

**INSTITUTO VALE DO CRICARÉ
FACULDADE VALE DO CRICARÉ
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**LUCIANA RANGEL ALMEIDA
MARIA MARGARIDA COSME
SILMARA ADILIA DE JESUS**

**CONTABILIDADE DO TERCEIRO SETOR
CONTABILIZANDO RECURSOS**

**SÃO MATEUS – ES
2008**

**LUCIANA RANGEL ALMEIDA
MARIA MARGARIDA COSME
SILMARA ADILIA DE JESUS**

**CONTABILIDADE DO TERCEIRO SETOR
CONTABILIZANDO RECURSOS**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao
Curso de Ciências Contábeis da Faculdade Vale
do Cricaré, como requisito parcial para obtenção
do grau de Bacharel em Ciências Contábeis,
Orientador: Professor Pedro Alexandre Hermerly.

**SÃO MATEUS
2008**

**LUCIANA RANGEL ALMEIDA
MARIA MARGARIDA COSME
SILMARA ADILIA DE JESUS**

**CONTABILIDADE DO TERCEIRO SETOR
CONTABILIZANDO RECURSOS**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Ciências Contábeis da Faculdade Vale do Cricaré, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Professor Pedro Alexandre Hemerly.

Aprovado em:

BANCA EXAMINADORA

PROFESSOR: PEDRO ALEXANDRE HEMERLY
FACULDADE VALE DO CRICARÉ
ORIENTADOR

PROFESSOR:
FACULDADE VALE DO CRICARÉ

PROFESSOR:
FACULDADE VALE DO CRICARÉ

Dedico este trabalho ao meu esposo e filhos por se constituírem diferentemente enquanto pessoas, igualmente belos e admiráveis em essência, estímulos que me impulsionaram a buscar vida nova a cada dia, meus agradecimentos por terem aceito se privar de minha companhia pelos estudos, concedendo a mim a oportunidade de me realizar ainda mais.

Margarida

Agradecemos a Deus em primeiro lugar, autor da vida. Por sua presença constante dando-nos coragem para que pudéssemos caminhar e concluir etapa tão almejada. Ao professor e orientador Pedro Alexandre Hemerly, pelo incentivo, simpatia e espírito inovador e empreendedor na tarefa de multiplicar seus conhecimentos e aos colegas pelo companheirismo e pelo auxílio principalmente nos momentos de dúvidas e incertezas.

A necessidade de informação é determinada pelos usuários finais dessa informação, por seus consumidores. Assim a informação deve ser construída para atender a esses consumidores e não para atender aos contadores.

Padovezi (1997)

RESUMO

Esse estudo tem como objetivo, conhecimento da contabilização dos recursos captados pelas entidades do terceiro setor. Esta atitude procura agregar e transmitir conhecimentos a futuras empresas privadas e pessoas físicas que se sintam motivadas em servir a comunidade. Para tanto a transparência e a veracidade das informações colocadas nas demonstrações contábeis, são aspectos fundamentais para legitimar e dar credibilidade às empresas que colaboram com a área social.

O capítulo primeiro tem o propósito de fazer um breve histórico terceiro setor, seu significado, principais entidades que são consideradas integrantes deste grupo. A retrospectiva revela que no Brasil, a primeira preocupação social, iniciou-se em 1543, com a criação da Santa Casa de Misericórdia, e que levou 365 anos entre a primeira e segunda ação social, que culminou com a chegada da Cruz Vermelha. A importante participação do Herbert de Souza com a criação do Programa Ação Contra Miséria e pela Vida, entre outros.

O segundo capítulo procura conceituar recursos, quais os tipos de doação, auxílios, subvenções e contribuições e sua forma de contabilização, item este que vem a responder a proposição desta pesquisa, propiciando a experiência do entendimento a respeito do questionamento inicial.

O terceiro capítulo é constituído das normas brasileiras de contabilidade aplicáveis ao terceiro setor, onde estas estabelecem regras e procedimentos a serem observados na constituição das entidades ligadas a este setor. O capítulo inicia fazendo uma síntese das normas e logo após informa as características básicas da contabilidade.

O quarto capítulo trata da prestação de contas, onde se observou que umas das principais obrigações dos administradores destas entidades, é a prestação de contas ao órgão deliberativo e ao Poder Público.

O quinto capítulo trata das demonstrações contábeis, onde a resolução do CRC 686/90, dispõe sobre as demonstrações obrigatórias para entidades públicas,

privadas e entidades sem fins lucrativos. Dispõe ainda sobre a Lei nº. 9790/1999, que é a lei que regulamenta o Terceiro Setor.

Palavras-Chaves: Terceiro setor, Recursos, Contabilização.

LISTA DE ABREVIATURAS

ABONG - Associação Brasileira de Organizações Não Governamentais

APAE - Associação de Pais e Amigos dos Excepcionais

LBA - Legião Brasileira de Assistência

CFC - Conselho Federal de Contabilidade

CRC - Conselho Regional de Contabilidade

CNAS - Conselho Nacional de Assistência Social

INSS - Instituto Nacional de Seguro Social

METAONG - Comunidade de Informação para o Terceiro Setor

NBC - Normas Brasileiras de Contabilidade

ONGs - Organizações não Governamentais

OSCIP - Organização da Sociedade Civil de Interesse Público

PIB - Produto Interno Bruto

SEBRAEMG - Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas de Minas Gerais

STF - Supremo Tribunal Federal

RAIS - Relatório Anual de Informações Sociais

SUMÁRIO

RESUMO

INTRODUÇÃO

1. HISTÓRIA DO TERCEIRO SETOR	12
1.1.O QUE SIGNIFICA “TERCEIRO SETOR”	15
1.2. ONGs	17
1.2.1 TIPOS DE ENTIDADES	18
1.2.2.Fundações	18
1.2.3.Associações	20
1.2.4.Cooperativas Sociais	22
1.2.5.OSCIP	23
2. DOS RECURSOS E SUAS APLICAÇÕES.....	27
2.1.TIPOS DE DOAÇÃO	28
2.2.DOAÇÃO DE ATIVOS PATRIMONIAIS	29
2.3.DOAÇÃO DE MATERIAIS.....	30
2.4.AUXILIO	31
2.5.SUBVENÇÕES	32
2.6.CONTRIBUIÇÕES	33
3. NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICÁVEIS	35
3.1 ENTIDADES DIVERSAS - SEM FINS LUCRATIVOS – NBCT 10.19	35
3.2 INCENTIVOS FISCAIS – NBCT 19.4.9.....	37
3.3.CARACTERÍSTICAS BÁSICAS DA CONTABILIDADE.....	40
4. PRESTAÇÃO DE CONTAS.....	42
5. DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS	43
5.1 BALANÇO SOCIAL	44
5.2 DEMONSTRAÇÕES DO SUPERÁVIT OU DÉFICIT	44
5.3 DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMONIO SOCIAL	45
5.4 DEMONSTRAÇÃO DAS ORIGENS E APLICAÇÕES DOS RECURSOS	45
5.4.1 Demonstração do Fluxo do Disponível	45
5.4.2 Notas Explicativas.....	45
5.4.3 Quadro e Demonstração Suplementares	47
5.4.4 Comentário do Auditor	47
5.4.5 Relatório da Diretoria.....	47

CONCLUSÃO	54
REFERENCIAS BIBLIOGRAFIA	56
ANEXO	

INTRODUÇÃO

A presente pesquisa tem como título "Contabilidade do Terceiro Setor"; ao enfatizar este tema, busca-se compreender as características fundamentais e inerentes contabilização dos recursos das entidades do Terceiro Setor.

A denominação Terceiro Setor é utilizada nesta pesquisa como conjunto de instituições com fins públicos, porém de caráter privado, cujo único objetivo é produzir bens e serviços públicos para o consumo coletivo, criando ganhos e satisfazendo a necessidade de todo o povo.

O subtítulo ajuda compreender melhor o objetivo dos pesquisadores, que é a investigação sobre as atividades relacionadas contabilização dos recursos recebidos pelas entidades do terceiro setor, aliado a este propósito, a transparência que esses documentos podem trazer à comunidade e aos possíveis parceiros ou doadores.

As conceituações de terceiro setor são aquelas firmadas por Julio Cezar Zanluca, em seu livro "Contabilidade do Terceiro Setor" (Atualizável periodicamente). Apenas adiantando, no terceiro setor participam as instituições de caridade e voluntariado, as organizações religiosas, as entidades voltadas para arte, lazer, cultura, esporte e ainda o segmento de cidadãos de formas espontânea e voluntária atuam pelo bem-comum.

O método de abordagem utilizado é o dedutivo por que a pesquisa é bibliográfica. Objetivando fazer uma reflexão teórica sobre o tema, por meio de pesquisas em livros e outras fontes que abordam a contabilidade no terceiro setor e que relatam como deve ser feita a contabilização dos recursos.

1 - HISTÓRIA DO TERCEIRO SETOR

O terceiro setor segundo Montañó (2002, p.63) menciona organizou-se nos Estados Unidos por John D. Rockefeller III há aproximadamente vinte anos, teve influência da crise mundial e a reestruturação do capital que ocorreu no mundo, proporcionado à estabilização no século XX com o neoliberalismo, este marco trouxe a transformação de idéias e valores a toda sociedade, aumentou a preocupação com o ético e moral, com o meio-ambiente e a auto-estima. Estes méritos diminuíram a responsabilidade do Estado e deram maior força e motivo de ação por todas as instituições que interagem com o terceiro setor.

De acordo com artigo do site Publicado originalmente na edição 101, de 08 de outubro de 2001 http://www.catho.com.br/jcs/inpuer_view.phtml?id=4101 em 1543, no Brasil a preocupação com o social começou com a fundação da Santa Casa de Misericórdia da então Vila de Santos, SP, fazendo com que nossa atuação no setor quase nascesse junto com o próprio País. A segunda data relevante é 1908, quando a Cruz Vermelha chegou ao Brasil. Se considerarmos apenas estes registros históricos, o Brasil levou 365 anos entre a sua primeira e segunda ação social. A partir daí, no entanto, a distância entre as datas se reduziu.

A partir de 1910, o escotismo, fundado dois anos antes na Inglaterra por Robert Baden-Powell, se estabeleceu aqui, para "ajudar" o próximo em toda e qualquer ocasião. Em 1935, foi promulgada a lei de declaração de utilidade pública, que regulamentou a colaboração do Estado com as instituições filantrópicas. Em 1942, Getúlio Vargas criou a LBA - Legião Brasileira de Assistência, cuja primeira presidente foi Darci Vargas. Em 1961, nasceu a APAE - Associação de Pais e Amigos dos Excepcionais, que mudou o conceito de assistência aos excepcionais. Em 1967, o Governo criou o Projeto Rondon e levou universitários ao interior do país para atender comunidades carentes. Em 1983, surgiu a Pastoral da Criança, treinando líderes comunitários para combater a mortalidade infantil. A partir dos anos 90, os empresários aumentaram sua consciência social, até em decorrência da diminuição dos programas do Governo para o setor, por causa da crise econômica do final dos anos 70.

Em 1993, Herbert de Souza, o Betinho, fundou a Ação da Cidadania contra a Miséria e pela Vida. Em 1995, Fernando Henrique Cardoso criou o programa

Comunidade Solidária, que substituiu a (LBA) e cuja Presidência coube à Dona Ruth Cardoso. Em 1995, também surgiu o programa Universidade Solidária, o Unisol, - atuante a partir de 1996. Em 1998, foi promulgada a lei 9.608, que regulamenta a prática do voluntariado, em 1999, lei 9.790 qualificou as organizações da sociedade civil de direito público e disciplinou um termo de parceria.

É importante enfatizar que dados publicados pelo Grupo Catho (2004) no site <http://metaong.info/node.php?id=809> destacam que o terceiro setor avança em termos globais, integrando a oitava economia do mundo, movimentando mais de US\$ 1 trilhão por ano, cerca de 8% do PIB - Produto Interno Bruto do planeta. No Brasil, ele representa R\$ 10,9 bilhões anuais, cerca de 1% do (PIB), sendo R\$ 1 bilhão em doações. Reúne mais de 300 mil (ONGs), além de fundações, institutos etc., emprega cerca de 1,2 milhão de pessoas e tem 20 milhões de voluntários. O Brasil é o quinto do mundo em número de voluntários.

Veja a seguir quadro evolutivo para podermos visualizar a história do terceiro setor desde sua fundação.

Quadro Histórico:

Ano	Fator Histórico Relevante	Evolução
1543	Brasil – Fundação da Santa Casa de Misericórdia-SP	Início da preocupação com o social.
1908	Brasil – Chegada da Cruz Vermelha	365 anos depois, a preocupação com o social não era relevante.
1910	Inglaterra – Robert Baden-Powel	Trouxe a idéia de “escotismo” para o Brasil, onde ajudar o próximo em qualquer ocasião era o lema.
1935	Brasil – Promulgada lei de utilidade Pública	Regulamentou a ajuda do Estado com as instituições filantrópicas
1942	Criação da (LBA) pelo então Presidente Getulio Vargas	Crescimento paulatino

1961	Criação das (APAE's)	Mudança no conceito em relação aos excepcionais
1967	Projeto RONDON	Ida de universitários para atender as comunidades carentes
1983	Criação da Pastoral da Criança	Treinamento de líderes comunitários no combate a mortalidade infantil.
1993	Criação do programa Ação contra Miséria e pela Vida. Fundada por Herbert de Souza, o <i>Betinho</i> .	Aumento da consciência social por parte dos empresários.
1995	Em 1995, Fernando Henrique Cardoso criou o programa Comunidade Solidária, que substituiu a (LBA), e também surgiu a "Universidade Solidária".	Início do trabalho chamado "voluntário".
1998	Promulgada a lei 9.608.	Regulamentação da Prática do voluntariado
1999	Promulgada a lei 9.790	Qualificação das organizações da sociedade civil de direito público e o termo de parceria.
2004	Pesquisa demonstrou que Terceiro setor é a oitava economia do mundo. No Brasil, ele representa R\$ 10,9 bilhões anuais, cerca de 1% do (PIB), sendo R\$ 1 bilhão em doações. Reúne mais de 300 mil (ONGs), além de fundações, institutos etc., emprega cerca de 1,2 milhão de pessoas e tem 20 milhões de voluntários.	O Brasil é o quinto do mundo em voluntários.

Fonte: Quadro elaborado pelos autores da pesquisa

1.1 O QUE SIGNIFICA “TERCEIRO SETOR”

O terceiro setor é assim chamado porque engloba instituições com fins públicos, porém de caráter privado, que não se enquadram, portanto no Primeiro Setor (Estado). São regidos pelo direito privado, mas não possuem objetivos mercantis, também não sendo qualificados como instituições do Segundo Setor (Mercado). Fazem parte do denominado espaço público não estatal.

O terceiro setor é formado por instituições sem fins lucrativos, não tem relação direta nenhuma com o estado, que é considerado como primeiro setor e também nenhuma relação direta com empresas lucrativas que são consideradas como segundo setor.

TABELA 1

Setor	Recurso	Fim
1º setor (Estado)	Público	Público
2º setor (Mercado)	Privado	Privado
3º setor (Sociedade Civil)	Público e Privado	Público

Fonte: Cartilha Terceiro setor

De acordo com Fernandes (1994, p.21) essas organizações provêm da iniciativa privada produzindo bens e serviços públicos para o consumo coletivo criando ganhos e satisfazendo a necessidade de todo o povo. Tem a característica de não distribuir lucros a seus proprietários e também de não incorporar ao patrimônio particular. Todos os lucros obtidos devem ser reinvestidos nas próprias atividades que são desenvolvidas conforme orienta a legislação em vigor.

Participam do Terceiro setor as instituições de caridade e voluntariado, as organizações religiosas, as entidades voltadas para arte, lazer, cultura, esporte, as organizações comunitárias, os sindicatos, as associações profissionais, (ONGs),

fundações e ainda o segmento de cidadãos que de formas espontânea e voluntária atuam pelo bem-comum.

Uma entidade para ser caracterizada como entidade sem fins lucrativos e ser denominada como terceiro setor, segundo o Manual sobre as Instituições sem Fins Lucrativos no Sistema de Contas Nacionais, recomendado pelas Nações Unidas, ela deve preencher os seguintes quesitos: Ser privada, sem fins lucrativos, institucionalizada, auto-administrativa e voluntária.

O Terceiro setor abrange ações públicas que saem do domínio estatal, e passam a ser encampadas por organizações da sociedade civil. É o surgimento da iniciativa privada com fins públicos, com o objetivo de combater grandes problemas do mundo atual, como a pobreza, violência, poluição, analfabetismo, racismo, etc. São instituições com grande potencial de representatividade, podendo ser vistas como legítimas representantes dos interesses da sociedade civil.

Dentre as razões que levaram ao crescimento mundial do Terceiro setor, encontra-se a pouca representatividade, a capacidade limitada na execução de tarefas sociais, e a falta de capilaridade por parte de órgãos governamentais, características necessárias à execução de determinadas ações, e tão típicas das modernas (ONGs), além disso, estes órgãos do governo têm dificuldade na manutenção de programas já implementados, e uma morosidade no repasse de recursos que torna certas ações inviáveis.

Se olharmos para como se organiza a sociedade, veremos que existe uma infinidade de organizações diferentes, com diferentes objetivos e diferentes pessoas. São organizações tão diversas quanto um órgão público, uma empresa transnacional e uma pequena empresa.

Apesar desta grande diversidade, podemos classificar as organizações segundo a natureza de suas atividades, em um modelo de três setores.

Coelho (2000, p. 39 e 40) descreve os três setores da seguinte forma:

Governo ou primeiro setor – As atividades têm por objetivo o atendimento universal das necessidades sociais. Ao contrário do mercado, o governo tem sua ação legitimada por poderes coercitivos, possuindo todo um arcabouço legal que limita, orienta e regula sua atuação.

Mercado ou segundo setor – As atividades envolvem a troca de bens e serviços, com o objetivo de produzir lucro. O mercado atua sob o princípio da não coerção legal, ou seja, nenhuma pessoa é obrigada a comprar, nem a vender. Os mecanismos do mercado estão ligados a preços e demanda.

Terceiro setor Seria formado por instituições cujas atividades não são coercitivas, ou seja, possuem toda liberdade de atuação, porém seu objetivo

não está ligado ao lucro, mas sim ao atendimento das necessidades coletivas.

Coelho (2000, p.40) torna claro, a diferença entre interesse público e coletivo, os interesses coletivos se referem a um determinado grupo, enquanto os interesses públicos necessariamente dizem respeito a toda sociedade. Esses conceitos são importantes para a compreensão da diferença de escopo entre o governo e o Terceiro setor. Enquanto aquele necessariamente representa os interesses de toda a sociedade, uma organização do Terceiro setor pode buscar atender às necessidades de um pequeno grupo, dentro de uma região restrita.

1.2 - ONGs

Conhecidas como (ONGs), surgiram nos EUA, após a Segunda Guerra para designar organizações nacionais e internacionais sem relações com acordos governamentais (ABONG, apud 2005) concebidas a partir da idéia de criar recursos em prol de uma causa social sem visar lucro e de maneira privada.

Além do caráter político que provocou o surgimento das (ONGs) no Brasil, uma das principais peculiaridades destas organizações é a defesa de uma causa social (MELO NETO, apud FROES, 2001).

Uma das principais características das (ONGs) é não visar lucro, sendo esta a grande diferenciação entre outros tipos de organizações existente na sociedade.

As organizações sem fins lucrativos formam um conjunto de pessoas, matérias e instalações procurando alcançar um propósito. Para que estas organizações sobrevivam e sejam bem sucedidas, no entanto, as medidas devem atrair recursos, convertê-los em produtos e serviços e distribuí-los para os públicos consumidores, de uma forma voluntária através de seus co-participantes dependendo principalmente de incentivos e mecanismos de troca para obter a cooperação entre as diferentes organizações.

As (ONGs) estão se adaptando às exigências mais rígidas da legislação fiscal e previdenciária. Porém, muitas entidades, por falta de informações ou estrutura, deixam de cumprir com essas obrigações, como transparência de suas contas e comprovação de aplicações de recursos de suas atividades. A preocupação também é com o aumento de (ONGs) de fachada ou que ocultam atividades visando lucro.

Júlio César Zanluca (1998), enfatiza que boa parte das (ONGs) não apresentam balanço contábil ou não mantêm controles eficientes sobre as verbas arrecadadas, gerando desconfiança do público e escândalos freqüentes. Em geral, as (ONGs) ocupam o lugar onde o poder público é fraco ou ineficiente, como atendimento social, proteção e consciência ambiental ou defesa de patrimônio cultural. Mas as (ONGs) não existem para prestar serviços ao governo, pois são entidades não governamentais, como a própria sigla explica.

Zanluca (1998) segue dizendo que a (ONG) que recebe recursos governamentais deve fazer a prestação de contas detalhada, juntando documentos e comprovantes hábeis e idôneos, de preferência com a apresentação de parecer de auditoria independente. Deve também prestar informações a Receita Federal sobre seus recursos, bem como aos demais órgãos federais (INSS, Ministério do Trabalho etc.) sobre suas atividades, funcionários, instalações e renúncias fiscais obtidas.

“Tanto empresas como (ONGs) devem manter a contabilidade para registro de suas atividades, prestar informações aos órgãos fiscalizadores, registrar seus funcionários, pagar FGTS e direitos trabalhistas, entre outras obrigações,” declara o Contador Júlio César Zanluca, 1998.

Por isso o trabalho do contador é reconhecido como essencial também no terceiro setor. A prestação de contas é feita para os associados, mediante demonstração contábil assinada por um profissional da contabilidade, apresentada para aprovação em assembléia, á semelhança de uma empresa. A diferença é que as entidades do terceiro setor não buscam a obtenção e lucros, mas objetivos sociais, culturais ou recreativos enquanto que as empresas buscam remunerar seus sócios com o resultado de suas transações (lucro). A busca por diversas empresas pela transparência nas informações contábeis se tornou uma prática obrigatória na legislação. As entidades devem apresentar as demonstrações contábeis de acordo com as práticas aplicáveis, conforme as normas de contabilidade.

1.2.1 Tipos de Entidades

Destacam-se os seguintes tipos de entidades do terceiro setor no Brasil: Fundações, Associações, Cooperativas Sociais, Organizações Sociais, Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público – OSCIP. A seguir segue a título de conhecimento, comentário acerca de algumas delas.

1.2.2 - Fundações

Conforme descrito no manual de procedimentos contábeis publicado no site do Conselho Federal de Contabilidade – CFC, acerca das fundações:

As fundações são entes jurídicos que têm como fator preponderante o patrimônio. Este ganha personalidade jurídica e deverá ser administrado de modo a atingir o cumprimento das finalidades estipuladas pelo seu instituidor.

A partir da vigência do Código Civil de 2002, somente podem ser constituídas fundações para fins religiosos, morais, culturais ou de assistência (parágrafo único do art. 62).

Também ressalta que o fator preponderante da fundação é o patrimônio, a sua composição e suficiência não devem passar despercebidas quando de sua constituição. Nessa fase, o patrimônio deve ser formado por bens livres, ou seja, legalmente disponíveis ou desonerados. Deverá ainda ser suficiente para a manutenção da entidade e desenvolvimento de suas finalidades estatutárias.

Quando o patrimônio for suficiente para a constituição da fundação, este será incorporado à outra fundação com finalidades estatutárias iguais ou semelhantes, a não ser que o instituidor tenha disposto de outra forma no ato de instituição, através de escritura pública ou testamento.

Estrutura e Funcionamento

No site do Ministério Público do Distrito Federal e Território, esclarece que os órgãos que farão parte da fundação, as suas competências e como se comporão estarão especificados no estatuto da fundação, sendo faculdade do instituidor declarar, no ato da instituição da fundação, como se fará a administração seja por escritura pública, ou por testamento. Declara ainda que para efeito de administração de uma fundação, é necessário um órgão deliberativo, um órgão executivo e, um órgão de controle interno. O deliberativo é o Conselho Curador ou superior, a quem cabe dentre outras atribuições, fiscalizar o patrimônio da fundação e seus recursos, principalmente sobre as diretrizes da fundação para o atingimento dos fins estatutários. O executivo é o Conselho Diretor. O órgão de controle interno é o Conselho Fiscal, com poderes de controle e fiscalização, em relação aos demais órgãos.

Em caso de alteração ou reforma do estatuto da fundação deverá ser observado o quorum mínimo estabelecido no estatuto, devendo esta ser aprovada pelo Ministério Público. As finalidades estatutárias das fundações são imutáveis e ao se tornarem ilícitas, impossíveis ou inúteis, o Ministério Público ou qualquer interessado poderá promover a extinção da fundação. Não havendo sido aprovada a alteração estatutária por unanimidade os administradores da fundação poderão requerer ao Ministério Público que este dê atenção à minoria vencida para, querendo, propor impugnação, que esta seja feita no prazo de dez dias.

De acordo com o art. 66 do Código Civil, “velará pelas fundações o Ministério público do estado onde situadas”. Quando as atividades da fundação se estender por mais de uma unidade da Federação, cabe ao respectivo Ministério Público Estadual, ou do Distrito Federal, o encargo do velamento das atividades desenvolvidas dentro de sua jurisdição.

Entre as atividades relacionadas ao velamento pelo Ministério Público está o acompanhamento do processo de criação e constituição da fundação.

Quanto ao cumprimento de todos os requisitos legais necessários, bem como aqueles não expressos em lei, ou seja, o velamento da fundação pelo Ministério Público inicia-se antes mesmo de sua existência propriamente dita.

A ação contínua e constante do Ministério Público envolve o acompanhamento das alterações estatutárias, o comparecimento às reuniões deliberativas, exames de prestação de contas anuais e acompanhamento das atividades em geral, quanto ao cumprimento das finalidades estatutárias.

Velar pelas fundações, de acordo com decisão do STF - Supremo Tribunal Federal (RE 44.384-SP), publicada na Revista dos Tribunais, significa “exercer toda a atividade fiscalizadora, de modo efetivo e eficiente, em ação contínua e constante, a fim de verificar se realizam nos seus órgãos dirigentes, proveitosas gerência da fundação, de modo a alcançar, da forma mais completa, a vontade do instituidor”.

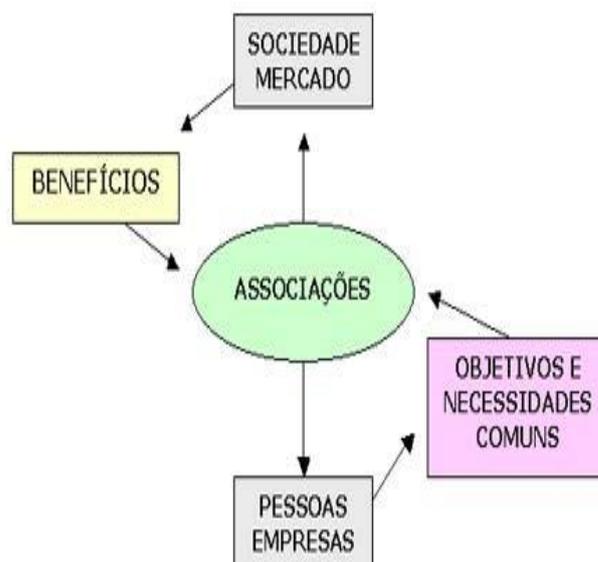
Cabe ao Ministério Público, acompanhar todo o processo de extinção da fundação, cabendo-lhe inclusive, propor ação civil de extinção, além da extinção judicial, normalmente precedida de inquérito civil público, a mais comum é a extinção administrativa, deliberada de acordo com a previsão em estatuto e acompanhada pelo Ministério Público.

As fundações apresentam destinação social, não se constituem de sócios, não tem donos e é criado por pessoas físicas ou jurídicas que pretendem altruisticamente destinar bens e serviços para servir a comunidade.

1.2.3 – Associações

Em sentido amplo o SEBRAEMG - Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas de Minas Gerais, conceitua associações como: “qualquer iniciativa formal ou informal que reúne pessoas físicas ou outras sociedades jurídicas com objetivos comuns, visando superar dificuldades e gerar benefícios para os seus associados.” Associações então, é a forma mais simples para se organizar juridicamente um grupo de pessoas para juntos ingressarem num mesmo objetivo, ou seja, encontrar soluções melhores para os conflitos que a vida em sociedade nos apresenta. Esquemáticamente podemos representar associações como sendo:

Figura 1



Fonte: SEBRAEMG

O Manual de Procedimentos Contábeis para Fundações e Entidades de Interesse Social (Edição 2ª 2007 p. 23) conceitua que: “Associações são pessoas jurídicas formadas pela união de pessoas que se organizam para a realização de atividades

não-econômicas, ou seja, sem finalidades lucrativas.” Logo o fator preponderante para essas entidades são as pessoas que a compõe. O Manual de Procedimentos Contábeis informa ainda que: “o estatuto da associação deverá necessariamente definir a composição e o funcionamento dos órgãos deliberativos e administrativos, sendo que o órgão de deliberação máxima é a Assembléia Geral”.

As associações trabalham pelo desenvolvimento sustentável de suas comunidades, municípios, regiões, estados e país através de políticas aprovadas por seus membros. Assumem os princípios de uma doutrina que se chama associativismo. Esses princípios são reconhecidos no mundo todo e embasam as várias formas que as associações podem assumir: (OSCIPS), cooperativas, sindicatos, fundações organizações sociais, clubes, que possuem objetivos e finalidades diferentes entre si, mas que se unem nessa nomenclatura por possuírem características básicas semelhantes:

- Reunião de duas ou mais pessoas para realização de objetivos comuns;
- O patrimônio é constituído pela contribuição dos associados, por doações, subvenções etc.
- Seus fins podem ser alterados pelos associados;
- Os seus associados deliberam livremente;
- São entidades do direito privado e não público.

São organizações com a finalidade de prestar assistência social e cultural, atuar na defesa dos direitos das pessoas ou de classes específicas de trabalhadores e ou empresários, defesa do meio ambiente, clubes de serviços, entidades filantrópicas, religiosas, clubes esportivos entre outros.

Através de assembléia geral dos sócios, são definidas as políticas e linhas de ação da instituição, bem como se elege uma diretoria que será responsável pela administração da associação. Sua legislação consta na constituição federal (art. 5º XVII a XXI, e art.174, par. 2º), Código Civil. Seu patrimônio é formado por taxa paga pelos associados, doações, fundos e reservas. Não possui capital social. Não remuneram seus dirigentes nem distribuem sobras entre seus associados, conforme princípio das instituições sem fins lucrativos. São mantidas através da contribuição dos sócios ou de cobrança pelos serviços prestados. Contratos e acordos firmados com empresas e agências nacionais e internacionais. Doações legados e heranças,

rendimentos de aplicações de seus ativos financeiros e outros, pertinentes ao patrimônio sob a sua administração.

Conclui-se que o sentido de se organizar uma associação é a existência de problemas concretos para os quais a união das pessoas é a solução mais eficaz para resolvê-los. Somar esforços, dinheiro, equipamentos, vontade e desejo de várias pessoas torna tudo mais fácil, mais barato e possível de ser realizado. Esse é o fundamento essencial do processo associativo: a soma de esforços proporcionando soluções mais eficazes para problemas coletivos.

1.2.4 – Cooperativas Sociais

É possível observar a definição de cooperativas sociais como organismo cuja finalidade é ajudar pessoas menos favorecidas, ou em “desvantagem”, inserindo-as no meio social e econômico, através do trabalho.

“A Lei 9.867 de 10/11/1999 dispõe sobre a criação e o funcionamento de Cooperativas Sociais, constituídas com a finalidade de inserir as pessoas em desvantagem no mercado econômico, por meio do trabalho, fundamentadas no interesse geral da comunidade em promover a pessoa humana e a integração social dos cidadãos.” (ZANLUCA, 1998, p. 08).

As atividades principais das Cooperativas estão pautadas na organização e gestão de serviços sócios sanitários e educativos e o desenvolvimento de atividades agrícolas, industriais, comerciais e de serviços.

Abaixo segue de acordo com a Lei 9.867/99, Art. 3º, as considerações, a respeito da definição de pessoas em desvantagem:

- Deficientes físicos e sensoriais;
- Deficientes psíquicos e mentais, as pessoas dependentes de acompanhamento psiquiátrico permanente, e os egressos de hospitais psiquiátricos;
- Dependentes químicos;
- Egressos de prisões;
- Condenados á penas alternativas á detenção;
- Adolescentes em idade adequada ao trabalho e situação familiar difícil do ponto de vista econômico, social ou afetivo; (LEI 9.867/1999).

1.2.5 - OSCIP

É a qualificação que o Poder Executivo concede a pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, quem concede esse título é o Ministério da Justiça, cuja finalidade é firmar termos de parcerias e convênios com a Administração Pública, seja ela Federal Estadual ou Municipal e permite que doações realizadas por empresas possam ser descontadas no imposto de renda, essa é uma vitória importantíssima na luta pela implantação do Marco Legal do Terceiro setor, encabeçada pelo Conselho da Comunidade Solidária.

A lei nº. 9.249/95, que permite a dedução, para Pessoas Jurídicas, até o limite de 2% sobre o lucro operacional das doações efetuadas a entidades civis, consideradas de Utilidade Pública, passa a abranger também as entidades qualificadas como OSCIP, de acordo com a Medida Provisória nº. 2113-32 de 21 de junho de 2001, artigos. **Art. 59.** Poderão, também, ser beneficiárias de doações, nos termos e condições estabelecidos pelo inciso III do § 2º do art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995, as Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público - OSCIP qualificadas segundo as normas estabelecidas na Lei nº 9.790, de 23 de março de 1999, **Art. 60** A dedutibilidade das doações, a que se refere o inciso III do § 2º do art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995 e o art. 59, fica condicionada a que a entidade beneficiária tenha sua condição de utilidade pública ou de OSCIP renovada anualmente pelo órgão competente da União, mediante ato formal".

A Lei 9790/1999, regulamentada pelo Decreto 3.100/1999, qualifica as (OSCIP), no universo do Terceiro setor, em organizações que efetivamente têm finalidade pública, impondo condições para tal reconhecimento.

Segundo publicado no site www.caat.org.br, Para que a entidade consiga a qualificação, é de extrema importância que o seu objetivo social esteja previsto na Lei 9.790/99, objetivos esses: promoção da assistência social, promoção do voluntariado. Uma empresa com fins lucrativos (sociedade empresária) jamais poderá ter a qualificação de (OSCIP). Para conseguir a qualificação de (OSCIP) a entidade além de preencher os requisitos legais, deve demonstrar os requisitos derivados de normas de transparência. São muitos requisitos, por isso somente entidades sérias conseguem a qualificação.

Na Revista do Terceiro setor nº. 99 de 21 de agosto de 2000, diz:

A Lei das OSCIPS é tornar as organizações mais transparentes para uma melhor definição de seus parceiros e para que a sociedade possa avaliar a utilização dos recursos públicos utilizados por essas entidades é um dos

principais objetivos da lei das oscips, que faz parte do novo marco legal do terceiro setor. Entre as propostas encontradas na legislação está o Termo de Parceria, que prevê um repasse de recursos do Estado para que as organizações realizem projetos sociais. Mas, antes de haver essa parceria com o Estado, é preciso que a instituição se qualifique como uma oscip.

As Entidades de Interesse Social, tanto as Associações com as Fundações podem receber a qualificação de (OSCIP), requerida no Ministério da Justiça, desde que não estejam enquadradas nas qualificações que o legislador enumerou abaixo.

Conforme escrito no Manual de Procedimentos Contábeis para Fundações e Entidades de Interesse Social (2ª Edição 2007 p. 44), pessoas jurídicas que não podem obter a qualificação de (OSCIP):

- a) sociedades Comerciais;
- b) sindicatos, associações de classe ou de representação de categoria profissional;
- c) instituições religiosas ou voltadas para a disseminação de credos, cultos, práticas e visões devocionais e confessionais;
- d) organizações partidárias e assemelhadas, inclusive suas fundações;
- e) entidades de benefício mútuo destinadas a proporcionar bens ou serviços a um círculo restrito de associados ou sócios;
- f) entidades e empresas que comercializam planos de saúde e assemelhados;
- g) instituições hospitalares privadas não-gratuitas e suas mantenedoras;
- h) organizações sociais;
- i) cooperativas;
- j) fundações públicas;
- k) fundações, sociedades civis ou associações de direito privado criadas por órgão público ou por fundações públicas;
- l) as organizações creditícias que tenham quaisquer tipos de vinculação com o sistema financeiro nacional a que se refere o art. 192 da Constituição Federal.

2. DOS RECURSOS E SUAS APLICAÇÕES

Apesar de muitas entidades contarem com trabalho militante, grande parte de seus profissionais é remunerado. Para a realização das suas atividades, buscam criar uma estrutura básica de funcionamento (como sede, telefone, computador etc.). Para mobilizar recursos (humanos, financeiros, políticos), portanto, é uma necessidade e um desafio permanente para garantir o desenvolvimento dos seus trabalhos.

São diversas as fontes de recursos: podem ser cooperação internacional, por meio de parcerias realizadas com agências de cooperação, ou nacionais, por intermédio do acesso a fundos públicos, doações de indivíduos ou empresas e da utilização de mecanismos de auto-sustentabilidade, abaixo de forma sucinta, será feito uma descrição de cada forma de mobilização:

Organizações de Cooperação Internacional - Historicamente, a cooperação internacional desempenha importante papel no financiamento de projetos das (ONGs) no Brasil. As organizações de cooperação, governamentais ou não-governamentais, estão sediadas em países desenvolvidos, majoritariamente na Europa e na América do Norte, e destinam recursos para projetos que, de um modo geral, têm como finalidade o combate à pobreza, promoção do desenvolvimento sustentável e a redução das desigualdades sociais.

Parcerias com órgãos governamentais – É muito comum o estabelecimento de parcerias entre organizações da sociedade civil e o poder público, para a execução de políticas públicas diversas, como: política de prevenção a DST/Aids, capacitação profissional, saúde, assistência social, geração de emprego e renda, educação de jovens e adultos, etc. O desenvolvimento de projetos e metodologias inovadoras e exemplares no campo social, promovido pelas organizações e, muitas vezes, apoiado pelo Estado, contribui para o avanço e aprimoramento das políticas públicas e para a efetivação dos direitos sociais.

Contribuições associativas – As (ONGs) são constituídas por um grupo de pessoas ligadas por uma causa ou objetivo comum, com vistas à transformação social. Esse corpo associativo, além de ser responsável pelas diretrizes políticas e estratégicas da organização, muitas vezes contribui financeiramente para a sustentabilidade do projeto político da ONG. Algumas organizações brasileiras contam com milhares de associados/as contribuintes.

Doações de indivíduos – Muitas (ONGs) possuem uma ampla base social de apoio, que se traduz em doações de recursos, bens e também pelo envolvimento militante e voluntário de mulheres e homens em suas atividades e projetos.

Doações de empresas – Nos últimos anos, é crescente o número de empresas que investem em organizações e projetos sociais. As razões para

isso são várias: desde convicções pessoais e filantrópicas de seus/suas proprietários/as, até mesmo como forma de melhorar a imagem pública e agregar valor a seus produtos e serviços, por meio do chamado “marketing social”.

Auto-sustentabilidade - Entre as possibilidades de auto-sustentabilidade para as ONGs, estão a venda de produtos (camisetas, adesivos, livros) e a prestação de serviços (na realização de pesquisas, atividades de formação e assessoria, nas áreas em que acumulam conhecimentos). Essas atividades não se confundem com uma finalidade lucrativa, já que as receitas são totalmente investidas na organização, na realização de seus objetivos sociais, e não são distribuídas entre seus/suas associados/as ou diretores/as.

2.1 – TIPOS DE DOAÇÃO

Seguindo a linha de pensamento onde Zanluca, no livro Contabilidade do Terceiro setor (1998 p.16), discorre a respeito das doações, onde estas são compostas de transferência de dinheiro ou outros ativos para uma entidade, ou um cancelamento de um passivo, sem a necessidade de uma contrapartida. Essas doações podem ser em dinheiro, gêneros alimentícios, roupas, materiais de uso e consumo, equipamentos ou outro ativo qualquer ou também por meio de prestação de serviços.

As doações devem ser reconhecidas no recebimento efetivo, e são divididas em condicional e incondicional, a utilização dessa classificação é importante para o usuário externo, devendo constar do Plano de Contas da entidade. Abaixo segue descrição de cada uma:

- **CONDICIONAL** - quando sujeita ao cumprimento de certas obrigações parte da entidade donatária.
- **INCONDICIONAL** - quando o doador não impõe nenhuma condição a ser cumprida pela entidade.

Exemplos de Contabilização:

Recebimento de material escolar, como doação, que será utilizado em programa de atendimento de público escolar, sendo que o doador não fixou termo condicional de doação:

Se o doador fixasse termo condicional de doação, para vincular que a distribuição se fizesse exclusivamente a pessoas de baixa renda, haveria necessidade de registros específicos da doação:

1) Por ocasião da recepção da doação condicional:

D – Materiais Doados a Distribuir (Estoques - Ativo Circulante)

C – Doações Vinculadas a Distribuições de Materiais (Passivo Circulante)

2) Por ocasião da efetiva distribuição dos materiais

a) Pela baixa dos estoques distribuídos:

D - Atendimento a Criança (Despesa de Atividade Educacional)

C - Materiais Doados a Distribuir (Estoques – Ativo Circulante)

b) Pelo registro do cumprimento de doação condicional

D – Doações Vinculadas a Distribuição de Materiais (Passivo Circulante)

C – Doações Condicionais (Resultado)

2.2 – DOAÇÃO DE ATIVOS PATRIMONIAIS

Zanluca, no livro Contabilidade do Terceiro setor (1998 p.17), nos dá o conceito de doação de ativos patrimoniais, e cita exemplos de contabilização deste.

Quando a doação ocorrer sob a forma de outros ativos patrimoniais não-destinados ao custeio, a partida do registro deverá ser efetuada, observando a conta de aplicação dos recursos e a contrapartida diretamente no patrimônio social da entidade.

Exemplo de Contabilização:

Veículo recebido como doação, no valor de R\$ 15.000,00, para utilização nas atividades da entidade. O registro ocorrerá da seguinte forma:

D – Veículos (Imobilizado)

C – Doações e Subvenções (conta do Patrimônio Social)

Fonte: Livro Contabilidade do Terceiro Setor

2.3 - DOAÇÃO DE MATERIAIS

Zanluca, no livro Contabilidade do Terceiro setor (1998 p.18), instrui a respeito da contabilização da doação de matérias. Quando a doação não for a dinheiro, deve ser efetuada avaliação do bem doado pelo seu valor justo de mercado, menos as despesas necessárias para colocá-lo em operação ou à venda, e o valor obtido é o valor a ser registrado.

A maioria das doações deste tipo que as entidades recebem são doações de gêneros alimentícios, roupas, livros e material escolar, para distribuição á pessoas carentes ou vendas em bazares.

Exemplo de Contabilização:

Entidade recebe 150 livros para distribuição á alunos carentes. Pesquisando-se nas livrarias da região, obteve-se o valor de mercado de R\$ 15,00 por livro. Entretanto, haverá R\$ 200,00 de despesas relativas ao frete da recepção da doação:

Valor de mercado dos livros: $150 \times R\$ 15,00 = R\$ 2.250,00$

Valor do frete para recepção: R\$ 200,00

Valor efetivo da doação: $R\$ 2.250,00$ menos $R\$ 200,00 = R\$ 2.050,00$.

Contabilização

D - Materiais Doados a Distribuir (Estoques – Ativo Circulante)

C - Doações Condicionais (conta de Resultado)

R\$ 2.050,00

O registro do frete, na recepção da doação, será:

D - Materiais Doados a Distribuir (Estoques – Ativo Circulante)

C – Fretes a Pagar (Passivo Circulante)

R\$ 200,00

Fonte: Livro Contabilidade do Terceiro Setor

O frete, como um custo acessório ao principal, constitui-se elemento integrante do custo dos livros, a serem distribuídos.

Por ocasião da efetivação da doação, o lançamento poderá ser como segue:

D - 5.2.1.02 Educação (conta de Benefícios Concedidos – Gratuidade)

C - Materiais Doados a Distribuir (Estoques – Ativo Circulante) R\$ 2.250,00

Fonte: Livro Contabilidade do Terceiro Setor

2.4 - AUXÍLIOS

Conforme Júlio César Zanluca no livro Contabilidade do Terceiro setor (1998 p.22) cita: “os auxílios previstos em lei orçamentária, são destinados a despesas de capital de entes públicos ou de entidades privadas sem fins lucrativos”.

Por exemplo, uma entidade social recebe um auxílio monetário para destinação a formação de nova unidade de atendimento.

Exemplo da Contabilização:

Auxílio recebido para a construção da sede social, no valor de R\$ 100.000,00.

1) Pelo recebimento do auxílio:

D – Banco Conta Movimento – Recursos com Restrições (AC)

C – Auxílios Vinculados a Despesas de Capital (PC) R\$ 100.000,00

2) Pela aplicação dos recursos na sede social:

D – Doações e Auxílios Aplicados (PC-CR)

C – Banco Conta Movimento – Recursos com Restrições (AC) R\$ 100.000,00

3) Pela prestação de contas do auxílio e respectiva aprovação do mesmo, pelo ente governamental:

D – Auxílios Vinculados a Despesas de Capital (PC)

C – Doações e Auxílios Aplicados (PC-CR) R\$ 100.000,00

4) Pelo registro da aplicação de capital:

D – Edificações (Imobilizado)

C – Subvenções, contribuições e Auxílios (Receitas) R\$ 100.000,00

Fonte: Livro Contabilidade do Terceiro Setor

2.5 – SUBVENÇÕES

As subvenções são as maiores fontes de receita para muitas entidades sem fins lucrativos não governamentais.

As subvenções foram definidas pelo (CFC) como sendo:

[...] transferências derivadas da lei orçamentária e concedidas por órgãos do setor público a entidades, públicas ou privadas, com o objetivo de cobrir despesas com a manutenção e o custeio destas, caracterizadas ou não pela contraprestação de bens e serviços da beneficiária dos recursos. (NBC 10.16.1.5, p. 170)

O (CFC) ainda diferencia as sociais das econômicas, sendo as primeiras destinadas as entidades sem fins lucrativos, para estimular a prestação de serviços essenciais, a segunda destinadas a empresas públicas ou privadas, de natureza industrial, comercial, agrícola, e para a cobertura de déficits de manutenção das empresas públicas.

Esta definição dada pelo (CFC) para subvenção distingue-se da definição de contribuição quanto a sua finalidade, ou seja, a primeira não atende a despesas de capital, mas de custeio. Áreas das Demonstrações Contábeis afetadas são: Ativo permanente, demonstração de resultado e patrimônio líquido.

Exemplo da Contabilização:

Recebimento da Subvenção municipal no valor de R\$ 3.000,00, relativamente à manutenção de pessoal:

1) Registro do recebimento da verba na conta bancária:

D – Bancos Conta Movimento – Recursos com Restrições (Ativo Circulante)

C – Subvenções Municipais (Receitas)

R\$ 3.000,00

2) – Registro nas contas de compensação:

D – Subvenção Municipal – Destinação de Recursos Humanos (Conta de Compensação Ativa)

C – Subvenção Municipal a Destinar – Recursos Humanos (Conta de Compensação Passiva. R\$ 3.000,00

Por ocasião do efetivo pagamento das despesas de pessoal (folha de pagamento, férias e 13º salário), baixam-se as contas de compensação, pelo lançamento:

D – Subvenção Municipal a Destinar – Recursos Humanos (Conta de Compensação Passiva)

C – Subvenção Municipal – Destinação de Recursos Humanos (Conta de Compensação Ativa) R\$ 3.000,00

Fonte: Livro Contabilidade do Terceiro Setor

2.6 - CONTRIBUIÇÕES

Segundo Julio Cezar Zanluca, no livro Contabilidade do Terceiro setor (1998, p.24), define contribuições como sendo:

[...] contribuições são as transferências derivadas da lei orçamentária e concedidas por entes governamentais a autarquias e fundações e a entidades sem fins lucrativos, destinadas à aplicação em custeio e manutenção destas, sem contrapartida direta do beneficiário dos recursos em bens e serviços ou determinadas por lei especial anterior, para o atendimento de investimentos ou inversões financeiras.

Os depósitos a título de contribuição, mesmo que não correspondam a uma contraprestação direta de bens ou serviços para a entidade transferidora, devem ser contabilizadas como receita na entidade recebedora dos recursos financeiros.

Exemplo de Contabilização:

Contabilização de contribuição governamental de R\$ 10.000,00 para aplicação em entidade social – destinadas a custeio:

D - Banco Conta Movimento – Recursos com Restrições (Ativo Circulante)

C - Subvenções e Contribuições (Resultado)

R\$ 10.000,00

Por ocasião do pagamento de despesas de custeio a que se destina a contribuição respectiva:

D – Conta do passivo ou da respectiva despesa

C - Banco Conta Movimento – Recursos com Restrições (Ativo Circulante)

R\$ 10.000,00

Fonte: Livro Contabilidade do Terceiro Setor

3. NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICÁVEIS

Normas Brasileiras de Contabilidade – NBC, como o próprio nome já diz, são diretrizes que dão suporte a contabilidade, estabelecendo regras e procedimentos técnicos a serem observados quando da constituição de entidades ligadas ao terceiro setor. Abaixo segue as normas que especificamente mais se aplicam ao terceiro setor, lembrando que as entidades sem fins lucrativos também seguem as normas aplicadas às demais entidades.

Segundo Júlio César Zanluca, (1998, p. 11),

“As entidades sem finalidade de lucro são aquelas em que o resultado positivo não é destinado aos detentores do patrimônio líquido e o lucro ou prejuízos são denominados, respectivamente, de superávit ou déficit (NBC T 10.19.1.3)”.

3.1 ENTIDADES DIVERSAS - SEM FINS LUCRATIVOS – NBCT 10.19

Conforme Resolução do CFC, nº. 1.026 de 15.04.2005, no exercício de suas atribuições legais e regimentais, estabelecem através da (NBCT) 10.19, procedimentos contábeis para os registros contábeis:

10.19.2 - DOS REGISTROS CONTÁBEIS

10.19.2.1 - Os Princípios Fundamentais de Contabilidade, principalmente o da Oportunidade e Competência, devem ser respeitados. As receitas e despesas devem ser reconhecidas, mensalmente.

10.19.2.2 - Devem constituir provisão em montante suficiente para cobrir as perdas esperadas, com base em estimativas de seus prováveis valores de realização, e baixar os valores prescritos, incobráveis e anistiados.

10.19.2.3 - As doações, subvenções e contribuições para custeio são contabilizadas em contas de receita. As doações, subvenções e contribuições patrimoniais, inclusive as arrecadadas na constituição da entidade, são contabilizadas no patrimônio social.

10.19.2.4 - As receitas de doações, subvenções e contribuições para custeio ou investimento devem ser registradas mediante documento hábil.

10.19.2.5 - Os registros contábeis devem evidenciar as contas de receitas e despesas, superávit ou déficit, de forma segregada, quando identificáveis por tipo de atividade, tais como educação, saúde, assistência social, técnico-científica e outras, bem como, comercial, industrial ou de prestação de serviços.

10.19.2.6 - As receitas de doações, subvenções e contribuições recebidas para aplicação específica, mediante constituição ou não de fundos, devem ser registradas em contas próprias segregadas das demais contas da entidade.

10.19.2.7 - O valor do superávit ou déficit do exercício deve ser registrado na conta Superávit ou Déficit do Exercício enquanto não aprovado pela assembléia dos associados e após a sua aprovação, deve ser transferido para a conta Patrimônio Social. (CFC. NBCT 10.19)

Das variações patrimoniais e de estruturação das demonstrações contábeis:

10.19.3 - DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

10.19.3.1 - As demonstrações contábeis que devem ser elaboradas pelas entidades sem finalidade de lucros são as determinadas pela NBC T 3 - Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das Demonstrações Contábeis, e a sua divulgação pela NBC T 6 - Da Divulgação das Demonstrações Contábeis. 10.19.3.2 - Na aplicação das normas contábeis, em especial a NBC T 3, a conta Capital deve ser substituída por Patrimônio Social, integrante do grupo Patrimônio Líquido, e a conta Lucros ou Prejuízos Acumulados por Superávit ou Déficit do Exercício.

Ainda, as informações mínimas a serem divulgadas em nota explicativa das entidades sem finalidades de lucros.

10.19.3.3 - As demonstrações contábeis devem ser complementadas por notas explicativas que contenham, pelo menos, as seguintes informações:

a) o resumo das principais práticas contábeis; b) os critérios de apuração das receitas e das despesas, especialmente com gratuidades, doações, subvenções, contribuições e aplicações de recursos; c) as contribuições previdenciárias relacionadas com a atividade assistencial devem ser demonstradas como se a entidade não gozasse de isenção, conforme normas do Instituto Nacional do Seguro Social (INSS); d) as subvenções recebidas pela entidade, a aplicação dos recursos e as responsabilidades decorrentes dessas subvenções; e) os fundos de aplicação restrita e responsabilidades decorrentes desses fundos; f) evidenciação dos recursos sujeitos a restrições ou vinculações por parte do doador; g) eventos subseqüentes à data do encerramento do exercício que tenham, ou possam vir a ter efeito relevante sobre a situação financeira e os resultados futuros da entidade; h) as taxas de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações a longo prazo; i) informações sobre os tipos de seguro contratados; j) as entidades educacionais, além das notas explicativas, devem evidenciar a adequação das receitas com as despesas de pessoal, segundo parâmetros estabelecidos pela Lei das Diretrizes e Bases da Educação e sua regulamentação; k) as entidades beneficiadas com isenção de tributos e contribuições devem evidenciar suas receitas com e sem gratuidade de forma segregada, e os benefícios fiscais gozados.

3.2 INCENTIVOS FISCAIS – (NBCT) 19.4.9

De acordo com a Resolução do Conselho Federal de Contabilidade, nº. 1.026 de 15.04.2005, no exercício de suas atribuições legais e regimentais, estabelece através da (NBCT) 19.4, conceitos, procedimentos contábeis e as informações mínimas a serem divulgadas em notas explicativas pelas entidades privadas que

recebem incentivos fiscais, subvenções, contribuições, auxílios e doações governamentais.

Os incentivos fiscais, a rigor, funcionam como instrumento para impulsionar o processo de desenvolvimento de determinados setores do país e também como principal instrumento jurídico de que se vale o governo para implementar projetos econômicos e de desenvolvimento social.

Na conceituação de Ubirajara Ribeiro de Carvalho (Apud Melo, 1976, p. 155).

Incentivo, pode-se dizer, genericamente, que se trata de um benefício econômico, fiscal ou jurídico, em favor daquele que cumpre certa operação correspondente a uma diretiva de política econômica de um Estado que tem como finalidade precípua a justiça econômica social.

Segundo a citada acima, para efeito de conceituação sucinta para introdução ao assunto:

As subvenções são contribuições pecuniárias, prevista em lei orçamentária, concedida por órgãos do setor público a entidades públicas ou privadas, com o objetivo de cobrir despesas com a manutenção e o custeio destas, com ou sem contraprestação de bens ou serviços da beneficiária dos recursos.

As contribuições são transferências correntes ou de capital, previstas na lei orçamentária ou especial, concedidas por entes governamentais a autarquias e fundações e a entidades sem fins lucrativos, sendo:

I - Transferências Correntes: destinadas à aplicação em custeio e manutenção destas, sem contrapartida de bens ou serviços da beneficiária dos recursos; e

II - Transferências de Capital: destinadas aos investimentos ou inversões financeiras.

Auxílios são previstos em lei orçamentária, e são destinados a despesas de capital de entes públicos ou de entidades privadas sem fins lucrativos.

Doações são transferências gratuitas, em caráter definitivo, de recursos financeiros ou do direito de propriedade de bens, com finalidade de custeio, investimento e imobilizações, sem contrapartida do beneficiário.

Conforme proposto inicialmente, abaixo segue procedimento colhido na Resolução do Conselho Regional de Contabilidade – CRC nº. 1026 de 15.04.2005, para os registros contábeis, demonstrações do resultado, notas explicativas e perdas dos direitos, quando houver, dos incentivos fiscais, subvenções, contribuições, auxílios e doações, veja no anexo I.

3.3 CARACTERÍSTICAS BÁSICAS DA CONTABILIDADE

Afirma Zanluca (1998) em sua obra já citada anteriormente, a estrutura patrimonial definida pela Lei das Sociedades por Ações (Lei 6.404/1976) é à base da contabilidade do terceiro setor. Mas, algumas adequações devem ser feitas e dizem respeito, principalmente, à nomenclatura de algumas contas a serem utilizadas. Por exemplo, da conta patrimônio líquido, que nas entidades sem fins lucrativos, deve ser chamada de “patrimônio social”. O conceito básico de Patrimônio Líquido é o mesmo tanto nas empresas quanto no terceiro setor. A equação patrimonial clássica não se altera, somente os títulos:

$$\text{Patrimônio Social} = \text{ATIVO} - \text{PASSIVO (Exigibilidades)}$$

Ainda de acordo com Zanluca (1998), o Patrimônio Social não é composto de Capital Social, Reservas de Lucros, Reservas de Reavaliação e Lucros ou Prejuízos Acumulados, e sim, de contas com terminologias especiais:

Subgrupo Fundo Patrimonial:

Fundo Institucional = composto dos valores de formação aportados pelos associados ou subscritores.

Fundos Especiais = aqueles definidos pelo estatuto, para aplicação específica.

Doações e Subvenções = aportes espontâneos de bens ou direitos de pessoas físicas ou jurídicas, especificamente com o objetivo de destiná-los às atividades objeto da entidade.

Subgrupo Superávit ou Déficit Acumulado:

Superávit do Exercício = registra a confrontação periódica de receitas x despesas, sendo o respectivo saldo credor transferido para esta conta, para aplicação nas atividades objeto da entidade.

Déficit do Exercício = registra a confrontação periódica de receitas x despesas, sendo eventual saldo devedor tal é transferido para esta conta, até futura amortização pelos associados ou por superávits subsequentes.

Existem ainda os fundos especificados, cuja contabilização é diferente das entidades normais, onde a contabilidade registra os recursos recebidos para atender

atividades ou projetos específicos de forma separada (em fundos), valendo-se das restrições impostas pelos doadores externos à entidade ou mesmo observando restrições impostas pelos órgãos diretivos da entidade.

Na prática existirão, em uma entidade, vários tipos de "fundos" como, por exemplo, "Fundo para Construção de Sede Social", "Fundo para Bolsas de Estudos", "Fundo de Pesquisas", etc.

Outras características distintivas da contabilidade do terceiro setor e que se aplicam a essas entidades os Princípios Fundamentais de Contabilidade, bem com as (NBC) e suas Interpretações Técnicas e Comunicados Técnicos, editados pelo Conselho Federal de Contabilidade.

O valor do superávit ou déficit do exercício deve ser registrado na conta Superávit ou Déficit do Exercício enquanto não aprovado pela assembléia dos associados e após a sua aprovação, deve ser transferido para a conta Patrimônio Social.

4. PRESTAÇÃO DE CONTAS

De acordo com o Manual de Procedimentos Contábeis para Fundações e Entidades de interesse Social, (2007, p. 78), tem o seguinte conceito:

[...] é o conjunto de documentos e informações disponibilizados pelos dirigentes das entidades aos órgãos interessados e autoridades, de forma a possibilitar a apreciação, conhecimento e julgamento das contas e da gestão dos administradores das entidades, segundo as competências de cada órgão e autoridade, na periodicidade estabelecida no estatuto social ou na lei.

Ainda de acordo com o manual, uma das principais obrigações desses administradores, é prestar contas ao próprio órgão deliberativo da Entidade, e depois ao Poder Público por meio dos diversos órgãos governamentais, de acordo com a natureza jurídica.

Elementos que compõem as prestações de contas:

- ✓ Relatório de atividades
- ✓ Demonstrações Contábeis
- ✓ Informações bancárias
- ✓ Inventário Patrimonial
- ✓ Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ
- ✓ Relatório Anual de Informações Sócios – RAIS
- ✓ Parecer do Conselho Fiscal
- ✓ Parecer e relatório de auditoria independente
- ✓ Cópia de convênio, contrato e termo de parceria

Órgãos que exigem prestação de contas:

- ✓ Ministério Público
- ✓ Ministério da Justiça
- ✓ Instituto Nacional do Seguro Social - INSS
- ✓ Conselho Nacional de Assistência Social – CNAS
- ✓ Órgãos que celebram termos de parceria com (OSCIPs)

5 - DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

A resolução do (CRC) 686/90 dispõe a respeito do conceito, conteúdo, estrutura e nomenclatura das demonstrações contábeis. Estas são obrigatórias para as entidades públicas, privadas e entidades sem fins lucrativos. Abaixo estão relacionadas disposições gerais da (NBC) T.3.

NBC T.3.1 – Das Disposições Gerais:

3.1.1 – As demonstrações contábeis (*) são as extraídas dos livros, registros e documentos que compõem o sistema contábil de qualquer tipo de Entidade. 3.1.2 – A atribuição e responsabilidade técnica do sistema contábil da Entidade cabem exclusivamente, ao contabilista registrado no CRC. 3.1.3 – As demonstrações contábeis observarão os Princípios Fundamentais de Contabilidade aprovados pelo Conselho Federal de Contabilidade. 3.1.4 – As demonstrações contábeis devem especificar sua natureza, a data e/ou o período e a Entidade a que se referem. 3.1.5 – O grau de revelação das demonstrações contábeis deve propiciar o suficiente entendimento do que cumpre demonstrar, inclusive com o uso de notas explicativas, que, entretanto, não poderão substituir o que é intrínseco às demonstrações nas demonstrações. 3.1.6 – A utilização de procedimentos diversos daqueles estabelecidos nesta Norma, somente será admitida em Entidades públicas e privadas sujeitas a normas contábeis específicas, fato que será mencionado em destaque na demonstração ou em nota explicativa. 3.1.7 – Os efeitos inflacionários são tratados em Norma específica. (*) Inclusive as denominadas "financeiras" na legislação.

Segundo Zanluca (1998, p. 64), nas entidades sem fins lucrativos, a aplicação das normas contábeis, em especial a (NBC) T 3, a conta Capital deve ser substituída por Patrimônio Social, integrante do grupo Patrimônio Líquido, e a conta Lucros ou Prejuízos Acumulados por Superávit ou Déficit do Exercício.

A Lei nº. 9.790/99, batizada de Lei do Terceiro setor, e sua regulamentação apresenta-se como a legislação que deve servir de parâmetro e de referência para a contabilização das entidades sem fins lucrativos.

A referida lei prevê em seus artigos 4º e 5º que a entidade sem fins lucrativos deve fazer observar os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as (NBC), devendo elaborar balanço patrimonial e demonstração de resultados do exercício.

O Decreto nº. 3.100/99 aumentou o conjunto de demonstrações contábeis exigidas das instituições sem fins lucrativos ao acrescentar a Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, além das Notas Explicativas.

As demonstrações contábeis que devem ser apresentadas pelas entidades do Terceiro setor têm suas estruturas estabelecidas por meio da Lei n.º 6.404/76 – Lei das Sociedades por Ações e pela (NBC) T 3 emitida pelo (CFC).

Nestas demonstrações está, geralmente, a maior quantidade de evidenciação de uma entidade, embora se saiba que existem outras capazes de revelar informações tão importantes quanto às relacionadas abaixo:

5.1 BALANÇO SOCIAL

O Balanço Social é um demonstrativo que representa a situação estática do Patrimônio da Entidade, destinadas a evidenciar quantitativamente e qualitativamente, num determinado período, a adequada interpretação da posição patrimonial e financeira. Portanto, é indispensável a qualquer tipo de Entidade, seja ela com ou sem fins lucrativos. Verifica-se que nas Entidades do Terceiro setor a mudança da conta Capital para Patrimônio Social é bastante salutar, por expressar que não é reconhecido o Capital (valores aportados pelos proprietários e os decorrentes da incorporação de Reservas de Lucro) como nas Entidades com Fins Lucrativos. Além de entender que o patrimônio dessas Entidades pertence à Sociedade, em seu sentido lato.

5.2 DEMONSTRAÇÃO DO SUPERÁVIT OU DÉFICIT

Para as Entidades do Terceiro setor torna-se fundamental a Demonstração do Superávit ou Déficit, pois através da mesma será identificada a alocação dos recursos obtidos bem como o custo e as despesas incorridas com as atividades, conseqüentemente tornando-se um grande avaliador do cumprimento da missão da Entidade, além de avaliar as ações dos gestores que estão à frente das Entidades.

As despesas e receitas são de grande importância dada pela NBCT 10.16, para a adequada elaboração da Demonstração do Superávit ou Déficit.

5.3 DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO SOCIAL

As Demonstrações do Patrimônio Social evidencia a mutação do Patrimônio Social. As informações contidas irão completar os demais dados constantes no Balanço e na Demonstração do Superávit ou Déficit, explicando como e porque as Contas do Patrimônio Social modificaram-se durante determinado período.

5.4 DEMONSTRAÇÃO DAS ORIGENS E APLICAÇÕES DE RECURSOS

Este Demonstrativo irá auxiliar a entender, como o próprio nome evidencia a origem do recurso e como foram aplicados. O principal objetivo é explicar a variação ocorrida no Capital Circulante Líquido, ou seja, Valor do Ativo Circulante menos o Valor do Passivo Circulante de um período a outro, representando assim, uma demonstração das mutações na posição financeira da Entidade.

Nessa demonstração o que tem que ser evitado são termos confusos como “outras contas” e “outras contas a pagar”, deverá ter títulos e nomenclatura claras para o leitor, lembrando sempre que o doador, o parceiro, o voluntário, enfim, esperam que seja cultivada a transparência quanto aos projetos, resultados obtidos e os recursos alocados.

5.4.1 Demonstrativo do Fluxo do Disponível

Deve apresentar a movimentação ocorrida nas contas do disponível da entidade (Demonstração do Fluxo de Caixa Realizado ou Balanço Financeiro).

5.4.2 Notas Explicativas:

Deve conter informações relevantes e complementares àquelas não suficientemente evidenciadas nas Demonstrações Contábeis.

A respeito das notas explicativas, Zanluca (1998, p. 65), instrui que estas devem ser utilizadas para aumentar o poder informativo das Demonstrações

Contábeis, devendo ser consideradas como parte integrante das demonstrações, como requerido pela (NBC).

Zanluca, (1998, p.66) cita algumas informações que as notas explicativas devem contemplar:

- a) O resumo das principais práticas contábeis;
- b) Os critérios de apuração das receitas e das despesas, especialmente com gratuidades, doações, subvenções, contribuições e aplicações de recursos;
- c) As contribuições previdenciárias relacionadas com a atividade assistencial devem ser demonstradas como se a entidade não gozasse de isenção, conforme normas do Instituto Nacional do Seguro Social (INSS);
- d) As subvenções recebidas pela entidade, a aplicação dos recursos e as responsabilidades decorrentes dessas subvenções;
- e) Os fundos de aplicação restrita e responsabilidades decorrentes desses fundos;
- f) Evidenciação dos recursos sujeitos as restrições ou vinculações por parte do doador;
- g) Eventos subseqüentes à data do encerramento do exercício que tenham, ou possam vir a ter efeito relevante sobre a situação financeira e os resultados futuros da entidade;
- h) As taxas de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações a longo prazo;
- i) Informações sobre os tipos de seguro contratados.

Quanto aos incentivos Fiscais, Subvenções, Contribuições, Auxílios e Doações Governamentais, Zanluca (1998, p. 66), “complementa que as notas explicativas relativas à existência de benefícios governamentais devem conter, no mínimo, as seguintes informações”:

- a) os valores recebidos por tipo de benefício: incentivos fiscais, subvenções, contribuições, auxílios, perdão de empréstimos subsidiados e doações;
- b) critérios contábeis adotados, quando do registro dos benefícios recebidos;
- c) principais compromissos assumidos pela entidade por conta dos benefícios recebidos;
- d) potenciais ganhos ou perdas em decorrência do cumprimento ou descumprimento de compromissos de que trata esta norma;
- e) contingências relativas aos benefícios.

5.4.3 Quadro e Demonstrativos Suplementares

Contribuem para evidenciar detalhes, que deveriam conter nos demonstrativos tradicionais e que não são cabíveis no corpo do quadro. Já os suplementares são apresentados demonstrativos contábeis de um ângulo diferente, sob outra perspectiva de avaliação e comparação, estes quadros estão contidos nas próprias notas explicativas.

5.4.4 Comentário do Auditor (Parecer do Auditor)

Tem características voltadas para o controle e a fiscalização, é uma fonte adicional de publicação, de modo a proporcionar uma maior segurança ao usuário. O conteúdo do Parecer compõe basicamente de três parágrafos, um que referencie as demonstrações consultadas, outro parágrafo relatando a natureza e extensão dos trabalhos realizados e finalmente a opinião do auditor sobre os demonstrativos e relatórios estudados.

5.4.5 Relatório da Diretoria

Este relatório tem um caráter não financeiro, mas de grande importância, por considerar que estão expressos as expectativas dos gestores com relação ao futuro da Entidade, orientadas com projeções e operações previstas. Os gestores deverão valer-se de informações coerentes com a situação nas demonstrações e em dados consistentes para reforçar as suas previsões.

As demonstrações contábeis além do dispositivo legal devem possuir como atributos: a confiabilidade, tempestividade, clareza e comparabilidade, para que cumpram sua função de fornecer informações de forma regular e tempestiva, possibilitar o acesso do usuário da informação aos objetivos, à estrutura e às atividades executadas pela entidade, possibilitar ao usuário uma interpretação das transações realizadas durante o exercício, bem como uma posição contábil ao final do exercício.

Alguns exemplos das Demonstrações citadas acima a título de enriquecimento sobre o assunto:

ANEXO II**Tabela 2****BALANÇO PATRIMONIAL**

<u>ATIVO</u>	<u>31/12/2003</u>	<u>31/12/2002</u>
CIRCULANTE	48.000,00	35.450,00
Disponibilidades	14.550,00	10.250,00
Caixa	1.000,00	500,00
Bancos Conta Movimento – Recursos Livres	1.800,00	1.500,00
Bancos Conta Movimento – Recursos de Terceiros	750,00	400,00
Bancos Conta Movimento – Recursos com Restrições	600,00	650,00
Aplicações Financeiras Liq. Imediata – Recursos Livres	5.000,00	4.000,00
Aplicações Financeiras Liq. Imediata – Recursos de Terceiros	2.500,00	1.500,00
Aplicações Financeiras Liq. Imediata – Recursos com Restrições	2.900,00	1.700,00
Créditos a Receber	24.450,00	18.000,00
Aplicações Financeiras a Prazo	18.200,00	15.000,00
Cheques a Depositar	2.000,00	1.000,00
Mensalidades a Receber	3.500,00	1.500,00
Atendimentos a Receber	1.000,00	1.200,00
(-) Provisão para Devedores Duvidosos	(1.750,00)	(1.600,00)
Créditos Tributários	1.500,00	900,00
Estoques	5.000,00	3.700,00
Almoxarifado	1.800,00	2.200,00
Materiais Doados a Distribuir	1.700,00	500,00
Mercadorias e Produtos à Venda	1.500,00	1.000,00
Adiantamentos e Gratuidades Condicionais	4.000,00	3.500,00
Adiantamentos Salariais	1.500,00	1.200,00
Antecipação de Recursos em Projetos	1.300,00	1.500,00
Gratuidades Condicionais	1.200,00	800,00
PERMANENTE	52.000,00	53.800,00
Investimentos	18.000,00	18.000,00
Imobilizado	30.000,00	28.000,00
(-) Depreciação Acumulada	(6.000,00)	(5.000,00)
Diferido	14.000,00	14.000,00
(-) Amortização Acumulada	(4.000,00)	(1.200,00)
TOTAL DO ATIVO	100.000,00	89.250,00

Fonte: Livro Contabilidade do Terceiro setor

Tabela 2

	<u>31/12/2003</u>	<u>31/12/2002</u>
<u>PASSIVO</u>		
CIRCULANTE	37.250,00	31.050,00
Obrigações com Instituições de Crédito	3.000,00	2.650,00
Financiamentos do Imobilizado	2.500,00	1.750,00
Empréstimos para Capital de Trabalho	500,00	900,00
Fornecimento de Material e Serviços	3.600,00	3.150,00
Fornecedores	3.000,00	2.700,00
Fretes a Pagar	600,00	450,00
Consignações	3.050,00	3.050,00
Previdência Social	1.400,00	1.200,00
Imposto de Renda na Fonte	200,00	150,00
Sindical	150,00	100,00
Pensão Alimentícia	300,00	250,00
Convênios	700,00	900,00
Outras Consignações	300,00	450,00
Obrigações Tributárias	2.600,00	2.300,00
Previdência Social Patronal	1.400,00	1.250,00
PIS/PASEP	600,00	550,00
Impostos e Contribuições – Renúncia Fiscal	600,00	500,00
Obrigações com Empregados	14.500,00	13.100,00
Salários a Pagar	12.000,00	11.000,00
Provisão para Férias	2.500,00	2.100,00
Recursos de Projetos	6.000,00	3.500,00
Recursos de Entidades	8.000,00	7.000,00
(-) Recursos Aplicados	(3.000,00)	(4.500,00)
Recursos Pendentes de Convênios Encerrados	1.000,00	1.000,00
Antecipações de Receita	1.900,00	1.000,00
Recebimentos Antecipados	1.900,00	1.000,00
EXIGÍVEL A LONGO PRAZO	3.000,00	4.700,00
Financiamentos do Imobilizado	3.000,00	4.700,00
PATRIMÔNIO SOCIAL	59.750,00	53.500,00
Fundo Patrimonial	56.000,00	46.500,00
Fundo Institucional	47.000,00	40.000,00
Fundos Especiais	7.000,00	5.000,00
Doações e Subvenções	2.000,00	1.500,00
Superávit ou Déficit Acumulados	3.750,00	7.000,00
Superávit Acumulado	3.750,00	7.000,00
TOTAL PASSIVO + PATRIMÔNIO SOCIAL	100.000,00	89.250,00

Fonte: Livro Contabilidade do Terceiro setor

Tabela 3

DEMONSTRAÇÃO DO SUPERÁVIT DO EXERCÍCIO			
Em R\$	2003	2002	
RECEITAS ORDINÁRIAS NÃO VINCULADAS	42.384,21	35.600,00	
Doações	1.800,00	2.100,00	
Lucros e Dividendos Recebidos	2.500,00	1.900,00	
Subvenções e Contribuições	4.500,00	2.500,00	
Taxas de Administração	2.500,00	1.700,00	
Mensalidades	16.084,21	14.900,00	
Vendas de Bens e Serviços	15.000,00	12.500,00	
CUSTOS E DESPESAS GERAIS NÃO VINCULADOS	(31.400,00)	(26.925,00)	
Despesas Administrativas	(22.450,00)	(19.450,00)	
Custo das Vendas de Bens e Serviços	(8.500,00)	(7.100,00)	
Despesas Tributárias das Vendas	(450,00)	(375,00)	
SUPERÁVIT OU DÉFICIT ORDINÁRIO NÃO VINCULADO	10.984,21	8.675,00	
ATIVIDADES ORDINÁRIAS VINCULADAS			
Superávit ou Déficit de Atividade Social	(2.000,00)	1.500,00	
Receitas de Atividades de Assistência Social	37.000,00	29.000,00	
Despesas de Atividades de Assistência Social	(39.000,00)	(27.500,00)	
Superávit ou Déficit de Atividade Educacional	5.000,00	4.500,00	
Receitas de Atividades Educacionais	18.000,00	16.000,00	
Despesas de Atividades Educacionais	(13.000,00)	(11.500,00)	
SUPERÁVIT ATIVIDADES ORDINÁRIAS VINCULADAS	3.000,00	6.000,00	
Receita Financeira	2.100,00	2.300,00	
Despesas Financeiras	1.250,00	1.490,00	
RESULTADO FINANCEIRO	850,00	810,00	
Benefícios Obtidos – Gratuidade	15.000,00	16.000,00	
Benefícios Concedidos – Gratuidade	(25.000,00)	(22.274,47)	
VARIAÇÕES PATRIMONIAIS LÍQUIDAS	(10.000,00)	(6.274,47)	
Receitas na Venda do Imobilizado	1.700,00	-	
Custo das Vendas do Imobilizado	(1.600,00)	-	
RECEITAS - DESPESAS EXTRAORDINÁRIAS	100,00	-	
DÉFICIT OU SUPERÁVIT ANTES DOS TRIBUTOS	4.934,21	9.210,53	
IRPJ e CSLL sobre o Superávit do Exercício	(1.184,21)	(2.210,53)	
SUPERÁVIT LÍQUIDO DO EXERCÍCIO	3.750,00	7.000,00	

Fonte: Livro Contabilidade do Terceiro setor

Tabela 4

DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO SOCIAL

Histórico e Valores R\$	Fundo Patrimonial	Fundo Institucional	Fundos Especiais	Doações e Subvenções	Superávit ou Déficit	Patrimônio Social
Saldo Inicial em 31.12.2002	46.500,00	40.000,00	5.000,00	1.500,00	7.000,00	53.500,00
Transferências - AGO de 15.04.2003	7.000,00	7.000,00			(7.000,00)	-
Doações	200,00			200,00		200,00
Subvenções	300,00			300,00		300,00
Fundo para Construção de Sede	2.000,00		2.000,00			2.000,00
Superávit do Exercício	-				3.750,00	3.750,00
Saldo Final em 31.12.2003	56.000,00	47.000,00	7.000,00	2.000,00	3.750,00	59.750,00

Fonte: Livro Contabilidade do Terceiro setor

CONCLUSÃO

Diante de todos os aspectos abordados no decorrer deste trabalho, deve-se ressaltar que se faz necessária uma contabilidade direcionada às entidades do Terceiro setor, buscando observância aos Princípios Fundamentais de Contabilidade, as Normas Brasileiras Técnicas voltadas a essas entidades, procedimentos contábeis adequados para registrar as transações e evidenciar a informação através de demonstrações financeiras e uma boa gestão para que a sociedade conheça de onde vêm os recursos, onde são aplicados e se são aplicados de forma efetiva e devida na promoção das ações para as quais essas entidades foram criadas. Percebeu-se que com a adequação das demonstrações contábeis as necessidades do terceiro setor, será possível uma melhor avaliação do seu desempenho na aplicação dos recursos recebidos. E, esta avaliação da prestação de contas certamente dará maior transparência à entidade, e contribui para melhorar a sua imagem, aumentando a confiança dos doadores, o que também garanti a sua continuidade através de um fluxo contínuo de doações.

Sendo assim, quando bem identificados e respondidos os questionamentos que são: a quem, o que e como evidenciar as informações contábeis, tem-se o resultado positivo gerando a satisfação de diversos usuários envolvidos com a Entidade. De modo que as informações geradas sejam úteis, nas tomadas de decisões, no gerenciamento dos recursos, além de manter acesas as parcerias.

Concomitante ao desafio das Entidades do Terceiro setor de alcançar o seu objetivo está à busca pela transparência dos seus atos, onde este estudo procurou demonstrar que é mais bem evidenciado quando se tem a Contabilidade. Sendo válido destacar a capacidade desta ciência de abraçar toda e qualquer pessoa, seja ela física ou jurídica independente do seu fim.

As entidades do terceiro setor são bem vistas pela população quando as mesmas estabelecem compromissos por uma causa e conseqüentemente tais compromissos são divulgados com total clareza, de maneira que não deixem dúvidas com relação à conduta destas Entidades.

Acredita-se que o estudo da contabilidade nas entidades do terceiro setor não se restringe às questões levantadas, todavia foi preciso limitá-lo para que fosse mais bem explorado o assunto.

Pelo papel que desempenham e pela expressiva participação que as entidades sem fins lucrativos têm na economia nacional, é inegável que estudos mais profundos nas Ciências Contábeis devam ser realizados, objetivando orientar seus gestores no processo de gestão, prestação de contas e avaliação de desempenhos. Neste sentido, propomos a educação continuada para melhoria e adequação dos itens abordados, em relação às entidades que compõem o Terceiro setor.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRAFIAS

A Contabilidade Aplicada nas Organizações do Terceiro setor. Disponível em <http://www.portaldecontabilidade.com.br>. Acesso em 15 de maio de 2008.

A Importância da Contabilidade para as Empresas sem Fins Lucrativos. Disponível em <http://www.soleis.adv.br/artigoaimportanciadacontabilidade.htm>. Acesso em 15 de maio de 2008.

COELHO, Simone de Castro Tavares. Terceiro Setor. Um Estudo comparativo entre Brasil e Estados Unidos. São Paulo: SENAC, 2000.

Contabilidade das ONGs e Transparência do Terceiro setor. Disponível em <http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/ong.htm>. Acesso em 15 de maio de 2008.

DE CARVALHO, Ubirajara Ribeiro. Incentivo Fiscal á Exportações. Brasília: Universidade Católica de Brasília. Trabalho Acadêmico. 2005. 4f.

FERNANDES, Rubem César. Privado, Porém Público: O Terceiro Setor na América Latina. Rio de Janeiro. Ed. Civicus, 1994.

http://www.cfc.org.br/uparq/manual_proc_contabeis_site.pdf

<http://www.mpdft.gov.br/velamento>

http://www2.abong.org.br/final/livre.php?cd_materia=18036. Acesso em 12 de Outubro de 2008.

http://www.portaldeauditoria.com.br/tematica/contterceirosetor_doacoes.htm. Acesso em 12 de Outubro de 2008.

http://www.sebraemg.com.br/culturadacooperacao/associacoes/associacoes_codigo_civil.htm, acessado em 22 de Outubro de 2008.

http://skillconsultoria.com.br/ifrs_ias20.html - Acesso em 26/10/2008

IUDÍCIBUS, Sergio de. Teoria da Contabilidade. Ed. 3ª. São Paulo. Ed. Atlas, 1993.

MONTAÑO, Carlos. Terceiro setor e Questão Social. São Paulo: Cortez, 2002.

OLAK, Paulo Arnaldo. Bases para a eficácia na aplicação do contrato de gestão nas organizações sociais brasileiras. 2000. 234p. Tese (Doutorado em Controladoria)

Princípios Fundamentais e Normas Brasileiras de Contabilidade – 2003

ZANLUCA, Julio Cezar. Contabilidade do Terceiro setor. Portal Tributário® Editora e Maph Editora. Atualizável periodicamente no site www.portaltributario.com.br/downloads.

ANEXO

ANEXO I**19.4.4. REGISTRO CONTÁBIL**

19.4.4.1. Os registros contábeis dos incentivos fiscais, subvenções, contribuições, auxílios, perdão de empréstimo subsidiado e doações devem ser efetuados em contas específicas de receita e constar dos demonstrativos do resultado das entidades beneficiadas.

19.4.4.2. Os ativos não-monetários recebidos devem ser registrados pelo seu valor justo, tendo como contrapartida conta específica de receitas diferidas, no passivo, para ser apropriada ao resultado, conforme estabelecido no item 19.4.3.5.

19.4.5. DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO

19.4.5.1. Os valores recebidos a título de incentivos fiscais, subvenções, contribuições, auxílios e doações, devem ser registrados em conta específica de receita, segregados por tipo de benefício.

19.4.6. PERDA DE INCENTIVO FISCAL, SUBVENÇÃO, CONTRIBUIÇÃO, AUXÍLIO OU DOAÇÃO.

19.4.6.1. Nos casos em que a entidade perde o direito a um benefício, já registrado como receita, e tiver que ser devolvido, a entidade deve primeiramente compensar esse valor com receitas diferidas relacionadas com o mesmo benefício. Nos casos em que esta compensação não for suficiente ou não houver receita diferida, a perda não-compensada deve ser reconhecida imediatamente como despesa.

19.4.7. NOTAS EXPLICATIVAS ÀS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

19.4.7.1. As notas explicativas relativas a esta norma devem conter, no mínimo, as seguintes informações:

- a) os valores recebidos por tipo de benefício: incentivos fiscais, subvenções, contribuições, auxílios, perdão de empréstimos subsidiados e doações;
- b) critérios contábeis adotados, quando do registro dos benefícios recebidos;

- c) principais compromissos assumidos pela entidade por conta dos benefícios recebidos;
- d) potenciais ganhos ou perdas em decorrência do cumprimento ou descumprimento de compromissos de que trata esta norma;
- e) contingências relativas aos benefícios de que trata esta norma;