

Um Estudo do *Disclosure* do Passivo à Luz dos Padrões Internacionais de Contabilidadeⁱ

Ivone Gonçalves Luiz

*Fundação Capixaba de Pesquisas
em Contabilidade, Economia e Finanças*

Luciene Santana

*Fundação Capixaba de Pesquisas
em Contabilidade, Economia e Finanças*

Álvaro Augusto Ricardino Filho

Universidade de São Paulo

RESUMO: Este artigo objetiva verificar o nível de utilização dos conceitos de evidenciação do passivo, nos moldes dos padrões introduzidos pelo *Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting (UN-ISAR)*, em 1997. Para tanto, o estudo analisou as demonstrações contábeis das dez primeiras empresas classificadas pelo Prêmio Transparência ANEFAC/FIPECAFI/SERASA 2003, consideradas por uma comissão de especialistas como as melhores publicações contábeis nacionais daquele exercício. A análise de conteúdo procurou verificar o grau da aderência dessas empresas aos padrões internacionais de evidenciação do passivo, ou seja, a classificação das obrigações em legais, construtivas e justas. A pesquisa constatou que as empresas brasileiras ainda evidenciam o passivo de forma tradicional levando somente em consideração o passivo referente às obrigações legais e não o referente às obrigações construtivas e justas. Tais constatações se aplicam inclusive quando as empresas sob exame efetuam publicações em outros países.

Álvaro Augusto Ricardino Filho

Doutorado em Controladoria e Contabilidade
Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
Adress: Rua Monte Alegre, 984, Perdizes,
05014-901 - Sao Paulo, SP - Brasil
Email: aricardinofilho@gmail.com
Telephone: (11) 36708431

Ivone Gonçalves Luiz

Doutorado em Ciências Contábeis e
Administração
Faculdade Novo Milênio
Adress: Av. Santa Leopoldina, 840, Coqueiral
de Itaparica, 29075010 - Vitória, ES – Brasil
Email: ivone@fucape.br
Telephone: (27) 33995560

Luciene Santana

Mestrado Profissional em Ciências Contábeis
Faculdade do Centro Leste
Adress: Rodovia ES 010 Km 6, Manguihos,
29703855 - Serra, ES – Brasil
Email: lu.sant1015@gmail.com
Telephone: (27) 34340100

ⁱ Este artigo foi apresentado no XXVIII Enanpad 2004.

I. INTRODUÇÃO

O Passivo é, tradicionalmente, caracterizado como obrigações e compromissos de uma empresa no sentido de sacrifício monetário, de bens ou serviços a um credor (pessoa ou empresa). O *Financial Accounting Standards Board* – FASB (2001, p. 4) define os passivos da seguinte forma: Passivos são prováveis sacrifícios futuros de benefícios econômicos, resultantes de obrigações presentes de uma determinada entidade, ao transferir ou prover serviços para outras entidades, no futuro, em função de transações ou de eventos passados.

Entretanto, nos últimos anos, devido à complexidade das transações financeiras referentes às obrigações, surgiu a necessidade de conceituação mais minuciosa quanto ao reconhecimento, mensuração e evidenciação do passivo.

Neste contexto, órgãos reguladores internacionais de normas e padrões contábeis, como o *Public Sector Committee* (PSC) e o *International Federation of Accountants* (IFAC) publicaram um estudo, em 1995, denominado *Accounting for and Reporting Liabilities*, em que o foco preliminar era a verificação dos conceitos, práticas de reconhecimento e *disclosure* dos tipos de obrigações nas demonstrações financeiras preparadas por governos nacionais e entidades sem fins lucrativos. Também foi realizada, nesse estudo, uma comparação das várias formas de definições do Passivo utilizadas por órgãos de normatização contábil de diversos países (Austrália, Canadá, Itália, Holanda, Reino Unido e Estados Unidos) ressaltando a necessidade de utilização de uma melhor forma de reconhecimento, mensuração e *disclosure* do passivo.

Além disso, o estudo destaca a existência de um debate sobre quando, especificamente, uma obrigação legal causa uma responsabilidade. Verificou-se que, não só as obrigações legais, mas também as obrigações justas (*equitable*) e construtivas (*constructive*) poderiam ser consideradas como responsabilidades, sob uma interpretação mais abrangente das características do passivo. Tais responsabilidades podem originar-se da prática de negócio normal, do costume ou de um desejo de manter boas relações de negócio ou priorizar a equidade (ou justiça). Por exemplo, um negócio pode regularmente substituir produtos defeituosos, ou executar reparos, mesmo após o período da garantia.

Posteriormente, a Organização das Nações Unidas (ONU), através do *Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting* (UN-ISAR) em 1997, também publicou um informe destacando a evidenciação dos tipos de passivos nos relatórios ambientais publicados pelas empresas, no qual expõe conceitos sobre o reconhecimento do passivo ambiental. Segundo a UN-ISAR (1997), as obrigações são classificadas em:

- **Legais:** são as provenientes de instrumentos de força legal (legislações, penalidades impostas por lei, etc.);
- **Construtivas:** são aquelas que a empresa se propõe, espontaneamente, a cumprir por fatores éticos e morais, independentemente de lei.
- **Justas:** este reflete as obrigações que a empresa se vê obrigada a cumprir por fatores éticos e morais, independentemente de lei.

Semelhantemente, o FASB *apud* Ribeiro e Lisboa (2000, p.2) ressalta que o termo “obrigações” não se restringe às “obrigações legais”, abrangendo também as de natureza social, podendo ser determinadas por contratos ou por responsabilidade moral e ética.

Refletindo sobre este panorama da evolução da teoria contábil, Hendriksen *apud* Iudícibus (2000) fornece um enfoque, determinando que, nos totais do passivo, mesmo que não haja obrigação legal, sejam incluídas também as estimativas de obrigações construtivas (*constructive*) e justas (*equitable*).

Com base na evolução do conceito de passivo na Contabilidade, algumas empresas internacionais passaram a publicar suas demonstrações financeiras com menção das obrigações legais, justas e construtivas. Como exemplo, podem ser citadas as empresas do setor petroquímico, *Cooper Energy NL*, *Lakes Oil N.L* e *BP Australian Group Pty Ltd* que, por atuarem num ramo de atividade de risco ambiental (elevado potencial poluidor), sofrem exigências legais e sociais para evidenciar de forma mais detalhada seus passivos (o ambiental, por exemplo).

A Contabilidade, sendo uma ciência social, evolui paralelamente à sociedade e tem por objetivo, conforme Iudícibus (2000, p.19), “[...] fornecer aos usuários, independentemente de sua natureza, um conjunto básico de informações que, presumivelmente, deveria atender igualmente bem a todos [...]”. E a busca pela melhor evidenciação do passivo é uma das provas dessa evolução.

Uma vez que o tratamento das obrigações é fundamental, tanto para informar a posição financeira da empresa quanto para sinalizar novos investimentos, o presente estudo pretende responder à seguinte questão: ***de acordo com os padrões internacionais, qual o nível de evidenciação das obrigações legais, justas e construtivas, contidas no passivo das demonstrações contábeis publicadas pelas dez empresas premiadas no VII Prêmio Transparência ANEFAC / FIPECAFI / SERASA 2003?***

Esse Prêmio, realizado anualmente, encontra-se em sua sétima edição e tem por objetivo premiar as melhores demonstrações contábeis brasileiras, levando em consideração, dentre outros critérios, qualidade e grau de transparência das informações contábeis e também a aderência aos Princípios Contábeis.

Analisando tal amostra, o estudo pretende contribuir para a ampliação do conhecimento sobre uma melhor forma de evidenciação do passivo nas demonstrações contábeis das empresas brasileiras, ou seja, a evidenciação que também incluía a classificação do passivo em obrigações construtivas e justas.

II. REVISÃO DA LITERATURA

2.1 Conceito e Tipos de Passivo

Na teoria da contabilidade, segundo Iudícibus (2000), o conceito de obrigações possui várias correntes de interpretação, que vão das mais restritas às mais amplas. A visão mais restrita defende que somente as dívidas efetivas legalmente (obrigações legais) devam ser incluídas no passivo como, por exemplo, a abordagem defendida pelo Comitê da *American Accounting Association* (AAA). Em contrapartida há visões mais amplas, como a do FASB, que apóia o reconhecimento e evidenciação tanto das obrigações legais como das obrigações construtivas e justas.

Em 1929, Canning *apud* Iudícibus (2000, p.146) já expunha o que deveria ser incluído no passivo:

Uma exigibilidade é um serviço, avaliável em dinheiro, que um proprietário é obrigado a prestar por uma norma legal ou equitativa para uma segunda pessoa ou conjunto de pessoas, desde que não seja uma compensação incondicional por serviços específicos de igual ou maior valor monetário devidos por esta segunda pessoa ao proprietário.

Hendriksen *apud* Iudícibus (2000, p.146) vai além, admitindo que valores pagos futuramente por danos a serem suportados, ou por serviços posteriormente prestados, deveriam ser incluídos no passivo, mesmo não havendo legalmente obrigação quanto a tais pagamentos.

Para o FASB *apud* Hendriksen e Van Breda (1999, p. 286), existem três características essenciais do passivo:

- *A obrigação ou responsabilidade presente com uma ou mais entidades, prevendo liquidação pela transferência futura provável ou pelo uso de ativos numa data especificada ou determinável, na ocorrência de um evento predeterminado, ou assim que seja solicitado.*
- *A obrigação ou responsabilidade compromete dada entidade, permitindo-lhe pouca ou nenhuma liberdade para evitar o sacrifício futuro.*
- *A transação ou outro evento que obriga a entidade já ocorreu.*

Para o FASB, essa segunda característica não se restringe somente a obrigações que a empresa esteja legalmente sujeita a pagar, mas também são incluídas as obrigações justas e obrigações construtivas. A partir daí, o FASB começa a delinear novas classificações, ou conceitos, para o passivo.

Kam (1990) concorda com a posição do FASB na ação do reconhecimento e evidenciação de obrigações construtivas e justas, e não tão somente das obrigações legais. Segundo exemplos do autor:

Uma empresa pode ter uma obrigação justa (equitable) para completar e entregar um produto a um cliente que não possua fontes de recursos para o pagamento (o que seria uma venda fracassada) e, posteriormente, requerer legalmente o retorno da mercadoria ou o seu efetivo pagamento [...] da mesma forma, uma empresa pode criar uma obrigação construtiva (constructive) junto aos empregados para o pagamento das férias ou bônus por tempo de carreira que não seja contratualmente limitada. (tradução nossa) (KAM, 1990, p.111).

Essa abordagem mais abrangente quanto à classificação das obrigações é partilhada por outros autores como, por exemplo, Hendriksen e Van Breda (1999, p.287) que, ao exemplificar os tipos de obrigações, incluem as justas e construtivas da seguinte forma:

[...] obrigações justas resultam de limitações éticas ou morais e não de restrições legais. Por exemplo, uma empresa poderia sentir-se eticamente obrigada a completar satisfatoriamente os reparos no automóvel de um cliente, muito embora a obrigação legal restrinja-se somente à devolução de dinheiro ao cliente.

[...] as obrigações construtivas decorrem de costumes, por exemplo, se uma empresa tipicamente der férias a seus empregados uma vez por ano, poderia ser inferido que essa prática representa uma obrigação para a empresa.

E, ainda, órgãos de pesquisas e reguladores de normas internacionais de contabilidade abordam essa nova classificação do passivo. Por exemplo, o *Canadian Institute of Chartered Accountants – CICA* (2003, p. 1) propõe as seguintes observações para o passivo:

As responsabilidades são obrigações atuais que se originam de transações ou dos eventos passados, o estabelecimento de uma expectativa de sacrifício futuro de benefícios econômicos. As responsabilidades incluem aquelas que se originam das obrigações contratuais ou legislativas, construtivas e justas;

Para as responsabilidades que não podem ser reconhecidas, porque uma estimativa razoável da quantidade envolvida não pode ser feita, as informações sobre a natureza e as quantidades possíveis devem ser divulgadas nas Notas Explicativas;

Onde há uma incerteza da medida relacionada e uma quantidade reconhecida, a natureza e a extensão dessa incerteza devem ser divulgadas a não ser quando a divulgação da quantidade tenha um efeito adverso na entidade.(tradução nossa)

Segundo outro órgão de padrões de contabilidade, o *Australian Accounting Standards Board* (AASB, 2001), um exemplo de uma obrigação justa seria uma entidade fazer um anúncio público de que se empenharia em ajudar financeiramente as vítimas de um recente desastre natural, por causa de costumes e considerações morais, mesmo não havendo nenhuma obrigação legal para realizar tal ajuda.

A diferença principal entre obrigações legais e construtivas de acordo o IASB (*International Accounting Standards Board*) pode ser explicada considerando a consequência de um comportamento inadequado por parte da empresa. Uma obrigação legal obriga o comportamento adequado ou resulta em uma multa que deve ser economicamente, pelo menos, equivalente ao comportamento inadequado. E as obrigações construtivas sempre estão baseadas em uma continuação esperada de comportamento passado, ou execução de comportamento futuro, desde que sejam criadas expectativas para isso.

A diferença principal entre obrigações legais e construtivas de acordo o IASB (*International Accounting Standards Board*) pode ser explicada considerando a consequência de um comportamento inadequado por parte da empresa. Uma obrigação legal obriga o comportamento adequado ou resulta em uma multa que deve ser economicamente, pelo menos, equivalente ao comportamento inadequado. E as obrigações construtivas sempre estão

baseadas em uma continuação esperada de comportamento passado, ou execução de comportamento futuro, desde que sejam criadas expectativas para isso.

O IASB, ainda exemplifica, no *International Accounting Standard* (IAS 19), também com relação à obrigação construtiva, que uma empresa pode não ter nenhuma obrigação para pagar gratificação aos seus empregados (exemplo: participação nos lucros). No entanto, em alguns casos, a empresa possui essa prática. Sendo assim, em tais casos, ela terá uma obrigação construtiva, pois, apesar de não ter uma obrigação legal, efetuará o pagamento da gratificação devido ao costume.

2.2 Reconhecimento do Passivo

A questão do momento do reconhecimento do passivo ainda é ponto polêmico, pois existem alguns que não são de fácil reconhecimento e mensuração. Todavia, mesmo isso não sendo possível, o fato do reconhecimento não modifica a natureza desse elemento, uma vez que continua sendo um passivo, porém não reconhecido.

O *Canadian Institute of Chartered Accountants* (CICA, 2003) expõe que as responsabilidades devem ser reconhecidas nas demonstrações financeiras quando:

- a) há uma base apropriada de medida;
- b) uma estimativa razoável pode ser feita do valor envolvido.

Como regra, obrigações justas (ambientais, por exemplo) deveriam estar conduzindo a uma exigibilidade provável e que possa ser confiavelmente medida (ou razoavelmente calculada). As palavras “prováveis” e “confiavelmente medida” (ou “razoavelmente calculada”) são importantes para a interpretação dos principais padrões de contabilidade.

No IAS F91, IASB *apud* Schaltegger e Burrit (2000, p.184), está expresso que:

Uma obrigação é reconhecida no balanço quando é provável que os recursos aplicados resultem em benefícios econômicos e resultem na determinação de uma obrigação presente e passível de medida confiável. (tradução nossa)

A confiabilidade é uma característica muito importante nas decisões, pois garante que a informação seja razoavelmente livre de erros (HENDRIKSEN e VAN BREDA, 1999).

Portanto, é preciso haver uma confiabilidade, mesmo que provável, para o reconhecimento e mensuração do passivo. Mas também é necessário haver um equilíbrio com a relevância que, de acordo com o FASB, seria a capacidade que a informação teria de fazer diferença numa decisão, pois assim poderia ser possível o fornecimento de informações úteis aos diversos usuários da informação (que é o objetivo da contabilidade).

2.3 Disclosure

Com relação ao disclosure, Schaltegger e Burrit (2000, p.190) afirmam que:

Disclosure é o processo de incorporar elementos financeiros contábeis (recursos, obrigações, despesas e receita) no balanço, na demonstração de resultado, nas notas explicativas e demais demonstrações financeiras.

Órgãos de padrões internacionais discutem sobre a melhor forma de evidenciação (disclosure) do passivo. Por exemplo, o IASB, no IAS 10 *apud* Schaltegger e Burrit (2000, p.190), requer que seja feito o *disclosure* de eventos de perdas e contingências. E, ainda, as obrigações não reconhecidas, pertinentes a uma avaliação da posição financeira de uma companhia, deveriam ser informadas nas notas explicativas, relatórios ambientais (quando relacionado ao passivo ambiental) ou relatório da administração.

Já para o CICA (2003), uma obrigação pode ser definida como uma responsabilidade, porém pode não ser reconhecida em demonstrações financeiras porque uma estimativa razoável da quantidade envolvida não pode ser feita. As informações sobre a natureza e valores de obrigações que não podem ser reconhecidas deveriam ser informadas em Notas Explicativas por meio de uma estimativa razoável dos valores envolvidos. O CICA e o IASB corroboram isto ao determinarem que as informações devem constar em Notas Explicativas.

Também com referência à evidenciação, o AASB (2001, p. 6) especifica um disclosure mínimo requerido em relação a provisões, às obrigações contingentes e os recursos contingentes. O disclosure específico inclui informações a serem feitas com respeito a:

- natureza da provisão ou contingência;
- mudanças em quantias reconhecidas;

e com respeito a contingências:

- Indicações da incerteza relativa à quantia do sacrifício no fluxo de benefícios econômicos futuros;
- Uma estimativa da quantia do efeito financeiro, se praticável;
- A existência e quantia de qualquer recuperação potencial.
(tradução nossa)

No Brasil, os autores possuem uma abordagem do *disclosure* do passivo mais restrita à área ambiental, especificamente referente às obrigações justas e construtivas. Ribeiro (2000, p.3) relata que os passivos ambientais devam ser reconhecidos, no período em que ocorrem, também em notas explicativas. A autora afirma que:

As notas explicativas das demonstrações contábeis deverão ser utilizadas para notificar as contingências e eventos ocorridos após a data de encerramento do balanço, bem como as perdas esperadas cujos valores possam ser superiores ao provisionado.

Hendriksen e Van Breda (1999, p.410) afirmam que “[...] simultaneamente à conscientização crescente da necessidade de reconhecimento de mais obrigações nos balanços, tem havido uma explosão de tipos distintos de passivos.”

Diante do que foi descrito nas citações anteriores, pode-se observar que as circunstâncias de complexidade das transações financeiras nas empresas têm forçado uma mudança de atitude dos órgãos reguladores e autores da teoria contábil quanto ao conceito, reconhecimento e evidenciação do passivo.

Observando este enfoque, o estudo pretende verificar a observância do nível de evidenciação das obrigações legais, justas e construtivas (de acordo com padrões

internacionais) no passivo das demonstrações das 10 empresas premiadas pelo VII Prêmio Transparência ANEFAC / FIPECAFI / SERASA 2003.

Através deste Prêmio são analisados os balanços das empresas selecionadas entre as 500 maiores e melhores empresas privadas do Brasil na área de comércio, indústria e serviços, exceto serviços financeiros, e mais as 50 maiores estatais.

A ANEFAC teve esta iniciativa do prêmio para incentivar e destacar as empresas que objetivam ter números, balanços e demais demonstrações claras, precisas e transparentes para os diversos usuários da informação contábil.

III. HIPÓTESE DO TRABALHO

No Brasil, os estudos e pesquisas disponíveis sobre os tipos de obrigações classificadas em legais, justas e construtivas são particularmente restritos à área ambiental, e a bibliografia brasileira é ainda escassa. Em contraposição, a evolução da evidenciação do passivo em países como Reino Unido, Canadá, Estados Unidos e Austrália, nos quais o assunto é ainda ponto polêmico, já vem sendo discutida por seus vários órgãos reguladores e de pesquisa contábil. Com base nisso, o presente estudo levantou a seguinte hipótese:

H₀: As empresas brasileiras ainda evidenciam o passivo de forma tradicional, ou seja, levando somente em consideração o passivo referente às obrigações legais, não contemplando as obrigações justas e construtivas.

4 Metodologia de Pesquisa, Seleção e Tratamento dos Dados

Para a execução desse estudo foi utilizada a técnica de análise de conteúdo, que é definida por Bardin (1997, p.42) como:

Um conjunto de técnicas de análise de comunicações, visando obter, por meio de procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo de mensagens, indicadores quantitativos ou não, que permitam a inferência de conhecimentos relativos às condições de produção/recepção (variáveis inferidas) das mensagens.

O objetivo geral deste trabalho é verificar, *de acordo com padrões internacionais, qual o nível de evidenciação das obrigações legais, justas e construtivas no passivo das 10 empresas premiadas pelo VII Prêmio Transparência ANEFAC / FIPECAFI / SERASA 2003*, utilizando-se a análise de conteúdo de suas respectivas Demonstrações Contábeis.

As informações sobre as empresas pesquisadas foram obtidas por meio dos *sites* de cada uma das 10 entidades. Foi realizada a análise do texto (sentenças) dos relatórios contábeis publicados, identificando as características das obrigações, ou seja, observando os conceitos de obrigações legais, construtivas e justas. Por meio dos relatórios procurou-se identificar toda e qualquer referência de obrigações e responsabilidades que, posteriormente, foram classificadas levando em consideração as seguintes categorias definidas para a análise dos dados:

- Informação Declarativa - quando as informações foram apresentadas de forma qualitativa e expressas em termos puramente descritivos.

- Informação Quantitativa Não-monetária - quando as informações foram apresentadas de maneira quantitativa e expressas em números de natureza não-financeira.
- Informação Quantitativa Monetária - quando foram apresentadas informações quantitativas e expressas em números de natureza financeira.

A pesquisa limitou-se à análise das Notas Explicativas e Relatórios da Administração, nos quais a concentração de informações foi perceptivelmente significativa.

A partir da análise das sentenças, foram elaboradas tabelas e gráficos com o objetivo de demonstrar o disclosure das obrigações.

TABELA 1
Disclosure por Tipo de Obrigação, Tipo de Relatório e Tipo de informação
(em número de sentenças)

| Disclosure por tipo de obrigação, tipo de relatório e tipo de informação (em número de sentenças) | Relatório da Administração | | | Notas Explicativas | | | Total de Sentenças de todos os relatórios | | | Houve conformidade com as normas internacionais de disclosure? (*) | |
|---|-------------------------------|---|---|-----------------------|---|----|--|---|----|---|-----|
| | D | Q | M | D | Q | M | D | Q | M | Sim | Não |
| Obrigações Legais | | | | | | | | | | | |
| Financiamentos e empréstimos contratados | | | | 27 | 7 | 19 | 27 | 7 | 19 | | x |
| Seguros | 1 | | | 4 | | 13 | 5 | | 13 | | x |
| Contratos junto a terceiros | 1 | | | 3 | | 2 | 4 | | 2 | | x |
| Obrigações Fiscais e Tributárias | 2 | | | 10 | 1 | 5 | 12 | 1 | 5 | | x |
| Obrigações Trabalhistas | 4 | | | 7 | 1 | 6 | 11 | 1 | 6 | | x |
| Obrigações Ambientais | | | | 4 | | 2 | 4 | | 2 | | x |
| Provisões e Contingências Legais | | | | 3 | | | 3 | | | | x |
| Obrigações Construtivas | | | | | | | | | | | |
| Plano de previdência complementar patrocinado | 2 | | 6 | 10 | 2 | 14 | 12 | 2 | 20 | | x |
| Plano de plano de saúde patrocinado | | | | | | | | | | | x |
| Participação nos lucros e resultados | 1 | | | 3 | 2 | | 4 | 2 | | | x |
| Provisão para garantir produtos | | | | 1 | | | 1 | | | | x |
| Provisão para melhoria de produto | | | | 1 | | | 1 | | | | x |
| | | | | | | | | | | | x |
| Obrigações Justas | | | | | | | | | | | |
| Responsabilidade e compromissos ambientais e sociais | | | | 4 | | | 4 | | | | x |
| Total de Sentenças analisadas | | | | | | | | | | 168 | |

Tipo D - Informação Declarativa - quando as informações foram apresentadas de forma qualitativa e expressas em termos puramente descritivos

Tipo Q - Informação quantitativa Não-monetária - quando as informações foram apresentadas de maneira quantitativa e expressas em números de natureza não-financeira.

Tipo M - Informação quantitativa Monetária - quando foram apresentadas informações quantitativas e expressas em números de natureza financeira.

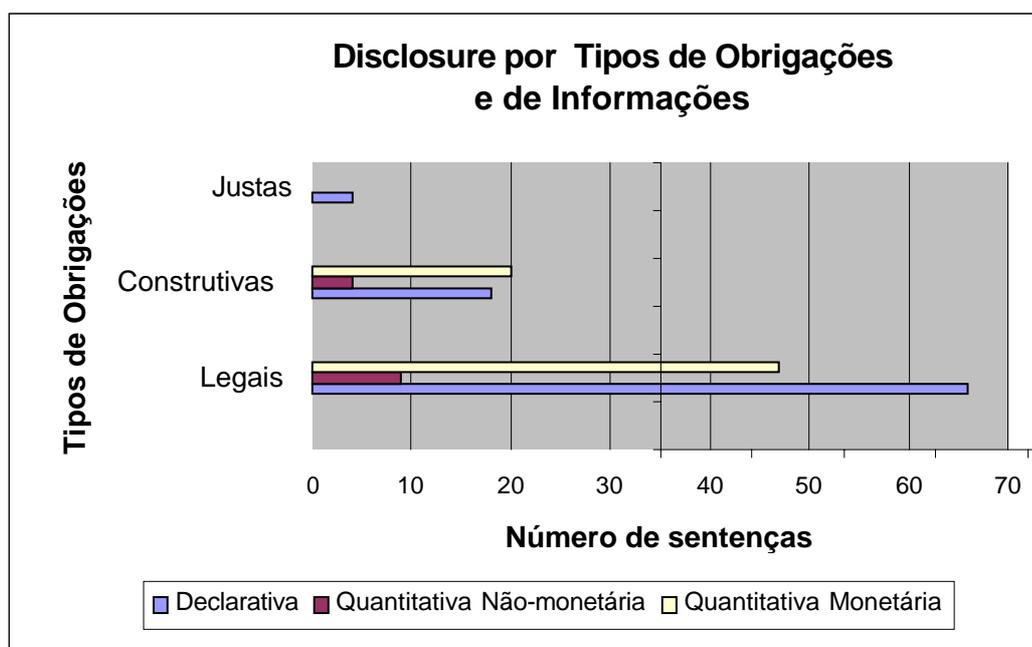
(*) - Classificação das obrigações em legais, justas e construtivas.

Na Tabela 1, foram analisados os conteúdos do Relatório da Administração e das Notas Explicativas das 10 empresas. Os dados evidenciados nas demonstrações foram agrupados de acordo com a natureza dos passivos, ou seja, em obrigações legais, justas e construtivas.

A classificação dos dados foi realizada por meio de inferência sobre natureza do tipo de passivo de cada sentença encontrada, uma vez que em nenhuma das demonstrações das empresas pesquisadas encontrou-se menção sobre a classificação das obrigações em legais, justas e construtivas. Sendo assim, foi observado que a totalidade das empresas não se encontra em conformidade com as normas internacionais de *disclosure* do passivo.

Posteriormente, as sentenças encontradas foram classificadas de acordo com as categorias de informações (Declarativa, Quantitativa Não-Monetária, Quantitativa Monetária). E, com base na Tabela 1, foi elaborado o Gráfico 1.

GRÁFICO 1
Disclosure por Tipo de Obrigações e de Informações



Por intermédio do Gráfico 1, foi possível perceber a preponderância de informação Declarativa, o que leva a supor uma dificuldade na mensuração das obrigações classificadas como justas e construtivas.

Por meio da análise conjunta da Tabela 1 e do Gráfico 1, verificou-se que a maior concentração de informações foi encontrada nas Notas Explicativas e que as obrigações legais são preponderantemente evidenciadas, como, por exemplo, os *Financiamentos e empréstimos contratados*. Também há evidenciação de obrigações que, por sua natureza, são oriundas de costumes, como, por exemplo, o *Plano de previdência complementar patrocinado*. As obrigações justas que, no caso da análise, são referentes a responsabilidades ambiental e social, tiveram uma presença inexpressiva considerando o total das outras obrigações.

Posteriormente foi elaborada a Tabela 2, a fim de demonstrar o Disclosure de cada empresa analisada e a distribuição das obrigações por seus tipos.

De acordo com a Tabela 2 e o Gráfico 2, verificou-se que a maioria das empresas evidencia, como visto anteriormente, as obrigações legais nos seus relatórios.

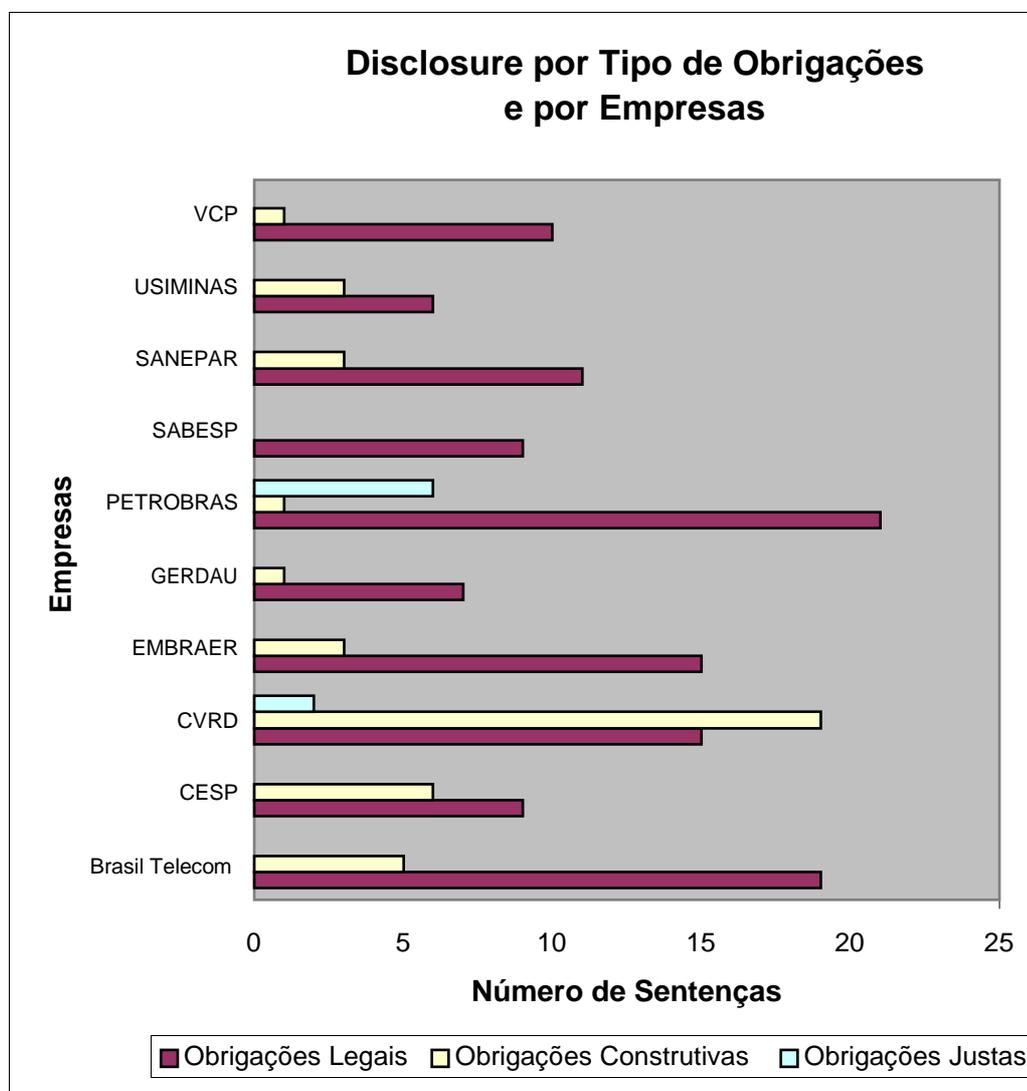
TABELA 2
Disclosure por Tipo de Obrigação e Empresa (em número de sentenças)

| <i>Disclosure por tipo de obrigação e empresa (em número de sentenças)</i> | Brasil Telecom S.A. ¹ | CESP ² CVRD ³ | E | M | B | R | A | E | R | GERDAU S.A. ⁶ | PETROBRAS ⁵ | SABESP ⁷ |
|--|----------------------------------|-------------------------------------|-----------|-----------|----------|-----------|----------|-----------|----------|--------------------------|------------------------|---------------------|
| Obrigações Legais | | | | | | | | | | | | |
| Financiamentos e empréstimos contratados | 13 | 5 | 5 | 4 | 2 | 11 | 5 | 2 | 2 | 4 | | |
| Seguros | 2 | 2 | | 5 | | 5 | | 3 | | 1 | | |
| Contratos junto a terceiros | 1 | | | | | 1 | | 3 | | 1 | | |
| Obrigações Fiscais e Tributárias | 2 | 1 | 5 | 1 | 3 | 1 | 3 | | 2 | | | |
| Obrigações Trabalhistas | 1 | 1 | 5 | 1 | 2 | 1 | | 2 | 2 | 3 | | |
| Obrigações Ambientais | | | | 4 | | 1 | 1 | | | | | |
| Provisões e Contingências Legais | | | | | | 1 | | 1 | | 1 | | 1 |
| Obrigações Construtivas | | | | | | | | | | | | |
| Plano de previdência complementar patrocinado | 4 | 5 | 17 | 1 | 1 | 1 | | 2 | 3 | | | |
| Plano de plano de saúde patrocinado | | | | | | | | | | | | |
| Participação nos lucros e resultados | 1 | 1 | 2 | | | | | 1 | | 1 | | |
| Provisão para garantia de Produtos | | | | 1 | | | | | | | | |
| Provisão para melhoria de Produto | | | | 1 | | | | | | | | |
| Obrigações Justas | | | | | | | | | | | | |
| Responsabilidade e compromissos ambientais e sociais | | | 1 | | | 3 | | | | | | |
| Total de sentenças analisadas | 24 | 15 | 35 | 18 | 8 | 25 | 9 | 14 | 9 | 11 | | |

- 1 – Brasil Telecom S. A.
 2 – Companhia Energética de São Paulo.
 3 – Companhia Vale do Rio Doce.
 4 – Empresa Brasileira de Aeronáutica.
 5 – Petróleo Brasileiro S.A.
 6 – Gerdau S.A.
 7 – Cia. Saneamento Básico do Estado de São Paulo.
 8 – Companhia de Saneamento do Paraná.
 9 – Usinas Siderúrgicas de Minas Gerais S.A.

E, com base na Tabela 2, foi elaborado o Gráfico 2.

GRÁFICO 2
Disclosure por Tipo de Obrigações e por Empresas



Também foi possível observar que as empresas que, de alguma forma, evidenciaram as obrigações que possam ser enquadradas como “justas”, no caso referentes à Responsabilidade Social e Ambiental, são aquelas empresas que possuem elevado potencial poluidor como a PETROBRÁS e a CVRD.

V. CONCLUSÃO

As informações contidas nas Demonstrações Contábeis das empresas, da amostra analisada, levaram à confirmação da hipótese do estudo de que as empresas brasileiras ainda evidenciam o passivo de forma tradicional, ou seja, levando preponderantemente em consideração o passivo referente às obrigações legais. Isso corrobora a opinião de Hendriksen e Van Breda (1999, p.287) de que “[...] a posição mais estrita tem sido a de que somente as

obrigações ou dívidas de caráter legal devem ser incluídas como passivos contábeis”, pois, segundo tais autores, o enfoque mais abrangente de conceitos de passivos poderá levar dificuldade aos contadores no momento do seu reconhecimento. As obrigações justas e construtivas são derivadas de sanções sociais, morais ou de costumes. Sendo assim, torna-se um pouco difícil encontrar uma base confiável para mensurar tais obrigações.

Kam (1990) também considera que a classificação de obrigações e responsabilidades em justas e construtivas é uma prática inconsistente, uma vez que as responsabilidades sociais e morais ainda são de difícil classificação. Assim também ocorre para aquelas empresas que operam em âmbito internacional, o que acaba por levar os contadores a realizarem forçadamente julgamentos morais. Justamente por não se ter uma base legal para o reconhecimento das obrigações construtivas e justas, pode-se ocasionar uma abertura à não-obrigatoriedade futura, pois são obrigações assumidas espontaneamente pela empresa.

Empresas que oferecem bônus de fim de carreira aos seus empregados (considerada uma obrigação construtiva oriunda de costume), por exemplo, podem futuramente não estar dispostas a suportar tal obrigação. Todavia, segundo Hendriksen e Van Breda (1999, p. 410), para a caracterização do passivo, “[...] não pode haver nenhuma liberdade para evitar sacrifício futuro”, o que iria de encontro com o exemplo citado. Sendo assim, tais situações geram dificuldades para a classificação das obrigações em justas e construtivas.

Portanto, ainda é necessária uma maior harmonização quanto à utilização dos conceitos de obrigações legais, construtivas e justas tanto em âmbito nacional como internacional, por ser ainda ponto polêmico, para que haja uma melhor clarificação dos conceitos que guiam os profissionais da área contábil e financeira e, conseqüentemente, para o fornecimento de mais informações que sejam úteis (sobre o passivo das empresas) aos usuários da informação para que possam tomar suas decisões.

Dessa forma, espera-se que as informações do estudo contribuam para aumentar o conhecimento acerca do *disclosure* do passivo nas empresas brasileiras de acordo com os padrões internacionais. Por ser um assunto ainda pouco explorado, sugerem-se mais pesquisas e estudos sobre o tema.

REFERÊNCIAS

AASB - AUSTRALIAN ACCOUNTING STANDARDS BOARDS. **Transparency**. Victoria, 2001. Disponível em <http://www.aasb.com.au/whatsnew/newsletter/Transparency_December-01.pdf>. Acesso em 20 jan. 2004.

ARAÚJO, Antônio Maria Henri Beyle de. **O reconhecimento, a mensuração e a evidenciação de operações de swaps em instituições financeiras, uma abordagem à luz da teoria da contabilidade**. Tese de Mestrado. UNB, 2002. Disponível em <http://www.unb.br/cca/mestrado/dissertacao/mest_disset_002.pdf>. Acesso em 20 jan. 2004.

BARDIN, Laurence. **Análise de Conteúdo**. Lisboa: Edições 70, 1997. Disponível em <http://www.aasb.com.au/whatsnew/newsletter/Transparency_December-01.pdf>. Acesso em 20 jan. 2004

CICA - CANADIAN INSTITUTE OF CHARTERED ACCOUNTANTS. **Liabilities, Contingent Liabilities and Contractual Obligations**. Ontário, 2003. Disponível em <http://www.cica.ca/multimedia/Download_Library/Standards/PSAB/English/e_Liabilities.pdf>. Acesso em 19 dez. 2003.

- FASB - FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. **Proposed adment to Fash concepts statement nº 6 to revise the definition of liabilities**. Connecticut, 2001. Disponível em <<http://www.fasb.org/draft/edcon6.pdf>>. Acesso em 05 jan. 2004.
- HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael F. **Teoria da Contabilidade**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- IASC - INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMITTEE. **Constructive Obligation**. London, 2002. Disponível em <http://www.actuaries.org/members/en/committees/INSSTD/documents/i40_28-02-02.pdf>. Acesso em 05 jan. 2004.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- KAM, Vernon. **Accounting Theory**. 2. ed. Canadá: Jonh Wiley & Sons, 1990.
- MILNE, Markus J.; ADLER, Ralph W. Exploring the reliability of social and environmental disclosures content analysis. **Accounting, Auditing and Accountability Journal**. V.12, n.2, 1999.
- PUBLIC SECTOR COMITEE. **Accounting for and Reporting Liabilities**. Canadá, 1995. Disponível em: <http://www.hazder.org.tr/makaleler/accounting_for_and_reporting_liabilities.pdf>. Acesso em 10 jan. 2004.
- RIBEIRO, Maísa; LISBOA, Lázaro Plácido. **XVI Congresso Brasileiro de Contabilidade**. Goiânia, 2000.
- SCHALTEGGER, Stefan; BURRIT, Roger. **Contemporary environmental accounting. Issues, concepts and practice**. Sheffield: Greenleaf Publishing Limited, 2000.
- UN-ISAR - INTERGOVERNAMENTAL WORKING GROUP OF EXPERTS ON INTERNATIONAL STANDARDS OF ACCOUNTING AND REPORTING. **Accounting and Reporting for Environmental Liabilities and Costs with in the existing Financial Reporting Framework**. Genebra, 1997. Disponível em <<http://www.sec.gov/rules/petitions/petn4-463.htm>> . Acesso em 19 dez. 2003.