

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

DISCLOSURE OF THE STATEMENTS IN THE UNIONS: THE CASE OF INDEPENDENT AUDIT OF THE STATE OF RIO GRANDE DO NORTE

VALDÉRIO FREIRE DE MORAES JUNIOR¹, PEDRO LOPES DE ARAÚJO NETO² E ANTÔNIO MARCOS SOARES BRASIL³

Recebido em: 26/01/2010

Aprovado em: 05/08/2010

RESUMO

Para os contadores, não tem sido fácil 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 Conselho Federal de Contabilidade (CFC) é adequado às entidades sindicais. Para tanto, foi aplicado questionário com 10 questões, para identificar as necessidades dos usuários deste segmento. Os resultados mostraram que os fiscais, quando filiados a uma entidade sindical, desejam saber, para avaliar a gestão da entidade, não somente quanto foi gasto de recursos, mas como foi executado. Verificou-se também que os sindicalizados preferem relatórios que evidenciem os gastos realizados por elementos de despesas, discriminado por objetivos, além da segregação das despesas meios das despesas fins. Com base nessas constatações, foi apresentado um exemplo de demonstração do superávit ou déficit para entidades sindicais, elaborado com base nas Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas 10.18 e 10.19, comparado-o com os resultados da pesquisa.

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

ABSTRACT

For accountants, has not been easy to define exactly what information should be highlighted in the financial statements. Besides the fact that the models used by a group of companies may not be suitable for another, there are also differences in classifications between the models suggested by the corporate law for publicly traded companies and other entities, such as those of third sector. The objective of this study is to examine whether the model suggested by the Corporate Law and the Federal Accounting Council (CFC) is appropriate for unions. For this study has been performed a questionnaire with 10 questions to identify the needs users in the segment. The results showed that subjects, when an entity affiliated with a labor union, wonder, to assess the management of the entity, not only how much was spent on resources, but it was executed. It was also found that union members prefer reports highlighting the expenses for items of expenditure, broken down by objectives, beyond the means of segregation expenditure purposes. Based on these findings was presented an example of statement of surplus or deficit for trade union organizations, prepared on the basis of Brazilian Accounting Standards Techniques 10:18 and 10:19, and compared with the search results.

Keywords: Disclosure; Unions; Expenditure by the elements.

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 às formas de *financial reporting* para um modelo determinado pelo *International Accounting Standard Boards* (IASB). Decidir exatamente qual tipo de evidência so-

¹ Professor Assistente I da Universidade Federal da Paraíba. Mestre em Contabilidade (Universidade de Brasília) e especialista em Controladoria e Gestão de Negócios (UFRN).

² Professor Assistente I da Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Auditor Fiscal do Estado do Rio Grande do Norte. Mestre em Contabilidade (Universidade de Brasília).

³ Contador da Petrobrás. Pós-Graduado em Auditoria (UERJ).

bre a entidade os usuários precisam envolver 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, entre outros.

Posto que a NBCT 10.18 evidencia uma diferença basicamente na nomenclatura entre o modelo de Demonstração de Resultado (DRE) da legislação societária e o modelo aplicado às entidades sindicais, demonstração de superávit ou déficit, segundo o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), pergunta-se: o modelo da demonstração utilizado atualmente pelo sindicato dos auditores fiscais do Estado do Rio Grande do Norte está adequado às necessidades desses usuários?

Sob a égide dessa problemática, o objetivo central deste estudo é buscar, junto aos auditores fiscais do Rio Grande do Norte, respostas que conduzam à sugestão de um modelo mais completo, a ser utilizado nesse sindicato, de acordo com as necessidades de informação a respeito das atividades desenvolvidas pela administração desse órgão.

Para tanto, foi realizada uma pesquisa bibliográfica, com base em livros de autores nacionais e estrangeiros, consultas a normas de órgãos reguladores, como o Instituto Brasileiro de Contabilidade (IBRACON), Comissão de Valores Monetários (CVM), Conselho Federal de Contabilidade (CFC), e leitura de artigos e sítios na Internet.

Dessa forma, foi possível tecer comentário sobre os principais aspectos da evidência destacados pelas fontes consultadas, bem como foi aplicado questionário junto aos 300 fiscais sindicalizados. Destes, apenas 43 (14,33%) retornaram efetivamente a pesquisa, para obter os dados necessários à conclusão deste trabalho que, quanto aos objetivos é exploratória e, quanto à abordagem do problema é quantitativa, pelo tratamento estatístico utilizado, através do programa *Erviews*.

2 Fundamentação teórica

Nessa seção, são discutidos os seguintes pontos: influência sobre a evidência, níveis de evidência, entidades do terceiro setor, contabilidade do terceiro setor e demonstração do superávit ou déficit nas entidades sindicais e associações de classes.

2.1 Quem pode exercer influência sobre a evidência?

Uma observação da evolução histórica da evidência 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 fatores externos que, geralmente, não são considerados. Os principais fatores externos que definiram a evolução da evidência, como atestam Choi e 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 por Choi e Mueller (1992) estão as influências do ambiente econômico na qual a empresa está inserida, e 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 amadurecidas, ou seja, os atores desses países possuem larga experiência acumulada. Já os países em desenvolvimento sofrem maior influência externa, pois precisam de capital externo e têm de atender às exigências feitas por quem tem posições consolidadas no mercado e desenvolveram instrumentos de evidência, bem como o fato de que os mais ricos têm condições de “impor” certas condições para negociar com os países em desenvolvimento.

Conforme Martins (2000), outro aspecto que influencia a evidência é a ne-

cessidade que alguns interessados têm de informações não financeiras, mas que podem ajudá-los a decidir se a situação encontrada está de acordo com suas aspirações. Como exemplo desses usuários, podem ser citados: sindicatos, interessados em saber sobre as políticas de contratação da empresa, condições de segurança 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 em uma cidade, por exemplo; já o governo pode querer saber da capacidade da empresa em contribuir para o crescimento econômico.

Segundo Niyama et al. (2007), 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 atendam 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 em que o usuário vai utilizá-la como suporte para tomar decisão, sabendo-se 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 estão evidenciadas (AQUINO; SANTANA, 1992).

Iudícibus (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, conforme Aquino e Santana (1992), 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 arcariam com custos elevados (para a sua realidade) para evidenciar fatos em um 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).

O fato de existir a evidenciação voluntária e a evidenciação compulsória são fatores que também exercem influência sobre os níveis de divulgação (WONG; HO, 2003). 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, normal-

mente, os interessados podem ter acesso a outras fontes de informações sobre a empresa.

No entanto, a despeito do interesse de evidenciar o mínimo possível, consoante Wong e Ho (2003), as empresas são obrigadas a evidenciar cada vez mais situações e fatos, pois o mercado de capitais é exigente e para que a empresa consiga ganhar confiança desses mercados, elas 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, entre outros, 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 (2006) 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. Assim sendo, fazer parte desse segmento é ter uma participação conjunta com o Estado (primeiro setor) e o Setor Privado (segundo setor).

Para que se compreenda o que é uma entidade de terceiro setor, faz-se necessário, conhecer as características de cada um dos setores: primeiro, segundo e terceiro. Coelho (apud BETTIOL JÚNIOR, 2007, p. 39), assim as descreve:

Governo ou primeiro setor – distingue-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 BETTIOL JÚNIOR, 2007, 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., 2007).

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 ONGs, 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, é possível definir as entidades sem fins lucrativos dessa maneira: instituições privadas com propósitos específicos no intuito de promover 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 caracteriza-

das 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.

Sabe-se que uma entidade do terceiro setor pode ser 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. 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, ser uma entidade privada (mesmo que não esteja constituída) e ter objetivos sociais.

2.4 Contabilidade nas entidades do Terceiro Setor

Olak e Nascimento (2006) são de acordo que se não existem critérios rigorosos para contabilizar e divulgar as demonstrações contábeis comuns no mundo empresarial. As entidades sem fins lucrativos devem ter liberdade para 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 é a Lei nº. 6.404/76 (substituída pela 11.941/09), conhecida como a Lei das Sociedades Anônimas, já o órgão responsá-

vel 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, esportivas, religiosas, políticas, 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 essas 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, ter-se-ão 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 e Notas Explicativas.

Em suma, como as normas contábeis aplicáveis às entidades do terceiro setor são as mesmas da NBC T 3, que, como mencionado anteriormente, reproduzem as disposições da Lei das S/A, apenas com a modificação de algumas terminologias, pode-se 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 às 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 leva a refletir sobre o potencial dos demonstrativos contábeis elaborados com base na NBC T 3, se 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, a estrutura da demonstração do resultado nas entidades do terceiro setor é a estabelecida 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.

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, esse autor ressalva que as receitas efetivas devem ser distinguidas 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 co-

brir 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.

O quadro 1 apresenta, resumidamente, a estrutura, segundo modelo do CFC (2009), 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
(-) despesas não identificáveis por tipo de atividade, correspondente à destinação específica
= Superávit ou Déficit da Atividade-Fim Específica.

Fonte: CFC (2009).

Quadro 1 – Modelo da demonstração do superávit ou déficit

3 Metodologia

Este trabalho tem 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, 2006). Os pontos abordados foram: a influência sobre a evidenciação, níveis de evidenciação, entidades do terceiro setor, contabilidade nas entidades do terceiro setor, demonstração de superávit ou déficit e associações de classe.

Já quanto à abordagem do problema, refere-se a uma pesquisa quantitativa, pois segundo Beuren (2006, p. 92) “caracteriza-se pelo emprego de instrumentos estatísticos, tanto na coleta quanto no tratamento dos dados”.

Para alcançar os objetivos almejados, foi aplicado questionário com perguntas objetivas, de duas a cinco alternativas por pergunta, para que o respondente escolhesse uma delas. O questionário foi aplicado junto aos auditores fiscais do Estado do Rio Grande do Norte, filiados a sua respectiva entidade fiscal. Entre os dias 09 e 20 de abril de 2007 foi aplicado questionário – através de *e-mail* (endereço eletrônico) – junto a 300 fiscais cadastrados no sindicato. Destes, foram obtidas respostas de 43 (14,33% do total), que constituíram a base de dados para se chegar aos resultados e averiguar de que forma a evidenciação dos demonstrativos contábeis torna-se fator primordial para o conhecimento das receitas e despesas do órgão estudado.

Em um primeiro momento, os auditores fiscais responderam a 10 questões que visaram medir seu nível de conhecimento em Contabilidade. Nesse sentido, autores como Hendriksen e Breda (1999) afirmam que o usuário da Contabilidade deve ter um conhecimento razoável a respeito desta, avaliar a capacidade dos sindicalistas em analisar os demonstrativos, a evidenciação das receitas e despesas por atividades realizadas, além de verificar a aprovação dos gastos realizados.

Em seguida, foram utilizados de testes estatísticos pelo fato de a amostra representar a população estudada, através do programa *Erviews 4*, como a variável *Dummy*, para mostrar a importância da evidenciação para os fiscais e a preferência da evidenciação por elemento, como também verificar a aleatoriedade dos dados e os aspectos de autorrelação. Por fim, apresentou-se o modelo do demonstrativo do superávit ou déficit que atendessem às necessidades do sindicato pesquisado.

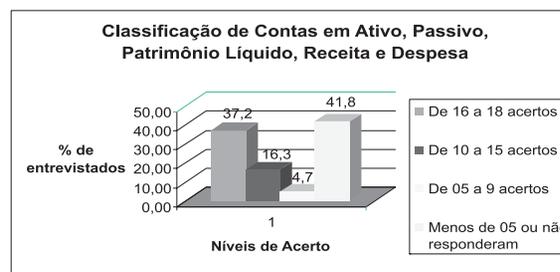
4 Análise dos resultados

A análise dos resultados leva em consideração as perguntas que foram feitas aos 300 fiscais do sindicato dos auditores do Estado do Rio Grande do Norte acerca da evidenciação contábil, obtendo um retorno de 14,33% da população.

4.1 Avaliação sobre os conhecimentos dos auditores sobre a área contábil

Analisando-se as respostas obtidas, compiladas no gráfico apresentado na figura 1, percebe-se que 53,5% dos respondentes 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).

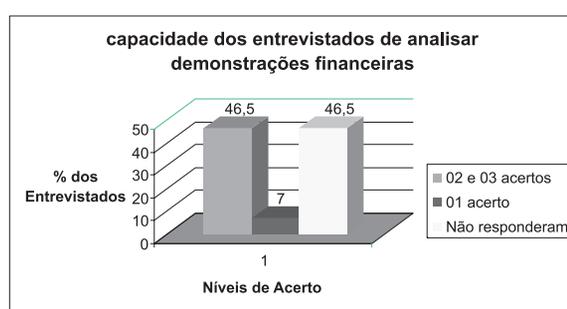
Ainda procurando avaliar o nível de conhecimento na área contábil, os auditores responderam a mais três perguntas (2 a 4), que visaram aferir sua capacidade de analisar demonstrativos financeiros de uma empresa.



Fonte: Elaborado pelos autores.

Figura 1 – Capacidade de classificar corretamente as contas patrimoniais e de resultado

Assim, pode-se concluir que as perguntas 2 a 4 ratificaram o resultado, ou seja, 53,5% marcaram que possuem um nível bom/razoável em contabilidade e 46,5% disseram que têm um nível ruim ou se omitiram em responder. A 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 acertos de 2 ou 3 perguntas, das três elaboradas, foram obtidos pelos respondentes que tiveram 10 ou mais acertos na pergunta 1.



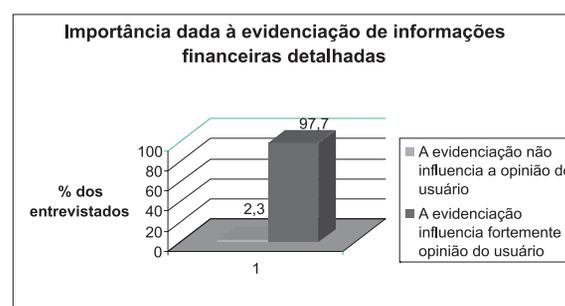
Fonte: Elaborado pelos autores.

Figura 2 – Capacidade de entender as demonstrações financeiras

Nesse ponto, conforme Figura 3, os fiscais responderam a pergunta 5, que teve o propósito de saber se o grau de evidenciação (sintético ou analítico) das re-

ceitas e despesas do sindicato influenciaria a avaliação que eles fazem da gestão da entidade. Observou-se que 97,7% dos respondentes afirmaram 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 ao sexto questionamento, no qual 72,1% dos respondentes 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 *Eviews4* para obter a regressão apresentada na tabela 1.



Fonte: Elaborado pelos autores.

Figura 3 – Influência da evidenciação na avaliação da gestão sindical

Tabela 1 – 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	1.60	6.24	0.0000
C	-1.000000	3.12	-3.20	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	2.68	Sum squared resid		2.94
F-statistic	3.89	Durbin-Watson stat		0.354558
Prob(F-statistic)	0.000000			

Fonte: Saída do *Eviews4*.

A análise da tabela 1 demonstra que à medida que aumenta o nível de evidenciação, melhora a avaliação que os respondentes fazem da diretoria do sindicato. O teste t-statistic de 6,24 mostra que a variável explicativa é representativa individualmente, por ser maior que 2,36, indicando 99% de certeza; já o r^2 mostra que o modelo está bem ajustado por ter dado igual a 1 e o teste F de 3,89 mostra que a regressão é válida.

4.2 Evidenciação da despesa na área fim versus área meio

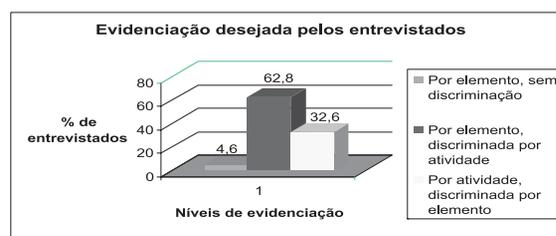
Os respondentes também foram questionados sobre a importância da evidenciação das despesas meios (questão n. 7) nos relatórios financeiros. Inicialmente, procurou-se identificar o quanto os respondentes aceitam que a entidade sindical aplique nessas despesas: 51,2% acharam que deveria despende até 25% das receitas nas despesas meios; enquanto 46,5% aceitam até 50%. Perguntados, na oitava questão, sobre a importância da evidenciação deste tipo de informação na demonstração contábil, 93,1% dos auditores questionados responderam que é “muito importante” a inserção de informações a respeito das despesas administrativas no relatório.

4.3 Evidenciação da despesa por elemento versus por atividade

A nona pergunta objetivou identificar a forma como os fiscais gostariam que fossem evidenciadas as despesas do sindicato, de modo que facilitasse seu entendimento sobre essas mesmas Despesas.

Analisando-se as respostas obtidas (Figura 4), constatou-se que 62,8% dos auditores questionados 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.



Fonte: Elaborado pelos autores.

Figura 04 – Tipo de evidenciação desejada

O questionário também demonstrou, na décima questão, que um número expressivo de fiscais que responderam o questionário, 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 apresentada na tabela 2.

Para realizar a regressão acima, foram 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 $\hat{\alpha}_1$ ficou positivo, confirma-se que há preferência pela evidenciação por elemento. Os testes “p” (prob.), “t” (t-statistic) mostraram que tanto a variável explicativa ELEMENTO OU ATIVIDADE e o intercepto “C” são significantes individualmente. Já os testes “F” (F-statistic) e Durbin-Watson mostraram, respectivamente, que a

Tabela 2 – 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	2.44	4.10	0.0000
C	-2.000000	6.51	-3.07	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	7.72	Sum squared resid		2.45
F-statistic	1.68	Durbin-Watson stat		1.959677
Prob(F-statistic)	0.000000			

Fonte: Elaborado pelos autores.

regressão é válida e que não há autocorrelação entre as variáveis.

Para a tabela 02, 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 $Z_{cal} = 1,39$, que ficou no intervalo de aceitação de aleatoriedade, ou seja, ficou entre -1,96 e 1,96, mostrando que a série é aleatória.

4.4 Demonstração do superávit ou déficit, elaborado com base na informação desejada pelos auditores fiscais, quando usuários de uma entidade sindical.

Para a elaboração do Demonstrativo do Superávit ou Déficit, baseado na informação desejada pelos auditores, quando usuários de uma entidade sindical, foram utilizadas as informações constantes no

balancete de verificação (Tabela 3), detalhado por elemento de despesa e atividade.

O demonstrativo do Superávit ou Déficit teria a forma apresentada na tabela 4.

Em suma, pode-se elencar as seguintes necessidades de informações contábeis dos respondentes, 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, consequentemente, 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.

Tabela 3 – Sindicato dos Auditores do RN – Movimento de Receitas e Despesas em 2006

.Item	Conta	Valor R\$
	Receitas	
A	Contribuições dos filiados	170.000,00
B	Doação da sede administrativa pelo Governo	200.000,00
C	Doação para o Movimento Aumento Já	50.000,00
	Despesas	
D	Aluguel do prédio	18.000,00
E	Salários e encargos dos funcionários	60.000,00
F	Telefone do setor administrativo	3.000,00
G	Telefone da diretoria	4.000,00
H	Telefone gasto na campanha eleitoral da diretoria	2.000,00
I	Energia, água e serviço de segurança	6.000,00
J	Campanha publicitária no Movimento Aumento Já	35.000,00
L	Combustível gasto na campanha eleitoral da diretoria	2.000,00
M	Combustível gasto no Movimento Aumento Já	4.000,00
N	Combustível da diretoria	3.000,00
O	Contador	6.000,00
P	Assessoria jurídica	15.000,00
Q	Assessoria de imprensa	12.000,00
R	Passagens aéreas – curso de aperfeiçoamento do contador	2.000,00
S	Passagens aéreas – viagens para reuniões nacionais	8.000,00
T	Passagens aéreas – Campanha Aumento Já	6.000,00
U	Diárias – curso de aperfeiçoamento do contador	1.000,00
V	Diárias – viagens para reuniões nacionais	5.000,00
X	Diárias – Movimento Aumento Já	3.000,00

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

Tabela 4 – 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 da NBC T 10.18 e NBC T 10.19 está em um formato bastante parecido com o desejado pelos auditores fiscais respondentes da pesquisa. O principal ajuste seria a evidenciação do subgrupo Despesa Administrativa, pois os respondentes consideram importante 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. Portanto, o problema dessa pesquisa, se o modelo da demonstração utilizado atualmente pelo sindicato dos auditores fiscais do Estado do Rio Grande do Norte está adequado às necessidades desses usuários, foi respondido.

O trabalho 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 sindicalizados não estão interessados em saber somente quanto foi arrecadado e gasto: 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. Assim, 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, para os respondentes, 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 (14,33%), em relação ao universo de usuários de entidades sindicais, outras pesquisas podem ser desenvolvidas com o objetivo de ratificar ou não os resultados deste trabalho e, principalmente, identificar outros tipos de informações necessárias aos seus associados, que contribuam no processo decisório e na avaliação do desempenho dos dirigentes.

6 Referências bibliográficas

AQUINO, Wagner de; SANTANA, Antonio Carlos de. **Evidenciação**. Caderno de Estudos FIEPECAFI/FEA/USP n. 05, 1992.

ARAÚJO, 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.

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**. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 20 out. 2009.

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

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.

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

HENDRIKSEN, Eldon S.; BREDA, 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**, São Paulo, n. 33, p. 1, 2000.

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.

OLAK, Paulo; NASCIMENTO, Diogo. **Contabilidade para entidades sem fins lucrativos (terceiro setor)**. São Paulo: Atlas, 2006.

WONG, Kar Shun; HO, Simon S. M. Preparer's perceptions of corporate reporting and disclosures. **International Journal of Disclosure and Governance**, Londres, v. 1, n. 1, p. 71-81, Dec. 2003.