê Trueblood tem recomendado várias expansões em divulgações contábeis.”
(McCULLERS, SCHROEDER, 1982, p. 656).

Muitas destas recomendações estão sendo implantadas com certas limitações, porém, é preciso ter cuidado sobre as informações a serem divulgadas, já que algumas destas sugestões têm um alto grau teórico, e outras acarretam grandes dificuldades o que poderiam conduzir unicamente a confundir aos usuários dos demonstrativos contábeis.

É necessário ressaltar que a divulgação muito detalhada traz informações em excesso que na maioria dos casos, são alheias às necessidades dos usuários, por conseguinte, é preferível aumentar a qualidade da informação divulgada (relevância), em detrimento de sua quantidade (materialidade). Mas, o tipo e quantidade de evidênciação dependem de quão sofisticado o leitor possa ser ao interpretar os dados contábeis.

Em síntese, a quantidade de informação evidenciada deve ser aquela necessária para auxiliar aos usuários na tomada de decisões.

2.5 Como devem ser evidenciadas

A contabilidade pode ser identificada como um processo de comunicação que tem por objetivo fornecer informações adequadas, relevantes e oportunas aos usuários na tomada de decisões.

Segundo Most o processo de comunicação é dividido em quatro partes que se interagem para tornar o processo claro e eficaz.

FONTE ⇒ TRANSMISSOR ⇒ CANAL ⇒ RECEPTOR

Conforme ressalta MOST (1982, p. 188), *"há uma variação considerável entre a realidade percebida pelo receptor"*.

Esta variação é chamada de ruído na teoria da comunicação. O ruído pode ser causado por sobrecarga do canal (excesso de informação) ou o uso de terminologia inadequada (não inteligível pelo receptor).

De acordo com BUZBY, citado por McCULLERS (1982, p. 650) *"a evidenciação requer que a informação seja apresentada de forma a favorecer o entendimento"*.

A preocupação com o usuário deve ser parte importante em qualquer discussão sobre a evidenciação.

A escolha do método ou a forma de apresentação das informações são de grande relevância.

Para escolher o método de evidenciação é necessário que tenha definido qual a informação, a quem se destina, como também o grau de entendimento que estes usuários dispõem para interpretação das informações.

Segundo HENDRIKSEN (1974, p. 654) as formas de evidenciação podem subdividir-se em três grupos distintos:

- "a) tradicionais;*
- b) terminologia e detalhamento;*
- c) informações complementares"*.

O método tradicional refere-se às demonstrações contábeis formais, obrigatórias por dispositivos legais tais como: o balanço geral, a demonstração do resultado do exercício, a demonstração de origens e aplicações de recursos entre outros.

Essas demonstrações têm por objetivo retratar fidedignamente a entidade, como também as mutações do patrimônio dessa entidade. Esse método é reconhecido como o principal método de evidenciação, mas apesar da obrigatoriedade não se pode esquecer das limitações do método.

As limitações deste método são observadas no fato destes não comportarem informações qualitativas, restringindo-se apenas às quantitativas.

O método tradicional é polêmico, primeiro por ser imposto por dispositivo legal, segundo, por não conseguir resolver questões surgidas do conflito entre os objetivos dos usuários e a contabilidade. Ainda, não conseguindo definir o que seja relevante ou irrelevante o que acarreta grande responsabilidade ao contador ao ser obrigado a determinar este aspecto.

Outro ponto polêmico do método tradicional é a falta de métodos adequados de mensuração que prejudica a confiabilidade e a verificabilidade das demonstrações, limitando assim as informações.

O aspecto da oportunidade é outro ponto que o método tradicional não aborda, por considerar que as informações são úteis a partir do momento que são disponíveis, o que leva as empresas a divulgarem informações somente no último prazo estabelecido. Como já foi abordado, a CVM obriga às empresas de capital aberto divulgarem informações relevantes ao mercado de ações no momento da ocorrência destes eventos, independente da época da elaboração das demonstrações contábeis.

A informação só é relevante se for oportuna, ou seja, de nada adianta o usuário receber uma informação sobre um fato ocorrido na empresa depois de passado algum tempo e este já ter tomado suas decisões.

A terminologia utilizada é de grande importância para o bom entendimento das informações. HENDRIKSEN (1974, p. 654) aborda o problema da terminologia na informação contábil quando cita:

"os títulos e descrições apropriadas das contas nas demonstrações podem dar luz ao leitor, mas termos obscuros somente podem conduzir a confusão e ao mal entendimento. Termos técnicos podem ser úteis se têm significados precisos, que sejam geralmente bem conhecidos, porém, muitos termos técnicos na contabilidade carecem desta precisão".

Reportando à teoria da comunicação e comparando-a com o problema da terminologia utilizada, a citação acima mostra que o uso de termos

obscuras causa "ruído" no processo de comunicação, assim como a terminologia adequada e precisa, evita distorções no sistema.

A escolha e definição da terminologia devem ser preocupação constante e ter início na elaboração do plano de contas, pois é a partir deste que as informações serão evidenciadas adequadamente ao usuário, possibilitando o bom entendimento, auxiliando-o na tomada de decisões.

Outro aspecto ligado à terminologia é o grau de detalhamento das informações.

Existem casos em que o usuário necessita de informação rápida e precisa para decidir seus negócios, por outro lado, existem casos em que este dispõe de maior tempo para analisar e tomar decisões futuras.

As informações a serem evidenciadas devem satisfazer às necessidades dos usuários sem incorrer em excessos, mas também sem omitir dados importantes.

A informação contábil deve ser adequada, justa e plena. O grau de detalhamento está intimamente relacionado com estes três aspectos. A informação, quando atende a estes aspectos, atende adequadamente ao usuário, sem prejuízo de excesso ou omissão.

No grau de detalhamento de informação deve ser observado a capacidade humana de apreensão e concentração. Esta capacidade é limitada, e quando a informação é bastante detalhada, ela dispersa a atenção do leitor, além de gerar perda de tempo do contador e usuário.

Vale ressaltar que existem limitações estabelecidas para sintetizar as informações. A partir desse limite a informação deixa de ser adequada, justa e plena.

Devido às limitações do método tradicional, por evidenciar somente os aspectos quantitativos, e tendo em vista as necessidades de usuários interessados nos aspectos qualitativos, desenvolveu-se na teoria e na prática, as informações complementares.

As informações complementares têm por objetivo evidenciar informações qualitativas que, por

sua relevância, possam contribuir a auxiliar na tomada de decisões. As informações complementares também prestam para elucidar dados constantes das demonstrações contábeis que para seu entendimento, requerem maiores esclarecimentos.

Fazem parte das informações complementares as notas explicativas ou de rodapé; o parecer de auditoria; os relatórios da administração; os quadros suplementares; cartas do presidente, etc., com qualquer informação considerada relevante para usuários.

As informações complementares devem ser usadas como recursos adicionais, não devendo ser repetição de dados já informados nas demonstrações.

Os objetivos, vantagens e desvantagens, como o uso das informações complementares, fogem do objetivo do trabalho, porém deve-se ressaltar que estas são utilizadas como alternativas de detalhamento de informações sintetizadas nas demonstrações tradicionais.

2.6 Quando deve ser evidenciada a informação

A informação para ser válida, ela deve ser elaborada e evidenciada em época oportuna. Caso contrário, a informação perde a sua razão, deixando de ser informação para ser simplesmente um dado.

A APB reconheceu a importância da época da evidenciação quando disse na sua Declaração nº 4 que:

"informações contábeis oportunas são comunicadas cedo o suficiente para serem utilizadas em decisões econômicas que elas podem influenciar e para evitar atrasos na tomada destas decisões".

No Brasil, a publicação do Balanço Patrimonial, da Demonstração de Resultado e da Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos é regulamentada pelo Decreto-Lei nº 1598/77. Desta forma torna-se obrigatório a publicação destas peças contábeis em tempo hábil, para que os usuários possam valer-se das informações nas suas tomadas de decisão.

3 CONCLUSÃO

Os problemas inerentes à evidencição são decorrentes da conceitução dos objetivos da contabilidade. As questões levantadas e inseridas na discussão dos problemas dão uma idéia de sua complexidade e abrangência. Contudo, um bom entendimento da natureza da evidencição poderá contribuir decisivamente no aperfeiçoamento do processo de coleta, elaboração e divulgação das informações.

O grande número de usuários, a variedade de interesses específicos e a diferenciação de níveis de conhecimento é um grande desafio à contabilidade, para que ela possa evidenciar adequadamente.

Ressaltamos que é necessário evidenciar com muita clareza os eventos que precisam ser informados, assim como, fatos que ocorrem após a data do fechamento das demonstrações contábeis, mas, é preciso ter cuidado em apresentar informações em excesso, o que muitas vezes são desnecessárias e tendem a confundir os usuários da informação. Portanto, é recomendável aumentar a qualidade destas informações (relevância), em detrimento da quantidade (materialidade).

Concluí-se que a contabilidade precisa conhecer melhor o usuário e seu interesse, para que ela possa fornecer informações específicas, logrando assim, uma adequada evidencição.

É necessário mais estudos e pesquisas, não só quanto aos problemas identificados, mas, também dos problemas e dificuldades dos usuários, quanto ao acesso às informações, à formulação de seus interesses, à capacidade preditiva e domínio da terminologia utilizada nas informações evidenciadas.

4 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- BACKER, M. Comments on the value of the SEC's accounting disclosure requirements. *The Accounting Review*, v. 44, n. 3, p. 533-538, July, 1969.
- BENSTON, G. J. The value of the SEC's accounting disclosure requirements. *The Accounting Review*, v. 44, n. 3, p. 515-532, July, 1969.

- BUZBY, S. L. The nature of adequate disclosure. *The Journal of Accountancy*, p. 38-47, April, 1974. McCULLERS, A., LEWIS, D., SCHROEDER, R. G. *Accounting theory: text and readings*, John Wiley & Sons, 1982.
- GOMES, J. S. *Revisitando a teoria contábil*. ISEC/FGV, 1984.
- HENDRIKSEN, E. S. *Accounting theory*. 4. ed. Illinois: Richard Irwin, 1982.
- _____. *Teoria de La Contabilidad*. Mexico: UTEHA, 1974.
- IUDICIBUS, S. *Teoria da Contabilidade*. São Paulo: Atlas, 1981.
- KRIPKE, H. *A search for a meaningful securities: disclosure policy*. 1975.
- McCULLERS, L., BINBERG, J. G., DOPOUCH, N. A Conceptual approach to the framework for disclosure. *The Journal of Accountancy*, p. 57, Feb. 1963.
- _____, SCHROEDER, R. G. *Accounting theory: text and readings*. John Wiley & Sons, 1982.
- MORAES, C. J. et al. O que há por tras dos demonstrativos financeiros - RBC - *Revista Brasileira de Contabilidade*, v. 16, n. 56, p. 24-28, Jul./set. 1986.