

Contabilidade do Terceiro Setor

Contabilidade do terceiro setor

Davidson Benicio de Souza

© 2017 por Editora e Distribuidora Educacional S.A.

Todos os direitos reservados. Nenhuma parte desta publicação poderá ser reproduzida ou transmitida de qualquer modo ou por qualquer outro meio, eletrônico ou mecânico, incluindo fotocópia, gravação ou qualquer outro tipo de sistema de armazenamento e transmissão de informação, sem prévia autorização, por escrito, da Editora e Distribuidora Educacional S.A.

Presidente

Rodrigo Galindo

Vice-Presidente Acadêmico de Graduação

Mário Ghio Júnior

Conselho Acadêmico

Alberto S. Santana
Ana Lucia Jankovic Barduchi
Camila Cardoso Rotella
Cristiane Lisandra Danna
Danielly Nunes Andrade Noé
Emanuel Santana
Grasiele Aparecida Lourenço
Lidiane Cristina Vivaldini Olo
Paulo Heraldo Costa do Valle
Thatiane Cristina of Carvalho Ribeiro

Revisão Técnica

Wilson Moisés Paim

Editorial

Adilson Braga Fontes André Augusto de Andrade Ramos Cristiane Lisandra Danna Diogo Ribeiro Garcia Emanuel Santana Erick Silva Griep Lidiane Cristina Vivaldini Olo

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)

Souza, Davidson Benicio de
S719c Contabilidade do terceiro setor / Davidson Benicio de
Souza. – Londrina : Editora e Distribuidora Educacional S.A.,
2017.
264 p.

ISBN 978-85-522-0227-1

 ${\it 1.}\ {\it Contabilidade.}\ {\it 2.}\ {\it Associaç\~oes}\ {\it sem}\ {\it fins}\ {\it lucrativos.}$ ${\it I.}\ {\it T\'itulo.}$

CDD 658.04800981

Sumário

Unidade 1 Aspectos regulatórios para o terceiro setor	7
Seção 1.1 - Caracterização do terceiro setor	9
Seção 1.2 - Características dos elementos patrimoniais	29
Seção 1.3 - Demonstrações contábeis em entidades sem fins lucrativos	49
Unidade 2 Características dos elementos patrimoniais	75
Seção 2.1 - Característica dos elementos patrimoniais tal como no BSC	77
Seção 2.2 - Passivo	98
Seção 2.3 - Patrimônio líquido	119
Unidade 3 Características dos elementos de resultado	139
Seção 3.1 - Receitas com contraprestação	141
Seção 3.2 - Receitas sem contraprestação	159
Seção 3.3 - Despesas	177
Unidade 4 Demonstrações contábeis	197
Seção 4.1 - Resultado econômico	199
Seção 4.2 - Balanço patrimonial e demonstrativo de superávit ou déficit	215
Seção 4.3 - Demonstrativo das mutações do patrimônio social e demonstrativo do fluxo de caixa	237

Palavras do autor

Caro aluno!

Seja bem-vindo à leitura deste material! Saiba que sua predisposição e empatia para entregar-se ao universo apresentado nos textos desta disciplina, assim como nas outras que virão em breve, fará a diferença no seu aproveitamento técnico e posterior proficiência no assunto.

As unidades que compõem a íntegra deste livro didático levarão você a conhecer e a entender os Aspectos Regulatórios para o terceiro setor, as Características dos Elementos Patrimoniais e também as Características dos Elementos de Resultado. No término do conteúdo geral, ou seja, na última unidade, você aprenderá sobre as Demonstrações Contábeis com as informações condizentes com uma entidade do terceiro setor.

Ademais, saiba que estudar requer muita disciplina e dedicação, e para que possa mergulhar e se aprofundar nas entrelinhas e nos subentendidos textuais é fundamental e necessária uma leitura polivalente, multidirecional e aberta à flexibilidade.

Sempre que puder, seja crítico, pois uma leitura eficiente pressupõe sucessivos instantes de construção e de desconstrução de significados, ou seja, momentos de preenchimento de espaços vazios ou em branco dos textos, abertos a várias interpretações.

Por este motivo, é muito importante que você realize todas as atividades indicadas neste material, leia todos os textos e, se puder, consulte os livros indicados, acesse todos os links e assista aos vídeos, quando indicados, no sentido de garantir o melhor aproveitamento do conteúdo da disciplina.

Por fim, tenha ciência de que estaremos juntos nesta jornada, mas acima de tudo e independentemente destas observações, você deve ter como meta o aprender autônomo e autossuficiente. Mesmo sabendo que o conhecimento pode ser construído em grupo, não aguarde pelo que possa constar no material, procure no seu íntimo enriquecer seu intelecto buscando referências complementares que possam agregar ao seu conhecimento.

Sinta-se convidado e desafiado a aprender sobre esse setor! Então, vamos lá!

Aspectos regulatórios para o terceiro setor

Convite ao estudo

Prezado aluno, seja bem-vindo!

Ao longo desta unidade você terá conhecimento relacionado aos conceitos e caracterização do terceiro setor, dos aspectos contábeis e das demonstrações contábeis em entidades sem fins lucrativos. Para tanto, na Seção 1.1 discutiremos o conceito e a caracterização do terceiro setor. Aqui será apresentado e explicado a você o modelo trissetorial (estado, mercado e entidades sem fins lucrativos), brevemente você tomará ciência da legislação pertinente às entidades sem fins lucrativos. Por derradeiro, entenderá que títulos, certificados e qualificações são legalmente exigidos a tais entidades.

Já na Seção 1.2, será abordada a estrutura conceitual básica e sua aplicação à Contabilidade em organizações do terceiro setor. Por sua vez, será pormenorizada a norma CPC 30 no que tange ao reconhecimento de receitas. Nessa linha, conhecerá a(s) exceção(ões) da aplicação desta norma em sua Seção 2.3.

Em seguida, na Seção 1.3 será abordada a finalidade das demonstrações contábeis em entidades do terceiro setor, a composição das demonstrações contábeis (caracterização do modelo contábil), as características qualitativas das demonstrações contábeis e o conteúdo das demonstrações contábeis nas entidades sem fins lucrativos.

Para que você tenha o alcance desejado nas discussões desta unidade, apresentaremos o nosso personagem, o

então visionário professor Hans, letrado, profissional da área da educação, que pretende abrir uma organização não governamental (ONG) com a intenção de tirar do papel o seu sonho de anos, que é o de "lutar pela melhor formação de cidadãos com um conhecimento mínimo da língua portuguesa". Entende ele que se faz necessária uma mobilização da sociedade privada diante das estatísticas de baixo aproveitamento dos alunos que saem do ensino médio, apresentadas anualmente pelo IBGE. O professor Hans está convicto que sua ONG poderá ajudar nesse sentido, à medida que consiga promover o reforco da leitura, da interpretação de textos e, principalmente, por meio do incentivo à pesquisa, sem que haja qualquer desembolso por parte dos participantes. Apesar da boa vontade de nosso personagem, falta-lhe essencialmente conhecimento para observar as questões burocráticas que envolvem esta ONG.

É neste cenário que você entrará oferecendo uma assessoria contábil a partir dos seus conhecimentos, a fim de viabilizar o funcionamento desta entidade, observando e orientando o professor Hans no que será necessário para que a entidade esteja legalizada em seu funcionamento e atendimento de seu público-alvo.

Dessa forma, as questões que estarão permeando este contexto são: que aspectos regulatórios deverão ser observados para entidades relacionadas ao terceiro setor? Qual a certificação que deverá ser atribuída à entidade? Quais os aspectos contábeis deverão ser observados para entidades com estas características? Como deverão ser estruturadas as demonstrações contábeis para entidades do terceiro setor?

Muitas perguntas a serem respondidas e muito trabalho a ser desenvolvido. Mas não se preocupe, pois trabalharemos no sentido de auxiliá-lo nesta empreitada!

Então, vamos começar a enfrentar este desafio!

Seção 1.1

Caracterização do terceiro setor

Diálogo aberto

Caro aluno.

Nesta seção, trataremos sobre as bases conceituais que definem e caracterizam entidades relacionadas ao terceiro setor. Abordaremos também a questão do modelo trissetorial, que envolve o estado, mercados e as entidades sem fins lucrativos, fechando as abordagens previstas, tratando sobre os títulos, certificados e qualificações das entidades no âmbito federal.

Esta discussão é importante, uma vez que, assim como ocorre em uma entidade com fins lucrativos, devemos constituir juridicamente as entidades do terceiro setor, pois elas possuem, praticamente, as mesmas regras aplicadas, em termos de obrigações legais e contábeis, principalmente com as recentes alterações ocorridas para esta última.

Dessa forma, trabalharemos em função do contexto de aprendizagem discorrido no convite ao estudo, lembra-se? Trata-se do professor Hans, que resolveu transformar o seu sonho em realidade, ao tirar do papel a ideia de fundar uma entidade que venha a oferecer melhor formação a cidadãos com um conhecimento mínimo da língua portuguesa. Para viabilizar este trabalho, você deverá assessorá-lo com seus conhecimentos contábeis, com o intuito de orientá-lo no tocante aos aspectos burocráticos de abertura, funcionamento e prestação de contas da entidade.

Para que isto seja possível, propomos a você a seguinte atividade: entendendo a necessidade de viabilizar o seu projeto, o professor Hans resolve dar início à estruturação de sua escola. Ele definiu o local, escolheu o imóvel e realizou as instalações e adequações necessárias para o funcionamento da entidade. Entretanto, quanto aos aspectos funcionais e documentais, cabíveis a uma ONG, é algo que o preocupa, pois não tem domínio algum sobre o tema. Ele também precisa saber quais são as exigências, benefícios e obrigações de uma entidade sem fins lucrativos.

O professor Hans previu que será necessário estabelecer parcerias com entidades privadas para custeamento do seu projeto, ou seja, esse patrocínio viria por meio de doações de tais entidades, ao mesmo tempo em que necessitará alcançar benefícios fiscais, além do acesso a recursos públicos para financiamento de outros projetos.

Aqui é o ponto em que você entra! Pois foi por meio da indicação de um colega em comum com o sr. Hans que você foi contratado para auxiliá-lo nessa fase inicial, como consultor especializado em entidades do terceiro setor (sobre dúvidas relativas à legislação, qualificações da entidade e demais temas inerentes a esse tipo de organização).

O trabalho consiste em identificar que tipo de negócio poderá ser montado, a partir de sua titulação ou enquadramento e, considerando os aspectos relativos a títulos, a legislação aplicável, a condições aplicáveis, benefícios e obrigações que a entidade do Sr. Hans terá que cumprir quando estiver nas etapas pertinentes. Uma sugestão a ser dada, nesse ponto, é que se possa demonstrar, por meio de um relatório comparativo de modelos de negócios, onde se encaixa o projeto do professor Hans.

Para a realização desta atividade será necessário compreender assuntos relacionados à questão legal, à caracterização de entidades do terceiro setor e à qualificação a ser dada para o entidade.

Preparado para iniciar esta empreitada? Então, mãos à obra!

Não pode faltar

Você já parou para pensar por que algumas entidades são denominadas como sendo do terceiro setor? Ou que características tais entidades possuem para que possam ser enquadradas como tal? Da mesma forma, o que se entende como terceiro setor? Qual a legislação que regula esse setor? Que títulos, certificados e qualificações são inerentes e ou exigidos dessas entidades?

Essas e outras dúvidas tendem a ser sanadas com estudo e reflexão que serão promovidos nesta seção. Ademais, antes de expor, caracterizar e definir é necessário entender quando este termo começou a ser empregado.

Saiba que, historicamente, foi na década de 1960, de acordo com o que mencionou Etzione (1968, s.p) apud OLIVEIRA, 2014, p. 27). que se iniciou o emprego do termo terceiro setor, mas, dentro da perspectiva liberal, este estava sendo "subutilizado pelas agências governamentais no desenvolvimento de programas sociais". Por meio de pesquisas também é observado que o mesmo termo mencionado se referia a uma "entidade típica da sociedade pluralista norte-americana e cujos limites de atuação eram pouco definidos, amorfos e até mesmo anônimos em relação ao público em geral" (THOMIOKA et al., 2004, p. 14 apud OLIVEIRA 2014, p. 27).

Em continuidade do contexto acima, e ao analisar o assunto no cenário brasileiro, Landim (1993, p. 33 apud SLOMSKI et al., 2012, p. 5), menciona que a expressão "organização não governamental (ONG)". surgiu no cenário brasileiro, na década de 1980, sendo tais entidades herdeiras dos movimentos sociais.

De acordo com Falconer essas entidades possuem formas de atuação bem predominantes, como a defesa dos direitos humanos. No Brasil, destacam-se como acontecimentos mais importantes nesse contexto.

a campanha das "Diretas Já", por eleições presidenciais diretas em 1984; a campanha pelo impeachment do presidente Collor; a campanha do Betinho, denominada "Ação da cidadania contra a fome, miséria e pela vida"; o "Movimento Viva Rio", entre outros. (FALCONER, 1999, p. 97, apud SLOMSKI et al., 2012, p. 5)



As ONGs são definidas por Tachizawa (2014, p. 5) como "entidades de natureza privada (não públicas) sem fins lucrativos, que juridicamente são associações ou fundações". Mas afinal, de onde de onde surgiu o terceiro setor?

Como diria PIMENTA (2006, p. 2), o terceiro setor surge, então, como

espaço especial da reflexão entre fatos e ações, de inflexão dos interesses gerais e particulares, do público e privado, do governamental e não governamental. A sua





base tem sido a conexão efetivada entre a "falência do Estado", na expressão de Bourdieu, e o aprofundamento da exclusão social e política decorrente do processo de globalização, o que permite a análise crítica de sua dinâmica.

Pois bem, um dos aspectos mais particulares desse segmento é não possuir fins lucrativos. Cabral (2015) menciona que, até 1990, Peter Drucker criticou a lógica da eficiência defendida por diversos autores e que dominava o pensamento administrativo da época, pois já observava um conjunto de organizações que desenvolviam um trabalho denominado voluntário, prestando serviços sem interesse na obtenção de lucros. Essas organizações permanecem até os dias atuais.

Para Oliveira (2014, p. 27) o terceiro setor consiste, basicamente, em organizações cujos objetivos principais são sociais em vez de econômicos. A essência do setor engloba instituições de caridade, organizações religiosas, entidades voltadas para as artes, organizações comunitárias, sindicatos, associações profissionais e outras organizações voluntárias.

É relevante entender que a construção discursiva do Terceiro Setor nos moldes observados atualmente, foi a responsável por introduzir a noção da distância entre Estado e mercado, pois ambos devem ter papéis distintos e definidos. A forma com que a sociedade civil se tornou mais atuante em termos de articulação sociopolítica e com forte tendência ao ativismo e voluntariado, com vistas a interesses coletivos, é que traz a grande característica das denominadas entidades do terceiro setor (PIMENTA, 2014).

Neste contexto, é observado, no ordenamento jurídico brasileiro, por exemplo, que para se referir a tais organizações de cunho social há uma diversidade de denominações válidas, apesar de muitas vezes tais termos se referirem à mesma situação jurídica. Segundo Souza.



Registra-se a utilização de termos legislativos como associação, associação civil, serviço social, estabelecimento particular de educação gratuita, instituição artística, instituição científica, instituição de ensino, instituição



fundada por associação civil, instituto de iniciativa dos indivíduos, associação particular, associação profissional, templo de qualquer culto, igreja, partido político, instituição de assistência social, serviço assistencial, instituição privada, entidade filantrópica, entidade sem fins lucrativos, organização representativa da população, escola comunitária, escola confessional, escola filantrópica, entidade sindical, sindicato, entidade beneficente de assistência social e, por fim, entidade não governamental. (SOUZA, 2004, p. 95 apud OLIVEIRA, 2014, p. 28)

Em termos de abrangência, as citadas entidades não governamentais, em sua plenitude, são consideradas como pertencentes ao terceiro setor. Diante do Código Civil brasileiro (BRASIL, 2002), os diversos integrantes do terceiro setor quando de seus atos constitutivos, segundo Slomski et al. (2012, p. 7), terão uma das seguintes formas jurídicas: "associações, fundações, organizações religiosas ou partidos políticos."

Mas, o que se entende por primeiro e segundo setor?

Diante desta indagação, citamos Slomski et al. (2012, p. 4) com sua breve menção ao entendimento do então denominado modelo trissetorial. Os autores enfatizam que tal modelo,

[...] surge como uma alternativa à dualidade público-privado que, para as economias capitalistas avançadas, tendeu a colocar-se como sinônimo de Estado versus Mercado; assim, Falconer (1999, p. 34) acrescenta que essa abordagem é criticada por não representar adequadamente toda a natureza do espaço privado. Dessa forma, no modelo trissetorial, as organizações existentes são classificadas em três setores autônomos, mas interdependentes.



Nessa linha, Fernandes (1994, p. 20-21 apud SLOMSKI et al., 2012, p. 4) ainda esclarece que no lugar do pensamento dicotômico, dividido entre interesses



[...] particulares e públicos, a ideia de um terceiro setor deriva da abertura de uma alternativa lógica, que pode ser concebida como uma entre as quatro combinações resultantes da conjunção entre o público e o privado: (I) agentes privados para fins privados é igual a mercado; (II) agentes públicos para fins públicos é igual a Estado; (III) agentes privados para fins públicos é igual a terceiro setor; (IV) agentes públicos para fins privados é igual à corrupção.

Diante de tal abordagem, entende-se que o terceiro setor pode ser entendido como uma **conjunção do primeiro com o segundo setor**, fato é que tais entidades que o integram possuem por concepção teórica aspectos do Estado e do setor privado. A Figura 1.1 ilustra tal concepção, assim como vem a disponibilizar uma visão geral do assunto.

Figura 1.1 | Modelo trissetorial



Fonte: Slomski et al. (2012, p. 4).

As instituições observadas na Figura 1.1 podem ser segregadas de acordo com seus diversos fins. Nessa mesma linha e com base no detalhamento de Fernandes (1994), Falconer (1999) e Fischer (2002), é possível sistematizar tais entidades e exemplificar seus respectivos atores conforme o Quadro 1.1:

Quadro 1.1 | Atores do terceiro setor

Tipo de Instituição	Exemplos
Entidades tradicionais religiosas e laicas	As igrejas, templos de qualquer culto e entidades sem fins lucrativos, criadas e por elas mantidas.
Entidades paraestatais	Partidos políticos e sindicatos.
Organizações não governamentais	A defesa dos direitos humanos e as atividades mais bem descritas pelo termo inglês <i>advocacy</i> .
Entidades associativas	Associações dos moradores de bairro e outras que se caracterizam por atuarem em benefício de associados agregados ou por apoiarem uma causa comum.
Entidades de iniciativa empresarial	Fundações empresariais e pela filantro- pia individual dos empresários.
Empreendimentos de serviços no terceiro setor	Clubes de futebol, instituições culturais e nos campos da saúde e educação.

Fonte: adaptado de Fernandes (1994), Falconer (1999) e Fischer (2002) apud Slomski et al. (2012, p. 5-6).

Bem, note que já evoluímos na abordagem do conteúdo até aqui. Mas que conceitos podemos considerar essenciais? O mais significativo deles é o do terceiro setor. Notoriamente você pode observar nas palavras de Hudson (2004, p. XI apud OLIVEIRA, 2014, p. 27) que o terceiro setor consiste em:

organizações cujos objetivos principais são sociais, em vez de econômicos. A essência do setor engloba instituições de caridade, organizações religio- sas, entidades voltadas para as artes, organizações comunitárias, sindicatos, associações profissionais e outras organizações voluntárias.



Quanto ao termo trissetorial, consegue saber do que se trata, não? Como diriam Slomski et al. (2012, p. 4), "O modelo trissetorial surge como uma alternativa à dualidade público-privado que, para as economias capitalistas avançadas, tendeu a colocar-se como sinônimo de Estado versus Mercado". Ou seja, fica o entendimento de tratar-se basicamente da conjunção coordenada do primeiro setor (constituído de agentes públicos com seus interesses de mesma natureza), também do, então, segundo setor (que por ordem, são agentes privados que se preocupam com interesses

particulares e visam, por sua vez, obter sempre lucro no mercado) e do denominado terceiro setor (em que entidades privadas buscam desenvolver atividade de interesse público).

Para fins ilustrativos, a Figura 1.2 delineia esse assunto de forma bastante esclarecedora.

Figura 1.2 | Organizações típicas



Fonte: Oliveira (2014, p. 31).

Nesse ponto, uma vez caracterizado e definido o terceiro setor, é necessário trazer alguns aspectos inerentes à legislação aplicável. Pelo que se pode notar em Brasil (2016) as normas que dispõem sobre o terceiro setor no ambiente nacional são os dispositivos constitucionais, as leis e os decretos.

Brasil (2016, p. 15) ainda ressalta que existem diferenças jurídicas relevantes entre associações e fundações:



a) associação é uma pessoa jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, que se forma pela reunião de pessoas em prol de um objetivo comum.

A renda proveniente de suas atividades deve ser revertida para os seus objetivos estatutários;



b) fundação é uma pessoa jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, que se forma a partir de um patrimônio alocado pelo seu instituidor, por meio de escritura pública ou testamento, para servir a um objetivo específico, voltado a causas de interesse público.

No que tange aos procedimentos inerentes à abertura e formalização, Slomski et al. (2012, p. 8) explanam que a existência legal das entidades do terceiro setor inicia-se "com o registro do seu ato constitutivo (estatuto) em um cartório de registro civil das pessoas jurídicas", desse modo, essas organizações adquirem uma das formas jurídicas já descritas (associações, fundações, organizações religiosas e partidos políticos)".

Em complemento, Slomski et al. (2012, p. 8), dizem que,

depois de formalmente constituídas, as entidades podem obter reconhecimento governamental requerendo títulos, certificados ou qualificações em todas as esferas do governo, sendo que os de âmbito federal são: título de Utilidade Pública Federal (UPF); Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS); qualificação como Organização Social (OS); e qualificação como Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP).



Verifica-se, por fim, que a Figura 1.3 evidencia de forma sistemática como se pode enquadrar, de acordo com o Código Civil brasileiro, as pessoas jurídicas:

Figura 1.3 | Classificação das pessoas jurídicas de acordo com o Código Civil



Fonte: Slomski et al. (2012, p. 7).

Quanto à classificação das pessoas jurídicas é pertinente informar que, em todas as circunstâncias, tais entidades não devem possuir fins lucrativos, sendo pessoas jurídicas de direito privado. O Quadro 1.2 traz uma visão dos títulos, legislações e condições que devem ser cumpridas por tais entidades:

Quadro 1.2 | Títulos, legislações e condições impostas às entidades sem fins lucrativos

Título	Legislação	Condições
Utilidade Pública Federal	Lei nº 91 de 1935 (alterada em 1979 pela Lei nº 6.639)	Servir à coletividade, que não remuneram, por qualquer forma, a diretoria, sendo que esta deve possuir idoneidade moral comprovada, que não distribuem lucros, bonificações ou vantagens a dirigentes, mantenedores ou associados; e que comprovadamente promovem a educação ou exercem atividades científicas, culturais, artísticas ou filantrópicas.
Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS)	Lei nº 12.101/2009 e Decreto 7.237/2010	Ter finalidade de prestação de serviços nas áreas de assistência social, saúde ou educação.
Organização Social (OS)	Lei nº 9.637/1998	Desenvolver atividades nas áreas de ensino, pesquisa, desenvolvimento tecnológico, meio ambiente, cultura e saúde.
Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP)	Lei nº 9.790/1999, regulamentada pelo Decreto nº 3.100/1999	(I) não distribuem resultados auferidos mediante o exercício de suas atividades entre sócios ou associados, conselheiros, diretores, empregados ou doadores; (II) os objetivos sociais regulados por leis e qualificações, até então existentes, como as áreas de assistência social, saúde e educação, e outros ainda não regulamentados, como a defesa de direitos, a proteção do meio ambiente e modelos alternativos de crédito; (III) cláusulas específicas que devem constar em seus estatutos para que fique caracterizada a qualificação.

Fonte: adaptado de Slomski et al. (2012, p. 5).

Para ficar claro a você, vamos verificar um exemplo de enquadramento.

Exemplificando

Olá, nesse espaço é trazido para você em caráter de exemplo algumas definições adicionais, características e diferenças entre as associações e as fundações. De partida é interessante mencionar que as "Fundações são pessoas jurídicas formadas a partir de um patrimônio; este ganha personalidade jurídica e deve ser administrado de modo a atingir o cumprimento das finalidades estipuladas pelo instituidor" (FRANCA, 2015, p. 41).

Como ilustração, no caso brasileiro pode-se citar a Escola Virtual da Fundação Bradesco, que iniciou suas atividades em 2001, tendo como finalidade, de acordo com sua página eletrônica (disponível em: http://www.ev.org.br/EscolaVirtual/Paginas/NossaHistoria. aspx>. Acesso em: 29 mar. 2017), a proposta de propiciar um ambiente virtual e presencial de aprendizagem, no qual o aluno é o principal agente e condutor de seu aprendizado.

Veja que uma fundação não pode ser confundida com uma associação! Ainda, conforme França (2015, p. 41):

Enquanto a associação possui quase absoluta liberdade de escolher as suas finalidades, por força do Art. 5º, incisos XVII e XVIII, encontrando vedação somente se destinada a atividades ilícitas ou paramilitares, as fundações privadas só podem atuar se estiverem de acordo com as possibilidades dispostas no Art. 62, parágrafo único, do Código Civil.



O Art. 62 diz que, "para criar uma fundação, o seu instituidor fará, por escritura pública ou testamento, dotação especial de bens livres, especificando o fim a que se destina, e declarando, se quiser, a maneira de administrá-la" (BRASIL, 2002, [s.p.])

Veja-se que Grazzioli ([s.d.]. apud FRANÇA, 2015, p. 41), apreciando o disposto na norma apontada, assim esclarece:

Uma fundação somente pode ser constituída para fins religiosos, morais, culturais ou de assistência, ou seja, somente para fins sociais ou, em outras palavras, publicistas. O objeto social deve estar estampado em seu estatuto social, porquanto, a atividade deve estar





adstrita ao comando disposto no regramento interno. É vedado, portanto, fundação para fins de interesses particulares.

Tal observação que menciona algumas das finalidades pode ser vista no exemplo mencionado, quando retrata "O portal da Escola Virtual tem capacidade para atender até 150 mil alunos simultaneamente" (FUNDAÇÃO BRADESCO, 2017, [n.p.]). Também que "Atualmente, estão disponíveis cursos das áreas de Administração, Aperfeiçoamento/Comportamental, Banco de Dados, Desenvolvimento de Aplicativos, Gestão e Governança e Informática" (FUNDAÇÃO BRADESCO, 2017, [n.p.]).

Frise-se que todos os cursos são gratuitos.

Por derradeiro trecho da missão da escola Fundação Bradesco:

- Apoiar os Departamentos de Educação Básica, Educação Profissional e EJA no cumprimento de suas missões.
- Oferecer educação informal por meio da Educação a Distância à população menos favorecida economicamente.
- Oferecer formação complementar a educadores da rede pública e/ ou organizações sem fins lucrativos.
- Oferecer educação continuada para a Organização.

(Disponível em: http://www.ev.org.br/EscolaVirtual/Paginas/ NossaHistoria.aspx>. Acesso em: 29 mar. 2017)

O Quadro 1.3 evidencia alguns aspectos relevantes e compara os dois tipos de entidades, ou seja, as fundações e as associações.

Quadro 1.3 | Aspectos a considerar: fundações x associações

Aspectos a considerar	Fundações	Associações
Quanto à constituição	Formadas a partir de um patrimônio (por bens livres, ou seja, legalmente disponíveis ou desonerados).	Pela união de pessoas que se organizam para a realização de atividades não econômicas.

Composição	No mínimo, dois órgãos: um deliberativo e outro executivo.	Órgãos deliberativos e administrativos.
Alteração ou reforma do estatuto	Deverá ser observado o quórum mínimo estabelecido no estatuto, e esta deverá ser aprovada pelo Ministério Público.	Desde que haja o quórum mínimo estipulado pelo Código Civil, ou seja, a maioria absoluta dos associados.

Fonte: elaborado pelo autor.



O manual de procedimentos constante no link a seguir foi desenvolvido em 2015 pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), pela Federação Brasileira de Contabilidade (FBC) e pela Associação de Procuradores e Promotores de Justiça de Fundações e Entidades de Interesse Social (Profis) com ênfase nos conhecimentos relatados no Capítulo I, que trata desde a "Contextualização Histórica" e, em seguida, no Capítulo II, cujo tema é "Entidades de interesse social e terceiro setor". Disponível em: http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Miolo_MTS_web.pdf>. Acesso em: 31 mar. 2017.

Sem medo de errar

Bem, é chegado o momento de você auxiliar o sr. Hans. A seguir, deixaremos algumas premissas para que você possa resolver o caso. Vamos à leitura? Nesta situação-problema, você deverá tomar ciência que, para fins de prática desta disciplina, já assumiu o encargo perante o seu cliente. Como resultado do fechamento desta obrigação, você efetuou, profissionalmente, todos os procedimentos preliminares aplicáveis para começar a atender a demanda do professor Hans, como elaboração de honorários e o respectivo contrato de prestação de serviços, tudo conforme determina a lei.

É importante resgatar o escopo da sua obrigação para que possa emitir o relatório: faça um breve relato mencionando o título da entidade, a legislação aplicável, condições aplicáveis, benefícios

e obrigações que a entidade do sr. Hans terá que cumprir quando estiver nas etapas pertinentes.

Que título poderá ser dado, guardadas as características do Instituto Hans pela leitura e língua portuguesa? Sim, você deve lembrar que esse é o nome que o professor pretende dar a sua entidade sem fins lucrativos.

Podemos deixar em poucos passos esse entendimento, veja:

- 1º passo: entenda como será operacionalizada a entidade, ou seja, qual seria a sua principal fonte de renda (por exemplo, receitas oriundas de mensalidades, doações, repasses públicos etc.).
- **2º passo**: procure saber em que legislação tal entidade deve ser enquadrada, pois a partir daí conseguirá saber quais obrigações, benefícios e demais variáveis são a ela atribuídas (por exemplo, as regras que serão, em alguns casos, de imunidade e ou isenção tributária).
- **3º passo**: certifique-se das documentações necessárias para o negócio, com base no enquadramento que já fez para fins de registro.
- **4º passo**: uma vez legalizada a entidade nos órgãos pertinentes, você precisa entender que ainda não acabaram as obrigações desta, ao passo que ela começar a operar, você deverá, de acordo com legislação específica, fazer a prestação de contas.

Sugerimos que você utilize os Quadros 1.1 e 1.2 como ponto de partida, insira em caráter complementar mais duas colunas, sendo estas direcionadas a definir os benefícios e as obrigações.

Veja como ficaria o Quadro 1.4, com base nos dois quadros citados:

Quadro 1.4 | Títulos, benefícios e obrigações de entidades sem fins lucrativos

Título	Benefícios	Obrigações
Titulo	belleficios	Obligações
Utilidade Pública Federal	(I) possibilidade de oferecer dedução fiscal no Imposto de Renda, em doações de pessoas jurídicas; (II) acesso a subvenções e auxílios da União e suas autarquias; (III) possibilidade de realizar sorteios, desde que autorizada pelo Ministério da Fazenda; (IV) possibilidade de receber bens apreendidos, abandonados ou disponíveis administrados pela Receita Federal do Brasil.	Apresentar anualmente ao Ministério da Justiça relatório circunstanciado de atividades e demonstrativos contábeis.

Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS)	Possibilidade de requerer isenção de recolhimento da cota patronal da contribuição previdenciária.	Existe a necessidade de manter a escrituração contábil regular, que registre receitas, despesas e aplicação de recursos em gratuidade de forma segregada, em consonância com as normas emanadas do CFC, deverá manter em boa ordem a documentação contábil e as demonstrações contábeis, que deverão ser auditadas de forma independente quando a receita bruta anual auferida for superior ao limite máximo estabelecido por lei (BRASIL, 2010, art. 40).
Organização Social (OS)	Tem a possibilidade de se obter para as organizações sociais do Estado ou Município os mesmos benefícios concedidos às organizações sociais da União (repasse de verbas federais, sessão de bens etc.), desde que a legislação local não contrarie os preceitos da lei federal (art. 15).	(I) as OSs absorverão atividades não exclusivas do Estado, atualmente realizadas por órgãos ou entidades da administração pública, que serão gradativamente extintos; (II) a OS receberá recursos orçamentários do Estado e poderá gerir o patrimônio físico (prédios, instalações e equipamentos) da entidade estatal extinta e seus respectivos servidores públicos, que lhe serão cedidos até se aposentarem; (III) para receber esses recursos, a OS firmará contrato de gestão com o poder público.
Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP)	(I) possibilidade de oferecer dedução fiscal no Imposto de Renda, em doações de pessoas jurídicas; (II) regulamentação da participação de OSCIPs na atividade, considerados antieconômicos e irrecuperáveis; (VI) acesso a recursos públicos	As qualificações de uma OSCIP são o reconhecimento oficial e legal mais próximo do que se entende por ONG, especialmente porque é marcada por

para financiamento de projetos via termo de parceria. Já as obrigações decorrentes da qualificação envolvem a necessidade de: (I) publicidade do relatório de atividades e demonstrações contábeis: (II) apresentação anual ao Ministério da Justica do relatório de atividades e demonstrativos contábeis; (III) prestação de contas ao parceiro público no âmbito dos termos de parceria, microfinanceira: (III) possibilidade de receber bens apreendidos, abandonados ou disponíveis administrados pela Receita Federal do Brasil; (IV) isenção do Imposto de Renda também para OSCIPs que remunerem seus dirigentes; (V) possibilidade de receber doações de bens móveis da União.

exigências legais de prestação de contas referente a todo o dinheiro público recebido do Estado.

Fonte: elaborado pelo autor.

Note que se suprimiu as duas colunas imediatamente à direita do título incluindo em seu lugar duas colunas novas, ou seja, a coluna "Benefícios" e a coluna "Obrigações". Isso posto, e depois de analisados os Quadros 1.1 e 1.2, acertadamente, notamos que a entidade a ser aberta pelo professor Hans enquadra-se como Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS), pelo fato de ter sua finalidade de prestação de serviços nas áreas de assistência social, saúde ou educação.

A entidade possui, consequentemente, a possibilidade de requerer isenção de recolhimento da cota patronal da contribuição previdenciária, ela também terá a necessidade de manter a escrituração contábil regular. A Lei nº 12.101/2009 e o Decreto 7.237/2010 são aplicáveis nesse caso. Assim, você deveria, de forma sucinta, documentar para seu cliente todas essas nuances em relatório consubstanciado

Avançando na prática

Outros clientes estão chegando!!!

Descrição da situação-problema

Reunião realizada, você conheceu o sr. David e a sra. Mari, apresentou sua proposta de honorários, que foi aceita dois dias depois,

por correio eletrônico. Seus novos clientes (que pretendem constituir um Instituto de apoio a criança com deficiência visual) informaram que fariam a transferência bancária do valor parcial da consultoria, assim como o contrato escaneado e assinado em breve.

O sr. David e a sra. Mari fizeram o seguinte relato por e-mail, solicitando a sua ajuda:

"Necessitamos abrir uma entidade sem fins lucrativos que, basicamente, terá por objetivo a união de pessoas, com uma finalidade comum que perseguem a defesa de determinados interesses, sem ter o lucro como objetivo."

Depois de ler o e-mail, você percebeu alguns pontos que foram anotados a sequir.

Um aspecto mencionado pelos seus clientes é que não irão realizar atividades de fins públicos, nem terão integrantes do governo. (Você pensa: isso é característica de ONG – logo não será esse tipo de entidade). Também, após a leitura de outros trechos, você entendeu que eles não pretendiam celebrar parcerias com o poder público.

Pelo desenrolar da reunião inicial e pelos relatos passados no e-mail para você, também ficou claro que a entidade deles não se tratava de uma organização que irá desenvolver atividades dirigidas ao ensino, nem à pesquisa científica, nem ao desenvolvimento tecnológico, tampouco à proteção e preservação do meio ambiente, à cultura e à saúde. Caso sua entidade se encaixasse em alguma das categorias mencionadas, eles deveriam constituir um Organização Social, mas não é esse o caso!

Também ficou bem entendido que tal instituição não se enquadrava como uma entidade que deveria ter qualificação outorgada pelo Ministério da Justiça (MJ), pois não seria requerido desta a necessidade de preencher a requisitos previstos na Lei Federal nº 9.790/1999 e no Decreto Federal nº 3.100/1999.

Por último, o grande aspecto que observou foi que não teria liberado um patrimônio destinado a servir, também sem intuito de lucro a uma causa de interesse público.

Diante desse breve relato, é possível você informar que entidade sem fins lucrativos o seu novo cliente pretende abrir? Pedimos a você que discrimine, brevemente, com base nas

características pontuadas acima, que entidade surgiria por formação do entendimento dessa questão.

Mas, e se a entidade tivesse como característica básica: pesquisa e desenvolvimento tecnológico, que título ela receberia?

Resolução da situação-problema

Depois de fazer todas as inferências e apontamentos, ficou claro que a entidade que o seu novo cliente pretende abrir é uma associação.

Salientamos que



as associações são pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, que se formam pela reunião de pessoas em prol de um objetivo comum, sem interesse de dividir resultado financeiro entre elas, devendo toda a renda proveniente de suas atividades ser revertida para os seus objetivos estatutários. (Disponível em: http://nossacausa.com/denominacoes-no-terceiro-setor-ong-oscip-ou-instituto/>. Acesso em: 31 maio 2017)

Outro ponto bem interessante a mencionar é que na razão social dessa nova entidade (nome institucional) pode ser inserida a palavra instituto, que é bastante utilizada pelas organizações do terceiro setor.

Você pode, a partir dessa conclusão, utilizar os mesmos requisitos técnicos e legais para orientar os seus clientes em relação aos próximos passos. Lembra da última pergunta que trouxe na situação-problema? Veja que lá ficou, ao final, a dúvida de como seria enquadrada uma entidade destinada à pesquisa e ao desenvolvimento tecnológico.

Dessa forma, a titulação a ser recebida por esta entidade, conforme as definições contidas nos Quadros 1.1, 1.2, 1.3 e 1.4, seria a de **Organização Social (OS)**!

Faça valer a pena

1. A terminologia "terceiro setor" é utilizada no âmbito de uma tipologia organizacional que classifica as organizações em três setores, segundo características que lhes são inerentes; assim, o primeiro setor abrange as instituições governamentais, e o segundo, as empresas privadas com finalidade de lucro (mercado).

Analise as assertivas a seguir:

- I. As organizações do terceiro setor são aquelas cujos objetivos principais são sociais, em vez de econômicos.
- II. A expressão terceiro setor é utilizada para designar as organizações da sociedade civil, sem fins lucrativos, criadas e mantidas apenas em alguns casos previstos em lei pela participação voluntária, que atuam na área social visando à solução de problemas sociais.
- III. O terceiro setor, nos moldes discutidos, introduz a noção da distância entre Estado e mercado, com uma distinta e nova possibilidade de regulação social que se faz em outra instância: a sociedade civil.
- IV. O terceiro setor é composto por organizações privadas, formais, autônomas, não distribuidoras de lucros e voluntárias.
- V. A essência do terceiro setor é o de englobar instituições de caridade, organizações religiosas, entidades voltadas para as artes, organizações comunitárias, sindicatos, associações profissionais e outras organizações voluntárias

É correto o que se afirma em:

- a) Somente as assertivas I, II e III são verdadeiras.
- b) Somente as assertivas I. III. IV e V são verdadeiras.
- c) Somente as assertivas I e III são verdadeiras.
- d) Somente as assertivas I. II e IV são verdadeiras.
- e) Somente as assertivas II. III e IV são verdadeiras.
- **2.** O modelo trissetorial surge como uma alternativa à dualidade público-privado que, para as economias capitalistas avançadas, tendeu a colocar-se como sinônimo de Estado versus mercado. Com base em Fernandes (1994), Falconer (1999) e Fischer (2002) (apud SLOMSKI et al., 2012, p. 5-6), torna-se possível identificar os seguintes atores: a) entidades tradicionais religiosas e laicas; b) entidades paraestatais; c) organizações não governamentais; d) entidades associativas; e) entidades de iniciativa empresarial; f) empreendimentos de serviços no terceiro setor.

Analise as afirmativas as seguir a respeito do entendimento do modelo trissetorial e seus componentes:

I. São organizações típicas do terceiro setor, as instituições de caridade, as organizações voluntárias, de campanhas, de arte subsidiada, igrejas,

sindicatos, organização de empregados e os clubes;

- II. Em relação às organizações secundárias do terceiro setor e setor público, temos as associações de habitação, as escolas educacionais, as TECs (escolas técnicas), as escolas mantidas por doações, os quangos (quase não governamentais) e os museus;
- III. Como organizações secundárias do terceiro setor e setor privado, pode-se mencionar as escolas independentes, cooperativas, associações de previdência, associações de amigos e as sociedades de seguro mútuo. É correto o que se afirma em:
- a) I, apenas.
- b) II, apenas.
- c) III, apenas.
- d) I e II, apenas.
- e) I, II e III.
- **3.** De acordo com o Código Civil (BRASIL, 2002, 2003), os diversos componentes do terceiro setor, quando da sua constituição, terão uma das seguintes formas jurídicas: associações, fundações, organizações religiosas ou partidos políticos.

Depois de formalmente constituídas, as entidades podem obter reconhecimento governamental requerendo títulos, certificados ou qualificações em todas as esferas do governo, sendo que os de âmbito federal são: título de Utilidade Pública Federal (UPF); Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS); qualificação como Organização Social (OS); e qualificação como Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP).

Analise os conceitos inerentes às entidades do terceiro setor, transcritos a seguir:

- I. É uma pessoa jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, que se forma a partir de um patrimônio alocado pelo seu instituidor, por meio de escritura pública ou testamento, para servir a um objetivo específico, voltado a causas de interesse público;
- II. É uma pessoa jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, que se forma pela reunião de pessoas em prol de um objetivo comum;
- III. Organizações cujos objetivos principais são sociais, em vez de econômicos.

Os conceitos mencionados, respectivamente, são:

- a) Fundação sindicato organizações do setor secundário.
- b) Sindicato associação organizações do terceiro setor.
- c) Fundação associação organizações do terceiro setor.
- d) Fundação instituição de caridade organizações do setor secundário.
- e) Associação fundação organizações do terceiro setor.

Seção 1.2

Características dos elementos patrimoniais

Diálogo aberto

Olá, caro aluno!

Em continuidade aos estudos e debates das situações-problema, nesta seção, deve ficar desde já pontuado que a abordagem levará você a entender os aspectos contábeis essencialmente relacionados a entidades sem fins lucrativos. Em especial, você deverá conhecer aspectos técnicos de reconhecimento de receitas, exceções na aplicação da norma CPC 30, além de questões mais práticas, como a definição das contas do resultado em um plano de contas.

Talvez você já tenha feito contato com o tratamento contábil das receitas de indústrias, empresas comerciais ou de serviços. Deste modo, verá que na concepção teórica, o tratamento contábil existente e aplicável a uma entidade sem fins lucrativos guarda muita similaridade. Ademais, você também entenderá quais são as diferenças nos tipos de receitas de tais entidades principalmente no que tange à sua origem.

Diante do contexto de aprendizagem desta seção você entenderá como são classificadas as receitas e também como se dá o reconhecimento no registro mercantil com aplicação ao caso da entidade do nosso personagem o sr. Hans e diante das operações do Instituto Hans de Língua Portuguesa.

Mas, antes de apresentarmos a situação-problema, é necessário que seja retomado o caso do sr. Hans, com intuito de ilustrar em que estágio está sua consultoria. Agora, para esta seção, propomos a seguinte situação-problema: em parceria com o sr. Hans, ficou decidido e articulado quem são os associados, quais são os fins da entidade e foi constituído o seu patrimônio. Os senhores Pedro Rangel, José Armando e a sra. Maria Adelaide foram convidados a integrar a sociedade, sendo, conforme estatuto, nomeados o sr. Hans e a sra. Maria Adelaide como administradores, compondo, eles, o órgão executivo da associação. A Assembleia geral ocorreu no início do ano, com o estatuto da associação já aprovado.

Você, como consultor especializado e, agora, contratado como contador desta entidade sem fins lucrativos, iniciou a elaboração de um plano de contas personalizado para que o Instituto Hans de Língua Portuguesa possa registrar suas operações. É chegada a hora de iniciar os primeiros registros contábeis e demais procedimentos aplicáveis.

Agora você precisa organizar o início da escrita fiscal, indicando qual pessoal de sua equipe assumirá o trabalho operacional necessário.

Em conversa com o sr. Hans, ele o informa que já conseguiu promover a abertura das contas correntes da entidade e que também já promoveu esforços para gerar as primeiras entradas de recursos. Fato é que a entidade está caminhando a passos largos, por conta do grande conhecimento do sr. Hans na sociedade e também da sua notória capacidade de administrar a sua ONG.

Você e sua equipe, por sua vez, são capazes (técnica e operacionalmente) de efetuar o reconhecimento das receitas em obediência aos preceitos contábeis da norma de contabilidade, em especial a norma que as entidades sem fins lucrativos devem utilizar.

Mas, para que você possa finalizar o plano de contas e concluir o cadastro, precisa definir com o sr. Hans quais serão as principais fontes de receitas e em que momento serão reconhecidas na apuração de resultados. Essa é justamente a situação que precisa ser resolvida.

Dentre as diversas modalidades de receitas, listadas a seguir, você precisa escolher quais delas serão mais adequadas para incluir no plano de contas da associação. Vamos analisar?

Brevemente você listou para apresentar ao sr. Hans o Plano Sintético para as contas de resultado de sua atividade com a intenção de que o trabalho ficasse o mais customizado possível. Veja as contas do resultado para discussão:

3 RECEITAS

3.1 Mensalidades e contribuições

- 3.1.1 Mensalidades de associados
- 3.1.2 Contribuições sindicais e assistenciais

- 3.2 Doações e subvenções
- 3.3 Promoções
- 3.4 Cursos e palestras
- 3.5 Outras receitas
- 3.5.1 Variações monetárias ativas
- 3.5.2 Juros ativos
- 3.5.3 Depósitos judiciais
- 3.5.4 Recuperação de despesas
- 3.6 Receitas patrimoniais
- 3.6.1 Aluguéis e arrendamentos
- 3.6.2 Participações em eventos
- 3.7 Receitas extraordinárias
- 3.7.1 Vendas de bens patrimoniais

Depois de entender quais delas serão aplicáveis à entidade administrada pelo Sr. Hans, você deve refletir em que momento ocorrerá o reconhecimento dessas receitas. Para o desenvolvimento dessa atividade, sugere-se que previamente conheça quais receitas utilizar e quando pode ser entendido que houve a ocorrência de seu fato gerador. As mensalidades, por exemplo, são possíveis de serem apropriadas mês a mês, em obediência ao regime de competência.

Não pode faltar

Talvez você nunca tenha anteriormente se deparado com tantos assuntos ligados ao terceiro setor, correto? Caso a resposta seja sim, informamos que é muito comum para maioria dos profissionais de contabilidade, ao longo de sua carreira, não chegar a ter contato com esses tipos de entidades ou com a necessidade de formação do entendimento desse setor. Por consequência, eles acabam por desconhecer as particularidades e os aspectos contábeis relacionados, sejam eles intrínsecos ou não.

Será que é tão diferente assim a abordagem contábil desse tipo de entidade? É isso que vamos ver com a leitura desta seção. A partir deste momento, você terá contato com os principais aspectos contábeis e normativos relacionados à entidades sem fins lucrativos. Saiba, desde já, que existem procedimentos de

escrituração das transações praticadas pelas Entidades de Interesse Social no Brasil, que são, em alguns aspectos, diferentes dos utilizados para as demais entidades jurídicas, conforme disciplinado pelas Normas Brasileiras de Contabilidade, no sentido de que se aplicam, a priori, a todos os princípios de contabilidade, inclusive o da competência (Conselho Federal de Contabilidade, 2008).

Um fato importante a mencionar é que a esse setor não está dispensado da escrita contábil, ou seja, esse tipo de organização deve ter uma contabilidade regular, além, é claro de mantê-los em boa ordem, com zelo e asseio. De acordo com a ITG 2000, aprovada pela Resolução CFC 1.330/2011, em seu item 2, o alcance daquela interpretação deve ser adotado "por todas as entidades, independente da natureza e do porte, na elaboração da escrituração contábil, observadas as exigências da legislação e de outras normas aplicáveis, se houver". Essa observação confirma o que é dito em nosso parágrafo anterior.

Em análise ainda desta situação no cenário brasileiro, podese afirmar que a única dispensa de escrita contábil que se tem conhecimento é atribuída para as empresas individuais que possuam uma receita bruta anual de até R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais), à luz da legislação aplicável. Mas essa condição, por si só, não é suficiente, pois é necessário que esteja registrado como Microempreendedor Individual (MEI).

O Conselho Federal de contabilidade (2008, p. 1) ainda estabelece os



critérios e procedimentos específicos de avaliação, de registro dos componentes e variações patrimoniais, de estruturação das demonstrações contábeis e as informações mínimas a serem divulgadas em notas explicativas da entidade sem finalidade de lucros.

Neste contexto, é extremamente relevante você saber que a Norma Brasileira de Contabilidade (NBC T-10) entende que entidades sem fins lucrativos são bem diferentes em termos de utilização de algumas terminologias contábeis, como na abordagem de lucros ou de capital.

Nesse ponto é necessário que se saiba que as entidades devem fazer adaptações nas terminologias constantes em seu plano de contas, tendo em vista a elaboração de Demonstrações Financeiras como o Balanço Patrimonial e também de sua Demonstração de Resultados.

Como sugestão, deixamos o link para leitura complementar contendo um plano de contas para fundações de interesse social. Disponível em: http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Miolo_MTS_web.pdf>. Acesso em: 15 maio 2017. Acesse a página 120 e entenda as principais contas dos elementos patrimoniais e de resultado.

Só em analisar brevemente o plano de contas sugerido, você poderá observar rubricas bastante particulares, como aquela definida como sendo Patrimônio Social de forma Tal nomenclatura contábil vem a substituir a conhecida conta Capital Social, muito comum em entidades que objetivam o lucro.

O que se pode observar com as diversas normas vigentes, é que as entidades sem finalidades lucrativas devem seguir a legislação a elas aplicáveis, assim como, o que preconizam as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC) – que são, nesse caso em especial, bastante específicas.

Ademais, cabem às entidades sem fins lucrativos a obediência aos princípios de contabilidade e, nessa linha, tais organizações, sabidamente classificadas como integrantes do terceiro setor, "devem elaborar e apresentar suas demonstrações contábeis elaboradas pelo regime de competência, ou seja, diretrizes para a sua estrutura contábil e os requisitos mínimos para seu conteúdo" (SLOMSKI et al., 2012, p. 11).

Aliás, você se recorda do enunciado da competência? Vamos relembrá-lo?

Nesse ponto se faz necessário resgatar o que preconiza o Conselho Federal de Contabilidade (2008) a respeito do regime de competência em seu art. 9º: "as receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento."

Por meio do enunciado da competência você deve se recordar da forma com que ocorre o reconhecimento das despesas e receitas, estando estas repletas de características qualitativas da contabilidade, mencionadas pelo mesmo órgão na estrutura conceitual básica (Norma CPC 00, também conhecida como o *Framework* do IASB).

Você deve se atentar também para o fato de que tal abordagem obedecerá ao preceito da informação contábil-financeira útil, prescrita na estrutura conceitual básica. Em continuidade, é interessante mencionar que "a Estrutura Conceitual estabelece os conceitos e critérios que fundamentam a elaboração e a apresentação de demonstrações contábeis destinadas a usuários externos" (CPC, 2011, p. 4).

Em reforço ao mencionado anteriormente, fica transcrito às palavras do Conselho Federal de Contabilidade (2008, p. 91) a respeito, quando menciona que as demonstrações contábeis



preparadas sob a égide desta Estrutura Conceitual objetivam fornecer informações que sejam úteis na tomada de decisões e avaliações por parte dos usuários em geral, não tendo o propósito de atender finalidade ou necessidade específica de determinados grupos de usuários.

Vale ressaltar que esta estrutura é citada por Slomski et al. (2012), ao relatar que a comparabilidade também é observada no terceiro setor a partir da aplicação da NBC TSP 1, sempre em obediência ao regime de competência e às diretrizes e requisitos mínimos de conteúdo

Ao referendar a obrigatoriedade de seguir ao que preconiza a estrutura conceitual básica, as entidades sem fins lucrativos, nessa abordagem em questão, devem se ater à sua aplicação integral, ou seja, devem, de forma explícita e sem ressalvas, fazer o que determina uma norma estabelecida: CPC 37 (R1) - Adoção Inicial das Normas Internacionais de Contabilidade. Isso significa dizer que todos os elementos do patrimônio estão cercados do exame crítico e da boa prática contábil. Nessa linha, o Conselho Federal de Contabilidade (2008, p. 91) assim relata:



Em que pesem as peculiaridades das Entidades de Interesse Social, a gestão contábil dessas entidades deve seguir, de uma maneira geral, os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade, elaboradas pelo Conselho Federal de Contabilidade, disciplinadas pelas NBCs T 10.4 e 10.19. As Demonstrações Contábeis preparadas [...] devem fornecer informações de forma regular e tempestiva; possibilitar o acesso do usuário da informação aos objetivos, estrutura e atividades executadas pelas entidades; e possibilitar ao usuário uma apreciação das transações realizadas durante o exercício social das Entidades de Interesse Social, bem como uma posição contábil ao final do ano.

É importante você verificar que o nível de exigência imposto às entidades sem fins lucrativos quanto à observância dos preceitos contábeis do modelo aceito não é inferior ao que se observam às demais entidades, ou seja, nas demonstrações contábeis destas entidades estão contidos, minimamente, os pressupostos do regime de competência e da continuidade. A Figura 1.4 ilustra o que se espera quando se prepara as demonstrações contábeis:

Figura 1.4 | Pressupostos básicos Momento de Confrontação ocorrência do Fato entre Receitas e Gerador Despesas Informações passadas. presentes e futuras Fluxo de Caixa Expectativas (beneficios futuras econômicos) Não intenção de liquidação Fonte: Slomski et al. (2012, p. 15).

35

A respeito do pressuposto da competência é essencial que se entenda o momento de ocorrência do fato gerador das receitas para entidades sem fins lucrativos, tendo em vista que estas devem ser bem delineadas de acordo com o momento de ocorrência do seu fato gerador, sempre atentando para o fato de que, na competência se reconhecerá as receitas, independentemente de ter havido o ingresso de dinheiro na entidade.

Porsuavez, a premissa subjacente denominada de "continuidade" assume que as demonstrações contábeis normalmente são elaboradas, tendo como premissa que a entidade está em atividade (going concern assumption) e irá manter-se em operação por um futuro previsível.

Para você entender bem o que quer dizer o denominado "futuro previsível", vemos que este se configura no fato de que a entidade que reporta a informação não terá suas atividades encerradas ao menos até o fim do próximo período de apuração de resultado anual, ou seja, existe uma expectativa de que a entidade opere por mais um ano, pelo menos.

Dito isso, é necessário que sejam trazidos alguns dos aspectos que estão contidos nas normas contábeis aplicadas ao reconhecimento de receitas, no que tange a contabilização e aplicação dos critérios contábeis, com ênfase no entendimento das normas: CPC 23 (R1), na Seção 23 da norma CPC-PME e por fim, da norma ITG 2002 (R1).

A respeito do reconhecimento das receitas nos moldes observados nos itens 9 a 11 CPC (2012, p. 4), lemos:



- 9. A receita deve ser mensurada pelo valor justo da contraprestação recebida ou a receber.
- 10. O montante da receita proveniente de uma transação é geralmente estabelecido entre a entidade e o comprador ou usuário do ativo. É mensurado pelo valor justo da contraprestação recebida, ou a receber, deduzida de quaisquer descontos comerciais (trade discounts) e/ou bonificações (volume rebates) concedidos pela entidade ao comprador.
- 11. Na maior parte dos casos, a contraprestação é feita na forma de caixa ou equivalente de caixa e o valor

da receita é o valor em caixa ou equivalente de caixa recebido ou a receber.



Entretanto, quando o ingresso de caixa ou seu equivalente vier a ser diferido, o valor justo da contraprestação pode vir a ser menor do que o valor nominal do caixa recebido ou a receber.

Ora, em entidades do terceiro setor temos que contabilizar o montante oriundo de doações, subvenções, taxas de administração, mensalidades e outras fontes de recursos. Habitualmente, tais valores acordados ou não entre as entidades e seus fomentadores, no caso das doações, por exemplo, são reconhecidos como receita, muitas vezes no ato do recebimento.

Sob esse aspecto o Conselho Federal de Contabilidade (2016) em seu item 12. que é admissível o reconhecimento da receita no momento de seu recebimento nos casos em que não há base de confrontação com custos ou despesas, ao longo dos períodos beneficiados

Assim sendo, e por observação de algumas das normas brasileiras de contabilidade (NBCs) que tratam das receitas, em especial a CPC 30 (R1) e a Seção 23 da norma CPC – PME, fica ressaltado que estas normas não trouxeram uma abordagem direcionada ou que pudesse facilitar o entendimento do reconhecimento e mensuração das origens de recursos aplicáveis às entidades sem fins lucrativos.

A aplicação da CPC (2011) alcança outras receitas e rendimentos, além da contabilização de receitas originadas dos seguintes eventos e transações de:

- (a) Venda de produtos (que sejam produzidos pela empresa com o propósito de venda ou comprados para revenda);
- (b) Prestação de serviços;
- (c) Contratos de construção nos quais a empresa é o empreiteiro;
- (d) Uso por outros dos ativos da empresa rendendo juros, royalties ou dividendos (ou outra forma de distribuição de resultado).



Pois bem, se você analisar as duas normas em questão, chegará à conclusão de que elas não tratam das receitas de entidades sem fins lucrativos. Não alcançam tais normas das entidades do terceiro setor, e constituem as suas receitas dessas entidades, situações não alcançadas pelas duas normas já citadas.

Mas que norma brasileira de contabilidade possui as respectivas explicações e tratativas de tais receitas?

Perceba que, em termos de aplicação de critérios contábeis às entidades do terceiro setor é a norma ITG 2002 (R1) intitulada Entidade sem Finalidade de Lucros que traz determinações ao tratamento das receitas.

Em continuidade ao assunto e de acordo com Conselho Federal de contabilidade (2015, p. 2), em seus itens de 8 a 12:



- 8. As receitas e as despesas devem ser reconhecidas, respeitando-se o princípio da competência. (Alterado pela ITG 2002 (R1))
- [] As imunidades tributárias não se enquadram no conceito de subvenções previsto na NBC TG 07, portanto, não devem ser reconhecidas como receita no resultado. (Incluído pela ITG 2002 (R1))
- 10. Os registros contábeis devem evidenciar as contas de receitas e despesas, com e sem gratuidade, superávit ou déficit, de forma segregada, identificáveis por tipo de atividade, tais como educação, saúde, assistência social e demais atividades.
- [] 12. As receitas decorrentes de doação, contribuição, convênio, parceria, auxílio e subvenção por meio de convênio, editais, contratos, termos de parceira e outros instrumentos, para aplicação específica, mediante constituição, ou não, de fundos, e as respectivas despesas devem ser registradas em contas próprias, inclusive as patrimoniais, segregadas das demais contas da entidade.



As diversas fontes de receitas ordinárias das entidades sem fins lucrativos podem ser acessadas através o link do plano de contas que foi anteriormente disponibilizado. Saiba que existem algumas estruturas para as receitas: de custeio, de atividade educacional, de

assistência social, de atividade esportiva, de assistência à saúde e de proteção ambiental.

Deixa-se observado que os elementos diretamente relacionados com a mensuração do resultado são as receitas e as despesas.

Mas dando ênfase as receitas comenta-se que estas são definidas de acordo a norma Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro (2011):

são aumentos nos benefícios econômicos durante o período contábil, sob a forma da entrada de recursos ou do aumento de ativos ou diminuição de passivos, que resultam em aumentos do patrimônio líquido, e que não estejam relacionados com a contribuição dos detentores dos instrumentos patrimoniais



É oportuno mencionar a funcionalidade das contas de receitas, em especial das receitas de custeio. Andrade et al. (2015, p. 148) resume tal entendimento geral, inclusive a forma de contabilizar, a saber:

Quadro 1.5 | Funcionalidades das receitas de custeio

Identificação Código: 4.1.1		Título : Custeio	
Função da conta Funcionamento da conta Natureza do saldo Instrumento de controle		Registra o valor dos ingressos de recursos a título de receita de doações, subvenções, venda de serviços e venda de produtos objeto do negócio da entidade.	
		É debitada pelo valor do saldo no encerramenro do período.	
		É creditada pelo ingresso dos recursos.	
		Credor.	
		Registro individualizado por natureza de receita.	

Fonte: Andrade et al. (2015, p. 148)

Sugere-se como leitura complementar a leitura da NBC – TE, pois nela são vistos além dos dois últimos conceitos narrados, outros tantos como: Imunidade, Incentivo fiscal, Contribuição pública, Auxílio público, Gratuidade, Gratuidade escolar e Gratuidade econômica.

Exemplificando

O que você acha de entender como contabilizar algumas as receitas de doações? Mas quando devem ser contabilizadas mesmo? Vamos às respostas.

Se você efetuar a leitura da NBT 10.16 observará que "as receitas de doações, subvenções e contribuições para custeio ou investimento devem ser registradas mediante documento hábil."

O procedimento contábil mais adequado para fins de reconhecimento será quando do momento da sua transferência. Mas, já parou para pensar que as doações para custeio podem ser efetuadas ou em dinheiro, ou por meio de crédito em conta bancária e ainda por meio de cheque pré-datado? Não? Pois bem, isso pode a acontecer!

Para ilustrar as três situações foi elaborado o Quadro 1.6:

Quadro 1.6 | Contabilização de doações para custeio

Doações para custeio sem restrições recebidas em dinheiro ou cheque pela entidade	Doações para custeio sem restrições recebidas por meio de crédito em conta bancária	Doações para custeio sem restrições recebidas em cheque pré-datado
Débito – Caixa (1.1.1.01)	Débito – Bancos conta Movimento (1.1.1.02)	Débito – Cheques a Depositar (1.1.2.02)
Crédito – Doações (4.1.1.01)	Crédito – Doações (4.1.1.01)	Crédito – Doações (4.1.1.01)
		Depósito do cheque na data aprazada
		Débito – Bancos Conta Movimento (1.1.1.02)
		Crédito – Cheques a Compensar (1.1.2.02)

Fonte: adaptado do Conselho Federal de Contabilidade (2015).

Observe que apenas no caso do reconhecimento das doações por meio de cheque pré-datado serão efetuados dois lançamentos contábeis, sendo o primeiro para fins de controle do respectivo cheque e o segundo, do depósito efetivo, quando chegar a data aprazada.

Quanto às doações em dinheiro, num primeiro momento, fica para fins de utilização da entidade em "caixa físico", podendo ou não ser depositado em conta corrente. As transferências para contas correntes são registradas diretamente em contrapartida da rubrica contas correntes, ou seja, de modo muito similar ao que ocorre em vendas a varejo à vista (balcão de loja) para o consumidor final, pois a conta creditada não é, nesse caso, a conta que identifica o crédito "duplicatas a receber", mas sim a "conta do resultado específica".

Mas se outras doações ocorrerem para a entidade sob a forma de outros ativos patrimoniais não destinados ao custeio, como proceder? Caso tal doação tivesse ocorrido em forma de investimentos permanentes, ou seja, participações societárias ou ainda bens do ativo imobilizado o registro da operação poderia ser:

Débito – Investimento (1.1.3.01 – Conta específica do bem).

Crédito - Doações e subvenções (2.3.1.03).

Pesquise mais

Assista ao vídeo proposto no link a seguir – que tem por origem a TVCRC, Publicado em 17 de novembro de 2015 sob o título "Contabilidade aplicada ao terceiro setor". O referido vídeo, basicamente, trata da "nova contabilidade", termo esse que referencia a contabilidade brasileira convergida aos padrões internacionais e, de certa forma, aplicáveis em todos seus aspectos relevantes às empresas do primeiro, segundo e terceiro setor. Disponível em: ">https://www.youtube.com/watch?v=PhghjDq4vCq>. Acesso em: 8 abr. 2017.

Da mesma forma, assista ao vídeo da TV Justiça a respeito com tema "Associações e Fundações", publicado em 14 de fevereiro de 2011. Ele servirá para resgatar alguns dos conceitos trazidos na Seção 1.1, e que devem ser relembrados nesta seção. É necessário também entender as abordagens contábeis já mencionadas das receitas, sendo estas facilmente assimiladas a partir da formação do conceito das formas jurídicas e de sua funcionalidade como organização do terceiro setor.

Disponível_em:_https://www.youtube.com/watch?v=BPTNmmLJFGs>. Acesso em: 8 abr. 2017.



As entidades enquadradas no terceiro setor possuem, em sua grande maioria, o trabalho voltado para as atividades sociais, sem a finalidade de objetivar o lucro. Neste contexto, por que é importante que tais entidades tenham no reconhecimento em seus eventos contábeis muita similaridade com entidades que objetivam o lucro?

Sem medo de errar

Eis que voltamos à situação-problema desta seção!

Lembre-se que na situação-problema trazida no início da Seção 1.2, basicamente você estava com a incumbência de verificar, dentre as diversas modalidades de receitas transcritas, plano de contas sintético e quais das contas e subcontas seriam mais adequadas para incluir no plano de contas da Associação/ONG do sr. Hans, você se recorda?

É interessante que se resgate a relação que elaborou para discutir com o sr. Hans:

- 3. RECEITAS
- 3.1 Mensalidades e contribuições
- 3.1.1 Mensalidades de associados
- 3.2 Doações e subvenções
- 3.4 Cursos e palestras
- 3.5 Outras receitas
- 3.5.1 Variações monetárias ativas
- 3.5.2 Juros ativos
- 3.5.3 Depósitos judiciais
- 3.5.4 Recuperação de despesas
- 3.6 Receitas patrimoniais
- 3.7 Receitas extraordinárias

Em reunião, o sr. Hans mencionou que, basicamente, os recursos seriam originados de doações, associados, cursos e palestras com intuito arrecadatório. Eventualmente, caso houvesse sobra de caixa, os recursos seriam aplicados em investimentos seguros e de boa liquidez.

Não havia, segundo o sr. Hans, patrimônio vertido para a entidade, de forma que o local onde seriam ministradas as aulas seria uma casa bem estruturada que, embora não fosse integrada ao patrimônio da ONG, estava cedida por pessoa de condição bastante abastada na sociedade, que havia convertido o aluguel a ser pago em doação para o próprio funcionamento da entidade.

Diante desses fatos, você entendeu por bem não incluir as rubricas "contribuições sindicais e assistenciais", "promoções", "depósitos judiciais", "participações em eventos", "aluguéis e arrendamentos" e "vendas de bens patrimoniais". A conta subvenções também seria adequada conforme esse entendimento.

Como segunda reflexão, ficou solicitado que se entendesse qual a melhor forma de promover o reconhecimento das receitas. De acordo com a concepção teórica e fundamento econômico resta a aceitação de que o procedimento contábil mais adequado para fins de reconhecimento será quando do momento da sua transferência.

Avançando na prática

Entendendo as fontes de recursos de uma OSCIP Descrição da situação-problema

Como especialista em terceiro setor, tornou-se habitual o preparo de plano de contas e de consultorias em assuntos diversos, desde situações de legislação e enquadramento a revisão de plano de contas e escrita mercantil.

Diante de uma nova contratação, por parte do sr. Simeão (responsável legal pela Fundação para Auxílio aos cegos de Brasília), foi-lhe solicitado dentre diversas situações o esclarecimento da necessidade ou não de adaptação do plano de contas atual, haja vista que a fundação migrará para a titulação de OSCIP.

É importante que você saiba, nesse caso específico, que tanto as associações quanto às fundações, por força da Lei nº 9.790/1999, podem obter o título de OSCIP. Esse título, conforme o Conselho Federal de Contabilidade (2015), é "conferido pelo Ministério da Justiça, uma vez atendidos os requisitos da Lei". Para maiores informações, veja a Lei nº 9.790, de 23 de março de 1999, no link

disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9790. htm>. Acesso em: 15 maio 2017.

A partir desse entendimento, que alteração relevante deveria ser efetuada nas contas de receitas a compor o plano de contas da Fundação para Auxílio aos Cegos de Brasília? Você consegue responder brevemente?

Resolução da situação-problema

Diante da dúvida trazida nesta nova situação-problema, é necessário analisar, no caso da Fundação para Auxílio aos Cegos de Brasília, se a conta que deveria ser utilizada "a mais" para compor o plano de contas do grupo de receitas de custeio deveria ser a rubrica "subvenções", reveja o miniplano de contas das receitas.

Brevemente, ilustrando apenas as contas riscadas, seriam eliminadas do plano de contas:

3 RECEITAS

- 3.1 Mensalidades e contribuições
- 3.1.1 Mensalidades de associados
- 3.2 Doações e subvenções
- 3.4 Cursos e palestras
- 3.5 Outras receitas
- 3.5.1 Variações monetárias ativas
- 3.5.2 Juros ativos
- 3.5.3 Depósitos judiciais
- 3.5.4 Recuperação de despesas
- 3.6 Receitas patrimoniais
- 3.7 Receitas extraordinárias

Nesse cenário, apenas a conta subvenções governamentais seria trazida de volta ao plano de contas. Uma análise extremamente simples.

Faça valer a pena

1.

As entidades de fins sociais contemplam uma ampla variedade de instituições privadas que atuam nas mais diversas áreas de interesse público, tais como promoção da assistência social, educação, saúde, defesa do meio ambiente e pesquisas científicas, entre outras e, para a consecução das finalidades a que se propõem, essas entidades adotam a forma jurídica de associação ou de fundação, ambas previstas pelo Código Civil Brasileiro. (Disponível em: http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Manual_procedimentos2008.pdf>. Acesso em: 9 abr. 2017)



São comentário válidos acerca dos aspectos contábeis relativos a entidade sem fins lucrativos:

- I. Tais entidades em termos de reconhecimento de receitas devem desconsiderar os princípios de contabilidade geralmente aceitos, pelo fato de não visarem a obtenção de lucros.
- II. Estão dispensados de efetuar seus registros contábeis assim como os microempresários individuais por força de lei especial.
- III. Devem atentar em todos os seus aspectos relevantes pela aplicação do regime de competência.

É correto o que se afirma em:

- a) I, apenas.
- b) II, apenas.
- c) III, apenas.
- d) I e II, apenas.
- e) II e III, apenas.

2.

As demonstrações contábeis preparadas para as entidades de interesse social devem fornecer informações de forma regular e tempestiva; possibilitar o acesso do usuário da informação aos objetivos, estrutura e atividades executadas pelas entidades; e possibilitar ao usuário uma apreciação das transações realizadas durante o exercício social das entidades de interesse social, bem como uma posição contábil ao final do ano. (Disponível em: http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/





uploads/2013/01/Manual_procedimentos2008.pdf>. Acesso em: 9 abr. 2017)

Analise as assertivas a seguir:

- I. A conta contábil Fundo Patrimonial é uma nomenclatura que vem a substituir o termo "capital social", muito comum em entidades que objetivam o lucro.
- II. Segundo o pressuposto da continuidade as receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.
- III. A doação é entendida como sendo a transferência onerosa, em caráter definitivo, de recursos financeiros ou do direito de propriedade de bens, com finalidade de custeio, investimento e imobilização, sem contrapartida do beneficiário.

Assinale uma opção válida:

- a) I. V, II. V, III. V.
- b) I. V, II. F, III. V.
- c) I. F. II. F. III. V.
- d) I. V, II. F, III. F.
- e) I. F, II. F, III. F.
- **3.** "O terceiro setor é constituído por organizações sem fins lucrativos e não governamentais, que tem como objetivo gerar serviços de caráter público". (Disponível em: http://www.filantropia.org/ OqueeTerceiroSetor.htm>. Acesso em: 15 maio 2017).

Este setor está sujeito às mesmas implicações contábeis e premissas assumidas para as entidades em geral, inclusive o pressuposto da continuidade. Contudo, as origens de recursos guardam características bem particulares.

A partir das considerações acima analise os conceitos a seguir dispostos:

- I. As demonstrações contábeis normalmente são elaboradas tendo como premissa que a entidade está em atividade (going concern assumption) e irá manter-se em operação por um futuro previsível.
- II. São aumentos nos benefícios econômicos durante o período contábil, sob a forma da entrada de recursos ou do aumento de ativos ou diminuição de passivos.
- III. A contribuição pecuniária, prevista em lei orçamentária, concedida por órgão do setor público à entidade pública ou privada.

Os conceitos relatados, respectivamente, são:

- a) Continuidade recebíveis doações.
- b) Competência receitas doações.
- c) Competência disponibilidade doações.
- d) Competência receitas subvenções.
- e) Continuidade receitas subvenções.

Seção 1.3

Demonstrações contábeis em entidades sem fins lucrativos

Diálogo aberto

Olá! Como vai a sua caminhada no aprendizado desta disciplina? Esperamos que já tenha percebido a evolução de seu conhecimento, pois já estamos iniciando a terceira seção desta unidade. Nesta seção, serão discutidos aspectos relacionados às demonstrações contábeis de entidades sem fins lucrativos.

Pois bem, é necessário que retomemos do ponto em que paramos com o nosso personagem, sabendo que o sr. Hans já está com a sua entidade aberta e em pleno funcionamento (plano de contas elaborado e demais tratativas contábeis e legais em perfeitas condições).

Agora, para esta seção, propomos a você a seguinte atividade: transcorrido um trimestre, você necessita efetuar a prestação de contas conforme previsto em estatuto. Guardadas as exigências estabelecidas pelo órgão deliberativo interno, ficou determinado que fossem a cada trimestre analisados:

- a) o plano de trabalho, para fins de entendimento das ações que foram previstas, em especial:
 - o andamento do plano de trabalho com as respectivas ações previstas com sua devida realização;
 - a origem dos recursos, a infraestrutura;
 - a identificação das ações e projetos internos.

b) o relatório das atividades, de modo que pudessem ser acompanhados os trabalhos desenvolvidos no período pela gestão, no que se referiu aos objetivos alcançados, a origem dos recursos, infraestrutura utilizada e a identificação da efetiva ação promovida.

Em termos contábeis, a Figura 1.5 e 1.6 evidenciaram, respectivamente, a posição patrimonial e do desempenho da entidade:

Figura 1.5 | Balanco Patrimonial 11TR 2017 "Instituto Hans de Língua Portuguesa"

BALANÇO PATRIMONIAL FINDOS 31/03/2017

	2017		2017
Circulante		Circulante	
Caixa e Equivalentes de Caixa	45.000	Fornecedores	20.000
Caixa e Bancos	5.000	Outras contas a pagar	100.000
Aplicações Financeiras	40.000	Obrigações com pessoal	80.000
Valores a compensar	150.000		
Total do Ativo Circulante	195.000	Total do Passivo Circulante	150.000
Realizável a longo prazo			
Adiantamentos	25.000		
Imobilizado	113.800	Patrimônio Social	183.800
		Fundo Patrimonial	22.000
Total do Ativo não circulante	138.800	Superávit ou Déficit Acumulado	161.800
Total do Ativo	333.800	Total do Passivo	333.800

Fonte: elaborada pelo autor.

Notadamente, o plano de trabalho previa a seguinte posição para origem de recursos:

Tabela 1.1 | Previsão de receitas - Plano de trabalho: 1ITR 2017

	Previsto	Realizado
Doações	300.000	350.000
Mensalidades	45.000	48.500
Outras receitas	0	15.000

Fonte: elaborada pelo autor.

Da mesma forma, o resultado do período foi elaborado de acordo com os preceitos normativos e legais vigentes, de forma que o período apresentou superávit, o que deixou o órgão deliberativo bastante entusiasmado

Figura 1.6 | Demonstração de resultado 1ITR 2017

DEMONSTRAÇÃO DO DÉFICIT/SUPERÁVIT DO PERÍODO, FINDOS 31/03/2017

Receitas	398.500
Custos	(250.000)
Resultado bruto	148.500
Outras despesas	(2.700)
Outras receitas	15.000
Resultado operacional	160.800
Resultado financeiro	1.000
Superávit	161.800

Fonte: elaborada pelo autor.

Diante da necessidade de expansão da estrutura da entidade, foi solicitado a você que simulasse quanto deveria ser a arrecadação da organização para atingimento da receita ideal a fim de chegar a um patamar de 200 mil de superávit, pois só assim conseguiriam financiar toda a reforma sem necessitar de recursos bancários, por exemplo.

Após concluir esta simulação, foi-lhe solicitado que apontasse na mesma DRE as seguintes informações: (1) Rentabilidade (%) do patrimônio líquido (considere que antes da simulação o patrimônio girava em torno de R\$ 450.000); (2) o quanto o patrimônio líquido final representaria do total do ativo (assuma um ativo de \$ 680.000)

aplicado na entidade. Diante disso, seria possível entender quem está financiando os recursos da entidade e como vem crescendo o patrimônio da entidade em virtude dos resultados alcançados. Considere que apenas os custos desta demonstração de resultado possui caráter variável. Desconsidere, para esta simulação, a existência de outras receitas e assuma que o resultado financeiro será nulo.

Para desenvolver esta atividade, será necessário ter o entendimento dos aspectos básicos da contabilidade, no que se refere ao controle patrimonial e apuração dos resultados, para que possam ser aplicados em entidades relacionadas ao terceiro setor.

Não pode faltar

Olá, tudo bem? Para prosseguirmos com nossos estudos, vamos relembrar a seção anterior?

Pois bem, os aspectos contábeis foram delineados na Seção 1.2 com ênfase na abordagem das receitas, ou seja, reconhecimento e mensuração. Igualmente, tratou-se brevemente das normas CPC 30, da Seção 23 da norma CPC-PME e, por fim, da norma ITG 2002 (R1).

Nesta seção, conforme já trazido de início, será tratada dos aspectos mais relevantes das demonstrações financeiras em entidades sem fins lucrativos.

De início, se faz necessário relembrar também que para tais entidades todos os pressupostos contábeis aceitos devem ser aplicados, ou seja, não cabe a dispensa da preparação e elaboração das demonstrações financeiras, o que significa dizer que referidas peças contábeis devem obedecer ao que prescreve a estrutura conceitual básica da contabilidade.

Dito isso, e conforme relata o Conselho Federal de Contabilidade (2011, p. 3), demonstrações contábeis preparadas sob a orientação desta estrutura conceitual "objetivam fornecer informações que sejam úteis na tomada de decisões econômicas e avaliações por parte dos usuários em geral, não tendo o propósito de atender finalidade ou necessidade específica de determinados grupos de usuários".

De acordo com Fipecafi (2013, p. 37), "o objetivo da elaboração

e divulgação de relatório contábil-financeiro de propósito geral constitui o pilar da estrutura conceitual".

Note que o entendimento da estrutura conceitual básica não parece tão simples, não é? Para entendê-la, será necessário que saiba qual é o propósito de elaboração do relatório contábil-financeiro de propósito geral.

Veja o que o Conselho Federal de Contabilidade (2011, p. 7) em seu item OB2 menciona a respeito do assunto em tela:

O objetivo do relatório contábil-financeiro de propósito geral (*) é fornecer informações contábil-financeiras acerca da entidade que reporta essa informação (reporting entity) que sejam úteis a investidores existentes e em potencial, a credores por empréstimos e a outros credores, quando da tomada decisão ligada ao fornecimento de recursos para a entidade. Essas decisões envolvem comprar, vender ou manter participações em instrumentos patrimoniais e em instrumentos de dívida, e a oferecer ou disponibilizar empréstimos ou outras formas de crédito.



A finalidade das demonstrações financeiras segundo Slomski et al. (2012, p. 12) é demonstrar a "a representação da estruturada e posição patrimonial, financeira e do desempenho financeiro de uma entidade".

Mas, para satisfazer esse objetivo é necessário entender que tais demonstrações contábeis, como mencionam Santos e Schmidt (2015, p. 39), devem proporcionar "informação da entidade acerca do ativo, passivo, patrimônio líquido, receitas, despesas, ganhos, perdas, alterações no capital próprio mediante integralizações de capital dos proprietários e distribuição a eles".

Nesse sentido, é necessário reforçar que os elementos integrantes das demonstrações contábeis se dispõem entre aqueles integrantes da posição financeira-patrimonial e do desempenho. Veja a figura a seguir:

Figura 1.7 | Posição patrimonial e financeira x performance: elementos

Posição patrimonial e financeira
Ativos
Passivos
Patrimônio líquido
Performance
Receitas
Despesas

Fonte: elaborada pelo autor.

Mas saiba que antes de definir cada elemento é necessário que se conheça a premissa básica da contabilidade, ou seja, a continuidade. A respeito desse assunto, caro aluno, veja o que a Fipecafi (2013, p. 46) menciona:



As demonstrações contábeis normalmente são elaboradas tendo como premissa que a entidade está em atividade (going concern assumption) e irá manter-se em operação por um futuro previsível. Desse modo, parte-se do pressuposto de que a entidade não tem a intenção, nem tampouco a necessidade, de entrar em processo de liquidação ou de reduzir materialmente a escala de suas operações. Por outro lado, se essa intenção ou necessidade existir, as demonstrações contábeis podem ter que ser elaboradas em bases diferentes e, nesse caso, a base de elaboração utilizada deve ser divulgada.

O entendimento geral dessa abordagem é que, caso queira se desfazer da entidade, a forma de atribuir valor aos elementos patrimoniais se dará de maneira diferente do que é apregoado nas normas contábeis. O intuito será sempre o de refletir a essência econômica das informações que estão sendo prestadas aos usuários.

Dessa forma, é necessário enfatizar que, no caso da entidade sem fins lucrativos, o interesse social é o foco, e os usuários possuem perfil diferente dos abordados, segundo a teoria contida na estrutura conceitual, no sentido de que a entidade possui como usuários pessoas distintas daquelas inseridas no contexto de empresas que objetivam o lucro.

Isso posto, é necessário retomar a abordagem dos elementos patrimoniais de modo a mencionar a demonstração contábil que os contem, ou seja, o balanço patrimonial. Conforme observam Santos e Schmidt (2015, p. 45)

Segundo o CPC, as normas de elaboração estão consubstanciadas nos itens 54 a 80 do pronunciamento técnico CPC 26(R1), o qual não prescreve a ordem ou o formato que deva ser utilizado na apresentação das contas do balanço patrimonial. No entanto, a ordem legalmente instituída no Brasil deve ser observada, isto é, ordem decrescente de liquidez.



Muito bem, tais elementos integrantes do patrimônio são por sua vez relatados por Fipecafi (2013, p. 46) e podem ser definidos como segue:

- a) ativo é um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que fluam futuros benefícios econômicos para a entidade;
- b) passivo é uma obrigação presente da entidade, derivada de eventos passados, cuja liquidação se espera que resulte na saída de recursos da entidade capazes de gerar benefícios econômicos;
- c) patrimônio líquido é o interesse residual nos ativos da entidade depois de deduzidos todos os seus passivos.



Particularmente a respeito do ativo, e quando uma apresentação baseada na liquidez não proporcionar informação confiável e mais relevante, Santos e Schmidt (2015, p. 45) mencionam que:

Da mesma forma que nas normas pela legislação societária, de acordo com o item 61 do pronunciamento técnico CPC 26(R1), qualquer que seja o método de apresentação adotado, a entidade deve evidenciar o montante esperado a ser recuperado em até doze meses ou mais do que 12 meses para cada item de ativo, ou seja, quando da elaboração do balanço patrimonial, o mesmo será dividido em:



- Ativo circulante.
- Ativo não circulante.

De forma geral, os ativos e passivos podem ser identificados por uma classificação baseada na sua liquidez e de forma detalhada em curto ou longo prazo. O entendimento do curto prazo é abordado pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (2009, p. 19) que explicam os critérios de satisfação de tal critério, sendo os seguintes:



- (a) espera-se que seja realizado, ou pretende-se que seja vendido ou consumido no decurso normal do ciclo operacional da entidade;
- (b) está mantido essencialmente com o propósito de ser negociado;
- (c) espera-se que seja realizado até doze meses após a data do balanço; ou
- (d) é caixa ou equivalente de caixa (conforme definido no Pronunciamento Técnico CPC 03 Demonstração dos Fluxos de Caixa), a menos que sua troca ou uso para liquidação de passivo se encontre vedada durante pelo menos doze meses após a data do balanço.

Todos os demais ativos devem ser classificados como não circulantes

Agora, em termos de evidenciação, mensuração e divulgação de ativos, a Figura 1.8 ilustra de forma bastante sucinta como se deve efetuar os respectivos procedimentos.

Figura 1.8 | Evidenciação, mensuração e divulgação de ativos

	Tipos de Ativo	Reconhecimento	Mensuração	Divulgação
	Caixa e equivalentes de caixa	Probabilidade (realização de benefício	Valor justo	Balanço Patrimonial e Notas
Circulante	Clientes e outros econômico futuro); recebíveis Materialidade e		Valor presente	Explicativas.
Ircul	Estoques	confiabilidade	Valor de liquidação	
Ū	Ativos financeiros	(bases confiáveis para a	Custo ou valor justo	
	Ativos classificados como disponíveis para venda	mensuração pelo custo ou valor).	Valor justo	

	Ativos biológicos	Valor justo
Não Circulante	Investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial	Custo ou valor justo/Valor recuperável do ativo
	Propriedades para investimento	Custo ou valor recuperável do ativo
	Imobilizado	Custo ou valor recuperável do ativo
	Intangível	Custo ou valor recuperável do ativo

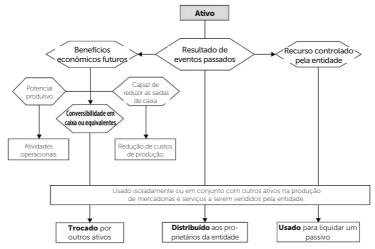
Fonte: Slomski et al. (2012, p. 47).

Perceba que tem-se no ativo a principal definição da estrutura conceitual. Importante mencionar que o seu entendimento é essencial para assimilar o conceito dos demais elementos patrimoniais e do desempenho.

Observe também, nas palavras de Slomski et al. (2012, p. 44), que a principal característica do ativo refere-se "à capacidade de geração de benefício econômico futuro, bem como ao seu potencial de contribuir, direta ou indiretamente, com o fluxo de caixa e equivalentes de caixa de uma entidade, uma vez que o fluxo de caixa poderá surgir pelo uso de um ativo ou por sua liquidação".

Corrobora com o entendimento das características do ativo na Figura 1.9.

Figura 1.9 | Características do ativo



Fonte: Slomski et al. (2012, p. 45).

Pois bem, uma característica essencial para a existência do passivo, nas palavras da Fipecafi (2013, p. 47-48), é que a entidade tenha "uma obrigação presente. Uma obrigação é um dever ou responsabilidade de agir ou de desempenhar uma dada tarefa de certa maneira. As obrigações podem ser legalmente exigíveis em consequência de contrato ou de exigências estatutárias".

Ao passivo denominado de circulante e, de acordo com Santos e Schmidt (2015, p. 50),



nas normas brasileiras, pelo CPC, conforme determina o item 69 do pronunciamento técnico CPC 26(R1), um passivo deve ser classificado como passivo circulante quando atender qualquer dos sequintes parâmetros:

- espera-se que seja liquidado durante o ciclo operacional normal da entidade;
- está mantido essencialmente para a finalidade de ser negociado;
- deve ser liquidado no período de até doze meses após a data do balanço; ou
- a entidade não tem direito incondicional de postergar sua liquidação durante pelo menos doze meses após a data do balanço.

Ao mencionar o último elemento patrimonial, no caso, o patrimônio líquido, este é denominado "como algo residual" (FIPECAFI, 2013, p. 48). Slomski et al. (2012, p. 51), em reforço ao assunto, trata de forma bastante sucinta sobre o referido elemento quando menciona que o valor pelo qual o patrimônio líquido é apresentado no Balanço Patrimonial "depende da mensuração dos ativos e passivos". Neste sentido, eles explicam que os valores contábeis do patrimônio líquido em sua normalidade divergem dos valores que seriam obtidos pela valoração no mercado por divergência de critério.

Brevemente, tratamos, até aqui, dos elementos do patrimônio. Mas os elementos que compõem a performance, mencionada na norma contábil como necessária para que as informações contábeis sejam úteis serão tratados na terceira e última unidade desta disciplina. Aliás, você sabe do que se trata a performance mencionada?

Vamos lá! No que se refere aos elementos do desempenho, temos, como peça contábil a ser explorada, a "demonstração de resultados", que é "frequentemente utilizado como medida de performance ou como base para outras medidas, tais como o retorno do investimento ou o resultado por ação." (FIPECAFI, 2013, p. 49).

Mas, a partir da definição trazida, você consegue definir receitas? E despesas?

Note que as receitas podem ser entendidas como

aumentos nos benefícios econômicos durante o período contábil, sob a forma da entrada de recursos ou do aumento de ativos ou diminuição de passivos, que resultam em aumentos do patrimônio líquido, e que não estejam relacionados com a contribuição dos detentores dos instrumentos patrimoniais. (FIPECAFI, 2013, p. 49)



De forma resumida, as receitas fazem o ativo aumentar, seja na forma de caixa ou de direitos. Da mesma forma, podem ser dados em pagamento de dívidas.

Então, é importante você compreender, em linhas gerais, que o aumento do benefício é o que se busca na promoção das atividades

da entidade, sendo inclusive o ativo o conceito mais importante de toda estrutura básica da contabilidade. Saiba também que o aumento do benefício diz respeito à entrada de caixa que se cria pela existência das receitas.

A receita e as despesas "estão relacionadas à mesma transação e são reconhecidas simultaneamente, ou seja, sempre deve haver o reconhecimento das receitas e custos, sendo que esse processo está vinculado ao princípio da confrontação das despesas com as receitas (regime de competência)" (SLOMSKI et al., 2012, p. 57).

Uma vez entendido o conceito de receitas, as despesas abrangem



tanto as perdas quanto as despesas propriamente ditas que surgem no curso das atividades usuais da entidade. As despesas que surgem no curso das atividades usuais da entidade incluem, por exemplo, o custo das vendas, salários e depreciação. Geralmente, tomam a forma de desembolso ou redução de ativos, como caixa e equivalentes de caixa, estoques e ativo imobilizado. (FIPECAFI, 2013, p. 50)

Neste ponto, Toigo (2009, p. 27) afirma que as informações contábeis decorrem da análise de dados e "geralmente servem para reduzir ou suscitar questionamentos. Um dado é relevante se dele puder ser composta uma informação. É pelo conjunto dos dados contábeis que se obtém a informação contábil".

Nesse sentido, cabe o reforço que, da forma em que se elaboram as demonstrações financeiras do ponto de vista técnico, é cercado de aspectos qualitativos. Os aspectos qualitativos ou a qualidade da informação contábil está fundamentada na relevância e na representação fidedigna dos fatos contábeis registrados.

Ademais, a respeito dos aspectos qualitativos da informação contábil, veja que Slomski et al. (2012) mencionam que é necessário à entidade a continuidade e a utilização do regime de competência que forneça a seus usuários aspectos de comparabilidade com manutenção das políticas contábeis utilizadas, de relevância, confiabilidade e de compreensibilidade.

Saiba você que tais características qualitativas serão úteis se a informação for "relevante e representar com fidedignidade o que se propõe a representar. A utilidade da informação contábil financeira é melhorada se ela for comparável, verificável, tempestiva e compreensível." (FIPECAFI, 2013, p. 41).

Diferentemente das entidades em geral, principalmente aquelas de capital aberto que devem apresentar o denominado conjunto completo das demonstrações financeiras preconizado pela norma contábil pertinente, no caso a CPC 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis, em seu item 10, as entidades sem fins lucrativos devem preparar e apresentar por força da norma brasileira de contabilidade um número menor de demonstrativos.

Em compensação, no caso das entidades sem fins lucrativos, é necessário que haja, além das demonstrações contábeis, a chamada "prestação de contas". França (2015) define como sendo um conjunto de documentos e informações que os dirigentes das entidades confeccionam e deixa à disposição dos órgãos pertinentes. Tais informações ajudam na formação do entendimento, das contas e da forma como está sendo gerida a entidade. Também serve para aferir se o que está estabelecido no estatuto social ou na lei vem sendo cumprido.

Diante desse entendimento é cabido comentar que existem elementos também a serem trazidos na prestação de contas que, basicamente são: o plano de trabalho, o relatório de atividades, as demonstrações contábeis, além de informações bancárias, o inventário patrimonial, algumas declarações tributárias acessórias, Parecer do Conselho Fiscal, o Relatório de Auditoria Independente, Cópia de Convênio, Contrato e Termo de Parceria e Sistema de Gestão de Convênios e Contrato de Repasses (Siconv), quando aplicáveis (FRANÇA, 2015).

A título de ilustração, você pode acessar a prestação de contas de determinada fundação contida no endereço abaixo, brevemente resumida na Figura 1.10.

Figura 1.10 | Tela resumo dos itens da prestação de contas

prestação de contas é obrigatória, decorrente da disposição do art. 66 do Código Civil realizada na Promotoria A prestação de contas ao Ministério Público é feita anualmente ou pontualmente quando solicitado. Essa de Justiça de Fundações da Cidade de Campinas, Estado de São Paulo, sede da fundação.

Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome – Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social - CEBAS

A Lei Nº 12.101/2009 e o Decreto 7.237/2010 modificaram o regime normativo de concessão do Certificado de Entidades Beneficentes de Assistência Social (CEBAS). A partir da nova legislação, a FEAC mantém sua concessão e renovação da certificação junto ao Ministérios do Desenvolvimento Social e Combate à Fome.

- Clique aqui e confira o Estatuto Social
- Clique aqui e confira o Relatorio de atividades 2015
- Clique aqui e confira o Balanço Patrimonial 2015 / Relatório de Demonstrações Financeiras 2015 auditado pela Deloitte Touche Tohmatsu Auditores Independentes.
- Clique aqui e confira o **Plano de Trabalho 2016 da Fundação FEAC** encaminhado ao CMDCA.

Fonte: http://www.feac.org.br/accountability-prestacao-de-contas/. Acesso em: 16 maio 2017.

O plano de trabalho de acordo com França (2015) é o "relatório em que a entidade deve demonstrar as ações previstas, comparativamente com as realizadas, e a respectiva análise de suas variações".

Por sua vez, o relatório de atividades constitui "um documento circunstanciado dos trabalhos desenvolvidos no período da gestão, acompanhado de elementos que comprovem a efetiva realização, de acordo com as finalidades estatutárias da entidade" (CFC, 2008, p. 3).

Por fim e no que tange à Demonstrações contábeis e de acordo com a ITG (2002 apud FRANÇA, 2015, p. 41), – devem ser elaboradas pela Entidade sem Finalidade de Lucros: "o Balanço Patrimonial, a Demonstração do Resultado do Período, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, a Demonstração dos Fluxos de Caixa e as Notas Explicativas, conforme previsto na NBC TG 26 ou na Seção 3 da NBC TG 1000, quando aplicáveis."



Ao final do *Não pode faltar* foi utilizado o termo declarações acessórias, mas você sabe o que significa? Não? Diferentemente da obrigação denominada principal que é dar aos cofres do governo o tributo, a obrigação é acessória quando, "por força de lei, a prestação a ser cumprida é a de fazer ou não fazer alguma coisa, ou permitir que ela seja feita pelo Fisco, tudo no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos (artigo 113, § 2, do CTN)." Disponível em: https://guiatributario.net/2015/05/0-que-sao-obrigacoestributarias-acessorias/, Acesso em: 15 abr. 2015.

No caso das entidades sem fins lucrativos temos como exemplo de declaração acessória Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) e a Relação Anual de Informações Sociais (Rais).

É imprescindível que reconheça que tais declarações são essenciais pois integram a chamada "prestação de contas". Ademais, este relatório, conceitualmente, é uma "obrigação das entidades sem fins lucrativos" devendo ser apresentados aos usuários das demonstrações das entidades em caráter de transparência e de acompanhamento dos procedimentos relacionados à gestão sempre como preocupação de se cumprir cláusula do estatuto social ou de legislação específica. Os usuários em questão são os órgãos reguladores e demais autoridades.



Reflita

Qual é a grande informação que é dada aos usuários na prestação de contas quando da apresentação do resultado da entidade uma vez que a esta não é cabido distribuir aos sócios as parcelas do seu desempenho?



Exemplificando

Alguns passivos, mesmo em entidades sem fins lucrativos, podem ser mensurados por meio do emprego de significativo grau de estimativa. Estes são chamados de passivos de provisão, você sabia?

Alguns exemplos típicos de provisões (FIPECAFI, 2013, p. 404), são:



- a) provisão para garantias de produtos, mercadorias e serviços;
- b) provisão para riscos fiscais, trabalhistas e cíveis;
- c) provisão para reestruturação;
- d) provisão para danos ambientais causados pela entidade.
- e) dentre outras provisões.

De acordo com a determinação da norma contábil, não é mais adequado denominar de provisão os créditos de clientes pela inadimplência. Da mesma forma, não é adequado denominar de provisão os valores a pagar de férias e de décimo terceiro salários em aberto. Estes ainda são denominados de "provisões derivadas de apropriações por competência" (accruals) (FIPECAFI, 2013, p. 400).



Pesquise mais

O que acha de iniciar uma leitura a respeito das imunidades tributárias relativas às entidades sem fins lucrativos? Dentre diversos assuntos. você poderá ler a respeito da imunidade tributária como emancipação, como garantias fundamentais, também da imunidade sobre as contribuições sociais, dentre tantos outros aspectos relevantes.

Como sugestão deixa-se o vídeo denominado "Isenções e imunidades para entidades do terceiro setor" disponível em: https://www. youtube.com/watch?v=sH9f20RGa3w>. Acesso em: 16 maio 2017.

Sem medo de errar

Olá, voltamos nesse ponto para responder a situação-problema apresentada no início desta seção, você se recorda? Não? Vamos retomar o assunto. Aqui é necessário que retomemos na íntegra a pedida, veja:

Recapitulando a pedida trazida temos:

Diante da necessidade de expansão de sua estrutura da entidade lhe foi solicitado que simulasse quanto deveria ser a arrecadação da entidade para atingimento da receita ideal para alcançar um patamar de 200 mil de superávit, pois só assim conseguiriam financiar toda a reforma sem necessitar de recursos bancários, por exemplo.

Após concluir esta simulação, foi solicitado que você apontasse na mesma DRE as seguintes informações: (1) rentabilidade (%) do patrimônio líquido considere que antes da simulação o patrimônio gira em torno de R\$ 450.000 e (2) o quanto o patrimônio líquido final representaria do total do ativo (assuma um ativo de \$ 680.000) aplicado na entidade. Diante disso, seria possível entender quem está financiando os recursos da entidade e como vem crescendo o patrimônio da entidade em virtude dos resultados alcançados. Considere que apenas os custos desta demonstração de resultado possui caráter variável. Desconsidere para esta simulação a existência de outras receitas e assuma que o resultado financeiro será nulo.

Mas, vamos relembrar o resultado anteriormente apurado? Retomemos a Figura 1.6, já apresentada:

Figura 1.6 | Demonstração de resultado 1ITR 2017

DEMONSTRAÇÃO DO DÉFICIT/SUPERÁVIT DO PERÍODO, FINDOS 31/03/2017

Receitas	398.500
Custos	(250.000)
Resultado bruto	148.500
Outras despesas	(2.700)
Outras receitas	15.000
Resultado operacional	160.800
Resultado financeiro	1.000
Superávit	161.800

Fonte: elaborada pelo autor.

Com base na demonstração de resultados da Figura 1.6 recapitulada, temos o entendimento pormenorizado na Figura 1.11:

Figura 1.11 | Dados para a simulação

Custos de despesas variáveis (%)	37,26%
Custos e despesas fixas	2.700
Superávit para reformar por conta própria	200.000
Receita esperada (conhecimento do ponto de equilíbrio)	543.945,79

Fonte: elaborada pelo autor.

Diante dos parâmetros estabelecidos pela diretoria, o superávit para geração do resultado solicitado pela entidade seria brevemente resumido na Figura 1.12:

Figura 1.12 | Demonstração de resultado simulação

DEMONSTRAÇÃO DO DÉFICIT/SUPERÁVIT DO PERÍODO, FINDOS 31/05/2017

Receitas	543.946
Custos	(341.246)
Resultado bruto	202.700
Outras despesas	(2.700)
Outras receitas	0
Resultado operacional	200.000
Resultado financeiro	0
Superávit	200.000

Fonte: elaborada pelo autor.

O resultado alcançado representaria um crescimento de 23,6% (variação de um lucro de \$ 161.800 para \$ 200.000) no resultado final e de 36,5% (variação de uma receita de \$ 398.500 para \$ 543.946) na receita líquida fruto da arrecadação da entidade.

Por fim, a Figura 1.13 resume as solicitações "a" e "b".

Figura 1.13 | Análises da rentabilidade e das origens dos recursos aplicados

Patrimônio gira em torno de R\$	450.000
Superávit	200.000
Rentabilidade do PL	44,4%
Patrimônio líquido (PL)	650.000
Ativo R\$	680.000
Relação PL x ativo	95,6%

Fonte: elaborada pelo autor.

A rentabilidade auferida diante do patrimônio líquido é de 44,4% (R\$ 200.000 dividido R\$ 450.000) e relação do patrimônio líquido (PL), nos recursos aplicados nos ativos, é de 95,6% (R\$ 650.000 dividido por R\$ 680.000).

Avançando na prática

A entidade de interesse social e sua qualificação por órgãos governamentais

Descrição da situação-problema

Neste ponto, podemos fazer uso do conhecimento já praticado anteriormente na situação-problema e simular o desempenho da entidade uma vez assumida algumas premissas ou variáveis. Saiba que tanto uma fundação quanto uma associação poderá desde que cumpra alguns requisitos legais vir a receber subvenções do Governo. França comenta que,

com o objetivo de reconhecer a importância do trabalho desenvolvido pelas entidades de interesse social, o Poder Público lhes concede alguns registros e títulos, que atendem a determinados requisitos legais, podendo proporcionar benefícios, como imunidade, isenção, possibilidade de recebimento de recursos públicos etc. (FRANÇA, 2015, p. 41)



Para fins de exercício do que se demonstrou é necessário que projete o impacto no resultado da entidade do sr. Hans a partir da adaptação da demonstração do resultado da Figura 1.6 - Demonstração de Resultado 1ITR 2017, sabendo que eles podem conseguir receber subvenções, auxílios e doações da União,

uma vez que em futuro próximo atinjam ou preencham alguns requisitos.

O exercício é o seguinte: diante da possibilidade de aporte mensal de 400 mil reais a título de subvenção governamental com um custo diretamente atribuído a essa receita de 77% e mantendo a média mensal das receitas do 1ITR 2017 da entidade e já apresentado na Figura 1.13, qual seria o resultado da entidade?

Resolução da situação-problema

Com base nessas informações podemos criar esse resumo das receitas e custos principais. Veja a Tabela 1.2:

Tabela 1.2 | Resumo mensal e projeção de doze meses receitas x custos diretos

Projeção das receitas	Mensal (R\$)	Observações Nº de períodos		Valor projetado
Ordinárias	132.833	(318.800 dividido por 12)	12	1.594.000
de Subvenções	400.000	valor informado	12	4.800.000
Totais				6.394.000
Custos relacionados	Mensal (R\$)	% sobre as receitas	nº de períodos	Valor projetado
Custos receitas ordinárias	83.333	62,74%	12	1.000.000
das Subvenções	308.000	77,00%	12	3.696.000
Totais				4.696.000

Fonte: elaborada pelo autor.

Mantendo a média mensal e proporcionalizando por um período de doze meses, tem-se que o resultado da entidade sairia de um superávit realizado de 40,6% (por divisão simples do superávit pela receita do perído conforme visto na Figura 1.6) para um superávit de 29,1%, ou seja, com reduções percentuais na relação com as receitas. Mas veja também na Figura 1.14, que o crescimento em termos monetários é de 251,6% (R\$ 464.400,00 dividido por R\$ 132.100,00) de crescimento no superávit mensal.

Figura 1.14 | Resultado projetado com a inclusão das Subvenções Governamentais

DEMONSTRAÇÃO DO DÉFICIT/SUPERÁVIT DO PERÍODO, FINDOS 31/03/2017

Descrição	Anual (R\$)	% na Receita líquida
Receitas	6.394.000	100,0%
Custos	(4.696.000)	-73,4%
Resultado bruto	1.698.000	26,6%
Outras despesas	(32.400)	-0,5%
Outras receitas	180.000	2,8%
Resultado operacional	1.845.600	28,9%
Resultado financeiro	12.000	0,2%
Superávit	1.857.600	29,1%
Média trimestral ¹	464.400	251,6%

¹Variação do resultado realizado no 1ITR de 2017 em comparação com a variação na média trimestral .

Fonte: elaborada pelo autor.

Faça valer a pena

1.

A estrutura conceitual trata das demonstrações contábeis para fins gerais, inclusive das demonstrações contábeis consolidadas. Tais demonstrações contábeis são preparadas e apresentadas pelo menos anualmente e visam atender às necessidades comuns de informações de um grande número de usuários. (Disponível em: http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/t1.htm>. Acesso em: 15 abr. 2017)



Complete	а	sentença:
----------	---	-----------

'As	objetivam fornecer informações que sejam úteis
no(a)	econômicas e avaliações por parte dos
não tendo o propó	sito de atender finalidade ou necessidade específica de
determinados grup	os de usuários."

Assinale a alternativa correta:

- a) Demonstrações Financeiras tomada de decisões usuários em geral.
- b) Prestação de Contas controle das atividades acionistas majoritários.
- c) Demonstrações Financeiras tomada de decisões acionistas majoritários.

- d) Demonstrações Financeiras controle das atividades usuários em geral.
- e) Prestação de Contas tomada de decisões usuários em geral.

2.



A posição patrimonial e financeira da entidade é afetada pelos recursos econômicos que ela controla, como: sua estrutura financeira, sua liquidez e solvência, e sua capacidade de adaptação às mudanças no ambiente em que opera. As informações sobre os recursos econômicos controlados pela entidade e a sua capacidade, no passado, de modificar esses recursos são úteis para prever a capacidade que a entidade tem de gerar caixa e equivalentes de caixa no futuro. (Disponível em http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/t1.htm. Acesso em: 15 abr. 2017)

A finalidade das demonstrações financeiras é expressar uma representação da estruturada e posição patrimonial, financeira e do desempenho financeiro de uma entidade, NO ENTANTO, as informações contábeis devem proporcionar "informação da entidade acerca do ativo, passivo, patrimônio líquido, receitas, despesas, ganhos, perdas, alterações no capital próprio mediante integralizações de capital dos proprietários e distribuição a eles".

Assinale a alternativa correta:

- a) As duas afirmações estão corretas, mas tais assertivas não se complementam.
- b) Apenas a primeira demonstra-se válida, mas o assunto, no geral, se estivesse corretamente estruturado na segunda afirmação, guardaria uma relação contextual.
- c) As duas afirmações estão incorretas, não guardando sentido nenhum entre elas.
- d) Apenas a segunda demonstra-se válida, mas o assunto, no geral, se estivesse corretamente estruturado na primeira afirmação, guardaria uma relação contextual.
- e) As duas afirmações estão corretas, sendo tais assertivas complemento uma da outra.
- **3.** A lei societária Lei nº 6.404, de 1976 a partir de 2008 sofreu profundas alterações, inicialmente pela Lei nº 11.638, de 2007 (1) e pela Medida Provisória nº 449/08, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, quando foram introduzidos novos conceitos, métodos e critérios contábeis

e fiscais, com o fim de harmonizar as regras contábeis adotadas no Brasil aos padrões internacionais de contabilidade (padrão *International Financial Report Standart* – IFRS), recepcionando, assim, a transparência internacional de regras e informações contábeis a serem observadas por todas as companhias abertas e pelas empresas de grande porte (2), quando da elaboração de suas demonstrações financeiras. (Disponível em: http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?page=/index.php?PID=237788. Acesso em: 15 abr. 2017.)

Analise as assertivas a seguir:

- I. As demonstrações contábeis normalmente são elaboradas tendo como premissa que a entidade está em atividade e irá manter-se em operação por um futuro previsível.
- II. A ordem legalmente instituída no Brasil para o balanço e que deve ser observada é a ordem crescente de liquidez.
- III. Qualquer que seja o método de apresentação do balanço, a entidade deve evidenciar o montante esperado a ser recuperado em até doze meses ou mais do que doze meses para cada item de ativo, separando em ativo circulante e ativo realizável a longo prazo.

É correto o que se afirma em:

- a) Apenas a primeira assertiva está correta.
- b) Apenas a segunda assertiva está correta.
- c) Apenas a terceira assertiva está correta.
- d) Apenas as duas primeiras assertivas estão corretas.
- e) Apenas as duas últimas assertivas estão corretas.

Referências

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. Resolução CFC nº 1.374/11. Brasília: CFC. 2011. _____. Conselho Federal de Contabilidade. Normas Brasileiras de Contabilidade NBCT1 - Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis. Brasília: CFC, 2008. Disponível em: http://www.portaldecontabilidade. com.br/nbc/t1.htm>. Acesso em: 15 abr. 2017. _____. Conselho Federal de Contabilidade. Manual de procedimentos contábeis e prestação de Brasil. 2. ed. Brasília: CFC, 2008. _____. Conselho Federal de Contabilidade. Manual de procedimentos contábeis e prestação de Brasil. 3. ed. Brasília: CFC, 2015. ____. Conselho Federal de Contabilidade. Princípios fundamentais e normas brasileiras de contabilidade. 2. ed. Brasília: CFC. 2008. . Comitê de Pronunciamentos Contábeis, Pronunciamento Técnico CPC 26 (R1): apresentação das demonstrações contábeis. Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade - IAS 1 (IASB - BV 2011). Brasília: CPC, 2011. ____. Decreto nº 7.237, de 20 de julho de 2010. Casa Civil, Subchefia para Assuntos Jurídicos. Brasília, DF, 2010.

_____. Lei nº 10.406, de 10 janeiro de 2002. Código Civil. Casa Civil. Brasília, DF, 2002.

CABRAL, Eloisa Helena de S. Terceiro setor: gestão e controle social. 2. ed. São

Paulo: Saraiva, 2015.

FIPECAFI. Manual de contabilidade societária. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

FRANÇA, José Antonio de (Coord.); ANDRADE, Álvaro Pereira de et al. **Manual de procedimentos para o terceiro setor**: aspectos de gestão e de contabilidade para entidades de interesse social. Brasília: CFC; FBC; Profis, 2015.

GUIA tributário: informações fiscais e tributárias. Disponível em: https://guiatributario.net/2015/05/05/o-que-sao-obrigacoes-tributarias-acessorias/. Acesso em: 15 abr. 2017.

OLIVEIRA, Aristeu de; ROMÃO, Valdo. **Manual do terceiro setor e instituições religiosas**: trabalhista, previdenciária, contábil e financeira. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

PAES, José Sabo; MAGALHÃES, Juliana (Coord.). **Terceiro setor e tributação**. Rio de Janeiro: Forense, 2014. v. 7.

SANTOS, José dos; SCHMIDT, Paulo. **Contabilidade societária**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

SLOMSKI, Valmor et al. **Contabilidade do terceiro setor**: uma abordagem operacional: aplicável às associações, fundações, partidos políticos e organizações religiosas. São Paulo: Atlas, 2012.

TACHIZAWA, Takeshy. **Organizações não governamentais e terceiro setor**: criação de ONGs e estratégias de atuação. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

TOIGO, Renato Francisco. **Fundamentos de contabilidade e escrituração**. 4. ed. Caxias do Sul: Educs, 2009.

Características dos elementos patrimoniais

Convite ao estudo

Pronto para iniciar a leitura desta unidade? Primeiramente apresentaremos os assuntos a serem abordados e que, a partir de agora, contribuirão para a formação do entendimento dos elementos integrantes do patrimônio líquido. Devemos relembrá-lo também que até aqui já foram vistos os aspectos regulatórios para o Terceiro Setor com a formação do entendimento do modelo trissetorial. Ademais, como competência técnica, você irá compreender e aplicar os elementos normativos que regem a contabilidade e no tratamento das contas patrimoniais em organizações do terceiro setor.

Espera-se que ao final desta unidade você tenha aprendido a contabilizar os elementos patrimoniais relacionados ao ativo, passivo e patrimônio líquido de entidades sem fins lucrativos.

Na Seção 2.1, discutiremos e estudaremos o ativo, em termos de sua caracterização e essência teórica nos moldes preconizados pela norma contábil vigente. Além disso, serão examinados os critérios de reconhecimento e mensuração e divulgação dos diversos recursos controlados pelas entidades, em especial daquelas que não visam ao lucro.

Na Seção 2.2, avançaremos no estudo do patrimônio no sentido de pormenorizar e aprofundar o estudo do passivo da entidade. Assim como feito antes com o ativo, a origem de recursos agora ganhará foco, sendo tratada, nesta seção, com vistas também ao critério de reconhecimento, mensuração e, como não poderia faltar, da evidenciação.

Em seguida, a Seção 2.3 versará sobre o entendimento do patrimônio líquido, elemento este nascido da equação básica da contabilidade e denominado pela norma contábil vigente (CPC 00 de 2012, no item 25) como "interesse residual dos ativos da entidade depois de deduzidos todos os seus passivos". Também debateremos a respeito da classificação das contas e sua composição.

Pois bem, para que você possa atingir os objetivos traçados para esta unidade, continuaremos trabalhando de acordo com o contexto da Unidade 1. Lembra-se do caso do sr. Hans? Que pretendia abrir uma ONG para proporcionar melhor formação dos cidadãos com a língua portuguesa? Foi neste contexto que você o auxiliou a observar os aspectos regulatórios da entidade, os aspectos contábeis relacionados a entidades do terceiro setor, bem como a certificação que é atribuída a organizações com estas características e, finalmente, a como estruturar as demonstrações contábeis.

O sr. Hans agora se deparou com outras demandas, principalmente no que tange aos aspectos contábeis. A entidade está em pleno funcionamento, mas precisa se atentar para a correta observação dos elementos patrimoniais da entidade. Ciente de suas limitações, o sr. Hans convida você para desenvolver o trabalho de observar os critérios de reconhecimento das contas e, consequentemente, a sua mensuração nos relatórios contábeis.

Neste contexto, algumas questões serão relevantes para discussão, como: quais as características preponderantes dos elementos patrimoniais da entidade? Como pode ser estabelecida a mensuração de tais elementos? Qual a composição de tais elementos e como classificá-los? Temos aqui algumas perguntas que carecem de muito trabalho, para que possamos compreender a aplicabilidade destes preceitos em entidades voltadas para o terceiro setor. Então, vamos em frente!

Seção 2.1

Característica dos elementos patrimoniais tal como no BSC

Diálogo aberto

Olá, aluno, aqui daremos seguimento ao acompanhamento da entidade do sr. Hans, nosso personagem criado na Unidade 1.

Neste sentido, você se recorda de como ficou evidenciada no balanço patrimonial a posição financeira da entidade sem fins lucrativos do sr. Hans? Não?

Pois bem, havíamos elaborado o fechamento das demonstrações contábeis no mês de março de 2017, de modo que, para ajudá-lo a recordar, foi resgatado o balanço patrimonial 1ITR 2017: "Instituto Hans pela leitura e Língua Portuguesa".

Tabela 2.1 | Balanço patrimonial

BALANÇO PATRIMONIAL FINDOS 31/03/2017				
2017		2017		
Circulante		Circulante		
Caixa e equivalentes de caixa	45.000	Fornecedores	50.000	
Caixa e bancos	5.000	Outras contas a pagar	100.000	
Aplicações financeiras	40.000	Obrigações com pessoal	80.000	
Valores a compensar	150.000			
Total do Ativo Circulante realizável a longo prazo	195.000	Total do Passivo Circulante	150.000	
Adiantamentos	25.000			
Imobilizado	113.800	Patrimônio social	183.800	
·		Fundo patrimonial	22.000	
Total do Ativo não circulante	138.800	Superávit ou déficit acumulado	161.800	
Total do Ativo 333.800		Total do Passivo	333.800	

Fonte: elaborada pelo autor.

Agora, é necessário que continue o acompanhamento diante das novas movimentações ocorridas, durante o período inserido de 1 de abril a 30 de junho.

- 1. Tendo em vista a necessidade de ampliação das instalações para melhor comportar os alunos, foi necessário que se resgatasse, ao término do trimestre, o saldo integral das aplicações financeiras. Durante o 2º trimestre houve um rendimento de R\$ 1.212,04. (rendimento de 1% sobre os montantes anteriormente depositados e constantes da posição observada no 1ITR apresentada).
- 2. 50% dos valores a compensar constantes nas Demonstrações Financeiras do 1ITR foram recebidos no trimestre.
- 3. Dos adiantamentos constantes no ativo de longo prazo, 30% foram conciliados contra a conta fornecedores, o que reduziu o montante da conta passivo no mesmo montante.
- 4. Os ativos imobilizados entraram em efetivo uso no primeiro dia útil do 2º trimestre, sendo, inclusive, necessário evidenciar, de acordo com o normativo vigente, o reconhecimento de sua depreciação. A Tabela 2.2 apresenta a composição destes:

Tabela 2.2 | Controle do ativo imobilizado

Imobilizado (bens de uso)	Custo histórico	Vida útil estimada em anos	Valor residual
Computadores e periféricos	38.800,00	4	1.940,00
Veículos (perua para transporte gratuito de alunos)	40.000,00	6	8.000,00
Instalações (ar-condicionado, mesas e divisórias para melhoria das instalações)	35.000,00	12	10.500,00
	113.800,00		20.440,00

Fonte: elaborada pelo autor.

5. A entidade reconheceu no período em questão R\$ 430 mil reais em doações recebidas, ou seja, ocorreu um crescimento de aproximadamente 7,9% nas receitas da entidade em comparação com o trimestre anterior. Desse montante, 80% foi compensado na movimentação bancária, ficando a diferença em conta própria.

Para realização desta atividade você deverá entender o funcionamento das contábeis envolvidas, além, é claro, do

conhecimento de operações contábeis simples que envolvam a permuta entre ativos e alguns fatos patrimoniais modificativos.

Diante dos fatos mencionados você precisa basicamente elaborar um Balanço Patrimonial em 30 de junho após o reconhecimento das operações descritas.

Não pode faltar

Olá, neste momento, o assunto pertinente à Seção 2.1 será trazido para sua leitura. Você está pronto? Esperamos que sim.

Inicialmente, é mais que pertinente lembrar a respeito da escrituração e demonstrações contábeis de entidades sem fins lucrativos, veja:

Os procedimentos de escrituração das transações praticadas pelas Entidades de Interesse Social no Brasil, em alguns aspectos, diferem dos utilizados para as demais entidades jurídicas, conforme disciplinado pelas Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC T 10.4 — Fundações e NBC T 10.19 — Entidades sem finalidades de lucros), elaboradas pelo Conselho Federal de Contabilidade. As citadas NBCs reconhecem que essas entidades são diferentes das demais e recomendam a adoção de terminologias específicas para as contas de Lucros, Capital e para a denominação da Demonstração do Resultado, com a finalidade de adequação dessas terminologias ao contexto das referidas entidades. (FRANÇA, 2015, p. 48)



Mas, embora o tratamento contábil mencionado no trecho seja dentre outras situações ligado a terminologias específicas, você consegue imaginar ou inferir se há a alteração do conceito de ativo? Se você respondeu que não, parabéns! Não há que se falar em modificar a base da estrutura conceitual por isso! É o que vamos estudar a partir daqui.

A partir de 2008 e seguintes anos, com entrada em vigor das alterações promovidas na legislação societária pôde-se observar que diversas foram às modificações no tratamento das operações contábeis no cenário brasileiro, este último, até o presente momento, sendo efetuado de forma consonante ao que referenda

os princípios de contabilidade e as normas emanadas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC).

É válido, nesse sentido, mencionar que a legislação societária atual está alinhada com as normas vigentes do International Accounting Standards Board (IASB) (BRASIL, 2007). É importante que você entenda que os interesses fiscais nos moldes da contabilidade brasileira atual (convergida ao padrão internacional), naquilo que couber aos interesses fiscais, terão que ser tratados em "livros próprios" ou "extracontábeis", como o livro de apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social, livros de controle de imobilizado etc.

Nesse sentido, Braga et al. (2008) corroboram com esse entendimento ao disporem que as entidades em geral, em obediência à legislação tributária, devem guardar e escriturar livros próprios para evidenciar o tratamento distinto dado a algumas situações (por exemplo, livros auxiliares, como aqueles que apuram o lucro real de entidade, sem modificação da escrituração mercantil).

Dito isso, é importante, a partir daqui, conceituarmos o "ativo". O que você imagina quando escuta esse termo? Provavelmente você se lembrará do início do curso de contabilidade, no qual se abordou como se constituem os ativos, sendo estes compostos por bens e direitos de uma determinada sociedade. Contudo, esse conceito no escopo das normas contábeis atuais pode ser considerado incompleto, você sabia?

De forma bastante simplista, "o ativo evidencia onde está o dinheiro aplicado na empresa. O passivo e o patrimônio líquido mostram qual a fonte do dinheiro aplicado na entidade." (CARDOSO et al., 2013, p. 78). O Quadro 2.1 ilustra o comentário dos autores.

Quadro 2.1 | Origem e aplicações dos recursos

ATIVO	PASSIVO + PATRIMÔNO LÍQUIDO
Aplicação de recursos/onde o dinheiro foi aplicado?	Origem de recursos/de onde o dinheiro veio?

Fonte: Cardoso et al. (2013, p. 78).

No entanto, o ativo pode ser definido como "um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que fluam futuros benefícios econômicos para a entidade" (FIPECAFI, 2013, p. 46).

Um pouco mais difícil a definição agora, não acha? Ao decompor tal conceito você verá que, embora a sociedade tenha bens e direitos, se tais recursos não forem controlados por ela não se pode nomeá-los como tal. Outra coisa, tais ativos devem, por conceito, terem os fatos a eles relacionados já ocorridos, e isso significa dizer que não há que considerar no ativo "bens ou direitos futuros".

Mas de nada adianta possuir bens ou direitos se ambos não representarem ingresso de caixa em um futuro previsível. Registrese que a ausência de capacidade de determinado ativo em gerar implicará na necessidade de sua baixa para o resultado, a título de perdas. Você notou como é diferente a abordagem contida na norma contábil? Saiba que esta abordagem é preconizada na estrutura conceitual básica do IASB.

Em reforço, Slomski et al. (2012, p. 44) mencionam, em complemento à definição dos ativos em guestão, que estes

são constituídos tanto por bens quanto por direitos auferidos pela produção ou prestação de serviços; por exemplo, bens imóveis e imobilizados têm forma física. Entretanto, a forma física não é essencial para a existência de um ativo, uma vez que alguns ativos são intangíveis.



É importante mencionar que a classificação dos ativos no balanço patrimonial segue o que ordena o art. 178 da Lei 6.404/1976. Aliás, Santos e Schmidt (2015, p. 3-4) observam que:

O art. 178 da Lei nº 6.404/76 estabelece:

No balanço, as contas serão classificadas segundo os elementos do patrimônio que registrem, e agrupadas de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira da companhia.

[...] O art. 178 da Lei nº 6.404/1976, com redação dada pela Lei nº 11.941/09, estabelece em seu § 1° :

§ 1º No ativo, as contas serão dispostas em ordem decrescente de liquidez dos elementos nelas registrados, nos seguintes grupos:

I - ativo circulante;

II – ativo não circulante, composto por ativo realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível.



É muito importante que você entenda a segregação ou agrupamento que preconiza a legislação societária, pois todas as demais normas, de certa forma, são escritas de acordo com o que essa legislação determina. Ademais,



a entidade geralmente emprega os seus ativos na produção de bens ou na prestação de serviços capazes de satisfazer os desejos e as necessidades dos consumidores. Tendo em vista que esses bens ou serviços podem satisfazer esses desejos ou necessidades, os consumidores se predispõem a pagar por eles e a contribuir assim para o fluxo de caixa da entidade. (FIPECAFI, 2013, p. 47)

Mas o que acha de pormenorizarmos o ativo circulante? Consideramos bastante relevante fazê-lo, por isso, vamos lá! Santos e Schmidt (2015, p. 5) mencionam que o art. 179 da Lei nº 6.404/1976, estabelece no inciso I:

"I – no ativo circulante: as disponibilidades, os direitos realizáveis no curso do exercício social subsequente e as aplicações de recursos em despesas do exercício seguinte."

Lemes, et al. (2014) reforçam o argumento anterior, quando mencionam que os ativos que "são vendidos, consumidos ou realizados como parte do ciclo operacional normal, ainda que não se espera que sejam realizados no período de até 12 meses após a data do balanço, são classificados como ativos circulantes".

Por sua vez, o entendimento de Santos e Schmidt (2015, p. 6-7) a respeito dos bens e direitos do ativo não circulante estão relacionados aos ativos que são



realizáveis após o término do exercício social seguinte, direitos de longo prazo, assim como os oriundos de vendas, adiantamentos ou empréstimos a empresas controladas, coligadas, diretores, acionistas ou participantes no lucro da sociedade, que não representem negócio usual na exploração do objeto da empresa, ou seja, operações realizadas com as pessoas ligadas referidas anteriormente, estranhas ao objeto social da companhia.

Outros aspectos que são fundamentais ao reconhecimento de ativos dizem respeito ao momento em que devem ser tratados no circulante. A respeito desse assunto, Lemes, et al. (2014, p. 10) dizem o seguinte:

O item 66 do CPC 26 (R1) aponta os critérios necessários para que um ativo seja classificado como circulante:



- espera-se que seja realizado, ou pretende-se que seja vendido ou consumido no decurso normal do ciclo operacional da entidade;
- está mantido essencialmente com o propósito de ser negociado;
- espera-se que seja realizado até 12 meses após a data do balanço; ou
- é caixa ou equivalente de caixa, a menos que sua troca ou uso para liquidação de passivo se encontre vedada durante, pelo menos, 12 meses após a data do balanço.

Mas a regra dos 12 meses para determinar o curto e o longo prazo constitui exceção à regra. Lemes et al. (2014, p. 9) recordam que o que vale é o entendimento do tamanho do ciclo operacional da companhia, de forma que apenas caso não seja identificável seria utilizado o critério

para as empresas que têm um ciclo operacional claramente identificável, a classificação de ativos e passivos entre circulantes e não circulantes diferencia os ativos que estejam continuamente em circulação dos que são utilizados nas operações de longo prazo da entidade, proporcionando informação útil para os usuários.



Imagine, nesse caso, uma assinatura de jornal efetuada no final de novembro de determinado ano por R\$ 1.000, sabendo que a assinatura será de 2 anos pode-se assumir como o curto prazo desta situação todas as apropriações até o final do ano seguinte, ou seja, 13 avos serão reconhecidos até o ano seguinte (circulante), ficando para o longo prazo 11 avos de despesas a serem reconhecidas (não circulante), a não ser que houvesse outra forma de representar a informação de maneira mais fidedigna.

Ao avançarmos um pouco mais no tema, nos deparamos agora com a questão do momento mais adequado para que ocorra o reconhecimento de tais ativos no "balanço patrimonial" ou "demonstração da posição financeira". Antes de qualquer coisa, que tal visualizar o fluxo da Figura 2.1 que ilustra o denominado fluxo do momento de reconhecimento de um ativo?

Início Probabilidade: NÃO (realização de benefício econômico futuro) SIM NÃO Materialidade SIM Confiabilidade: NÃO (mensuração do custo ou valor) SIM Reconhece como Reconhece como ATIVO Notas explicativas despesa

Figura 2.1 | Fluxo do momento de reconhecimento do ativo

O fluxograma é bastante claro no que tange o reconhecimento dos ativos, de forma que até o reconhecimento efetivo é preciso que sejam consideradas a probabilidade de realização, a materialidade e por fim a confiabilidade. Nos dois primeiros estágios a resposta negativa implicará em reconhecimento como despesa. Apenas no terceiro e último estágio a resposta negativa gerará nota explicativa.

Fipecafi (2013, p. 51) corrobora com os aspectos de reconhecimento de ativos, quando menciona que um "ativo deve ser reconhecido no balanço patrimonial quando for provável que benefícios econômicos futuros dele provenientes fluirão para a entidade e seu custo ou valor puder ser mensurado com confiabilidade".

Fonte: Slomski et al. (2012, p. 46).

Diante do contexto de reconhecimento explicitado, qual seria o momento de não se reconhecer tal ativo? Já vimos no organograma da Figura 2.1, de forma bastante objetiva, o critério em questão, no entanto, veja como isso é verificado em Fipecafi (2013, p. 51), declinando o assunto de forma mais técnica e em caráter complementar:

Um ativo não deve ser reconhecido no balanço patrimonial quando os gastos incorridos não proporcionarem a expectativa provável de geração de benefícios econômicos para a entidade além do período contábil corrente. Ao invés disso, tal transação deve ser reconhecida como despesa na demonstração do resultado. Esse tratamento não implica dizer que a intenção da administração ao incorrer nos gastos não tenha sido a de gerar benefícios econômicos futuros para a entidade ou que a administração tenha sido malconduzida. A única implicação é que o grau de certeza quanto à geração de benefícios econômicos para a entidade, além do período contábil corrente, é

insuficiente para garantir o reconhecimento do ativo.



Nesse ponto, podemos trazer uma abordagem mais direcionada à mensuração. Mas o que significa mensuração em termos de norma contábil? Para Hendriksen (1992, p. 488 apud FERNANDES, 1998, p. 12), a mensuração é o processo de "designar montantes quantitativos monetários significativos a objetos relacionados na empresa e obtidos de tal maneira que eles são apropriados para agregação (tais como, a valoração total dos ativos) ou desagregação como requerido em situações específicas".

Nesse sentido, a Organização das Nações Unidas (apud ALMEIDA, 1997, [s.p.]) acrescenta que

um item deve ser reconhecido numa demonstração contábil, se ele pode ser mensurado com suficiente confiabilidade, se o valor envolvido pode ser razoavelmente estimado, se é provável que os futuros benefícios econômicos ou recursos associados com ele serão obtidos ou renunciados.



Após as duas observações a respeito da mensuração, acreditamos que a definição e o momento em que se devem efetuar os procedimentos de mensuração ficaram mais entendíveis. Aproveite, agora, e veja o que Slomski et al. (2012, p. 46) ilustram no Quadro 2.2, quando o assunto é evidenciação, mensuração e divulgação de ativos.

Quadro 2.2 | Evidenciação, mensuração e divulgação de ativos

	Tipos de ativo	Reconhecimento	Mensuração	Divulgação
	Caixa e equivalentes de caixa		Valor justo	
te	Clientes e outros recebíveis		Valor presente	
Circulante	Estoques		Valor de liquidação	
Ö	Ativos financeiros	Probabilidade (realização	Custo ou valor justo	
	Ativos classificáveis como disponíveis para venda	de benefício econômico futuro); materialidade e	Valor justo	Balanço patrimonial
	Ativos biológicos	confiabilidade	Valor justo	e notas explicativas
circulante	Investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial	(bases confiáveis para mensuração pelo custo ou valor)	Custo ou valor justo/valor recuperável do ativo	ехрисациаѕ
Não circ	Propriedades para investimento		Custo ou valor recuperável	
Z	Imobilizado		Custo ou valor recuperável	
	Intangível		Custo ou valor recuperável	

Fonte: Slomski et al. (2012, p. 47).

A partir deste entendimento é importante você entender que a mensuração de ativos deve ser efetuada em dois momentos: a mensuração inicial e a mensuração subsequente. Na primeira modalidade deve-se atentar aos princípios de contabilidade e no preceito de que os recursos aplicados ao ativo devem

ser registrados ao valor original, sendo este um dos princípios propostos pela Resolução CFC 1.282/2010.

A denominada mensuração subsequente ocorrerá na prática contábil sempre aos fechamentos que, no mínimo, deverão ser anuais, segundo as normas contábeis. É também necessário registrar que para cada modalidade de ativo haverá normas específicas, como a norma que trata dos estoques (CPC 16) ou ainda do ativo imobilizado (CPC 27).

Com relação à divulgação dos meios de se reportar as informações contábeis financeiras, além das demonstrações tem-se como prática a elaboração de notas explicativas. No que diz respeito ao foco de nosso estudo da disciplina, ou seja, quando tratamos de entidades sem fins lucrativos, vemos que as demonstrações contábeis devem ser elaboradas e divulgadas como peças integrantes da prestação de contas.

França (2015, p. 84) define as demonstrações contábeis das entidades sem finalidade de lucros como

o balanço patrimonial, a demonstração do resultado do período, a demonstração das mutações do patrimônio líquido, a demonstração dos fluxos de caixa e as notas explicativas, conforme previsto na NBC TG 26 ou na Seção 3 da NBC TG 1000, quando aplicáveis.



A respeito do que é usualmente observado nestas entidades, temos as informações bancárias e o inventário patrimonial como itens essenciais e que devem ser rigorosamente divulgados. De acordo com o Conselho Federal de Contabilidade (2008, p. 78) as notas explicativas, por sua vez, "devem ser utilizadas pelas Entidades de Interesse Social para aumentar o poder informativo das demonstrações contábeis".

Essas notas devem ser consideradas como parte integrante das demonstrações contábeis, como requerido pelas Normas Brasileiras de Contabilidade. Como sugestão de estrutura de um ativo constante no balanço patrimonial (ibidem, p. 56) apresenta como sugestão o seguinte elenco de contas para o ativo:

Quadro 2.3 | Elenco sugestivo de contas do ativo do balanço

	200X+1	200X
Ativo	XXXX	XXXX
Circulante	XXX	XXX
Disponibilidades	XX	XX
Caixa	Х	Χ
Bancos conta movimento - Recursos livres	Х	Χ
Bancos conta movimento - Recursos de terceiros	Х	Χ
Bancos conta movimento - Recursos com restrições	Х	Χ
Aplicações financeiras de liquidez imediata - Recursos livres	Х	Χ
Aplicações financeiras de liquidez imediata - Recursos de terceiros	X	Х
Aplicações financeiras de liquidez imediata - Recursos com restrições	X	Х
Créditos a receber	XX	XX
Aplicações financeiras a prazo	XX	XX
Cheques a depositar	XX	XX
Mensalidades a receber	XX	XX
Atendimento a receber	XX	XX
(-) Perdas estimadas com créditos de liquidação duvidosa	XX	XX
Adiantamentos a empregados	XX	XX
Adiantamentos a fornecedores	XX	XX
Desembolsos para ressarcimento futuro	XX	XX
Valores pendentes de prestação de contas	XX	XX
Créditos tributários a serem compensados ou ressarcidos	XX	XX
Antecipação de recursos em projetos e parcerias	XX	XX
Despesas antecipadas	XX	XX
Outros valores a receber	XX	XX
Gratuidade - Renúncia de receita	XX	XX
Permanente	XX	XX
Investimentos	Х	Χ
Imobilizado	X	Χ
(-) Depreciação acumulada	Х	Χ
Intangível	Х	Χ

Fonte: adaptado do Conselho Federal de Contabilidade (2008, p. 56).

Embora tais entidades do terceiro setor devam elaborar e divulgar suas demonstrações financeiras de acordo com a ITG 2002 – Entidade sem Finalidade de Lucros –, a estas cabe atentar as alterações pertinentes promovidas pela Lei nº 11.638/2007, Lei nº 11.941/2009 e demais leis especiais e normas do Comitê de Pronunciamentos Contábeis.



Os ativos intangíveis são ativos que qualquer entidade pode possuir, e possuem como definição básica contida no CPC 04 – Ativos Intangíveis, o fato de serem "ativos não monetários identificáveis sem substância física". Não monetários por não se tratarem de dinheiro, divisíveis ou separáveis pelo fato de poderem ser facilmente separados, vendidos ou ainda transferidos da entidade, por exemplo.

Diferentemente dos ativos imobilizados, para fins de reconhecimento assim como outros ativos, os intangíveis devem ser reconhecidos pelo seu custo de aquisição, sendo inclusive esse tratamento oriundo de um princípio contábil, o dito "registro pelo valor original", mas esse ativo, de acordo com sua norma contábil, deve ser reconhecido se duas das condições a seguir tiverem ocorrido.

- a) gerem benefícios econômicos futuros e;
- b) possam ser facilmente mensurados.



Reflita

Por que mesmo tanto tempo depois da alteração da forma contábil no reconhecimento de determinadas situações, ainda sim, existem demonstrações que estão em desacordo com os critérios contábeis aceitos atualmente?



Exemplificando

Os ativos intangíveis possuem sua divulgação confirme a norma CPC 04 (R1) – "Ativo Intangível". Nesse ponto, trazemos a forma em que podem ser evidenciadas numa publicação anual. Veja a Tabela 2.3.

Tabela 2.3 | Divulgação de ativos intangíveis - movimentação dos custos e das amortizações acumuladas

	2013	2014	Saldo final	
Descrição	Saldo Inicial	Adições	Saldo Ilnal	
Custo				
Direito de uso	1.337	179	1.516	
Softwares	6.165	641	6.806	
Total	7.502	820	8.322	
Amortizações				
Direito de uso	(314)	(143)	(457)	
Softwares	(1.996)	(616)	(2.612)	
Total	(2.310)	(759)	(3.069)	
Intangível líquido	5.192	61	5.253	

Fonte: http://www.pucsp.br/fundasp/downloads/demonstrativo_financeiro_2014.pdf>. Acesso em: 23 abr. 2017.

É usual que as companhias façam a divulgação de tais ativos de forma segmentada, sempre comparando o ano mais recente com o ano imediatamente anterior.

Pesquise mais

Você já teve a oportunidade de analisar a divulgação do relatório contábil-financeiro de propósito geral de alguma entidade? Não? Que tal fazê-lo? Acesse o link a seguir (disponível em: http://www.pucsp.br/fundasp/downloads/demonstrativo_financeiro_2014.pdf>. Acesso em: 24 abr. 2017) e veja como a entidade relacionada trouxe a público seu conjunto completo das demonstrações financeiras.

Note também que, assim como nossa entidade de estudo nas situações-problema, ela também está inserida no terceiro setor.

Sem medo de errar

Vamos responder à situação-problema apresentada?

É preciso que se recorde que foi solicitado na situaçãoproblema que se elaborasse o balanço patrimonial do 2º ITR de 2017 da entidade do nosso personagem que, pelo que se pôde observar, está em plena operação. Traremos de imediato a posição financeira no balanço consubstanciado na Tabela 2.4 e, em seguida, faremos o reconhecimento passo a passo dos lançamentos contábeis pertinentes.

Tabela 2.4 | Balanço patrimonial 2ITR 2017 "Instituto Hans pela Leitura e Língua Portuguesa"

BALANÇO PATRIMONIAL FINDOS 30/06/2017				
2017	2017			
Circulante		Circulante		
Caixa e equivalentes de caixa	465.212	Fornecedores	42.500	
Caixa e bancos	465.212	Outras contas a pagar	100.000	
Aplicações financeiras	0	Obrigações com pessoal	80.000	
Valores a compensar	161.000			
Total do ativo circulante	626.212	Total do passivo circulante	222.500	
Realizável a longo prazo				
Adiantamentos	17.500			
Imobilizado	113.800	Patrimônio social	530.865	
(-) Deprec. acumulada	(4.148)	Fundo patrimonial	22.000	
Total do ativo não circulante	127.153	Superávit ou déficit acumulado	508.865	
Total do ativo	753.365	Total do passivo	753.365	

Fonte: elaborada pelo autor.

Para fins de explicação, fica o registro dos lançamentos contábeis pertinentes, relembrando que no caso das receitas e despesas, estas foram acertadas após transitarem em suas contas específicas contra a conta "superávit ou déficit acumulado", em termos didáticos

Questões e repostas:

1. Tendo em vista a necessidade de ampliação das instalações para melhor comportar os alunos foi necessário que se resgatassem, ao término do trimestre, o saldo integral das aplicações financeiras. Durante o 2º trimestre houve um rendimento de R\$ 1.212,04. (rendimento de 1% sobre os montantes anteriormente depositados e constantes da posição observada no 1ITR apresentada).

D	Aplicações financeiras	R\$ 1.212,04
С	Rendimentos	R\$ 1.212,04
D	Caixa e bancos	R\$ 41.212,04
С	Aplicações financeiras	R\$ 41.212,04

2. 50% dos valores a compensar constantes nas DFs foram recebidos no trimestre, ou seja, R150.000 \times 50\% = R75.000 .

D	Caixa e bancos	R\$ 75.000,00
С	Valores a compensar	R\$ 75.000,00

3. Dos adiantamentos constantes no ativo de longo prazo, 30% foram conciliados contra a conta dos fornecedores, o que reduziu o montante da conta do passivo no mesmo montante. Adiantamentos R 25.000 x 30% = R 7.500

D	Fornecedores	R\$ 7.500,00
С	Adiantamentos	R\$ 7.500,00

4. Os ativos imobilizados entraram em efetivo uso no primeiro dia útil do 2º trimestre, sendo inclusive necessário evidenciar, de acordo com o normativo vigente, o reconhecimento de sua depreciação. A seguir, a composição destes:

Imobilizado (Bens de uso)	Custo histórico	Vida útil estimada em anos	Valor residual
Computadores e periféricos	38.800,00	4	1.940,00
Veículos (perua para transporte gratuito de alunos)	40.000,00	6	8.000,00
Instalações (ar-condicionado, mesas e divisórias para melhoria das instalações)	35.000,00	12	10.500,00
	113.800,00		20.440,00

Imobilizado (Bens de uso)	a.t.
Computadores e periféricos = {[(38.800-1940)/4]/12}*3	2.303,75
Veículos = {[(40.800-8.000)/6]/12}*3	1.333,33
Instalações = {[(35.000-10.500)/12]/12}*3	510,42
	4.147,50

D	Despesas com depreciação	R\$ 4.147,50
С	Depreciação acumulada	R\$ 4.147,50

5. A entidade reconheceu no período em questão 430 mil reais em doações recebidas, ou seja, ocorreu um crescimento de aproximadamente 7,9% nas receitas da entidade em comparação com o trimestre anterior. Desse montante 80% (430.000 x 80% = 344.000) foi compensado na movimentação bancária (caixa e bancos), ficando a diferença (430.000 - 344.000 = 86.000) em conta própria (valores a compensar).

D	Caixa e bancos	R\$ 344.000,00
D	Valores a compensar	R\$ 86.000,00
С	Receitas com doações	R\$ 430.000,00

Assim, respondemos a situação-problema. Por simples observação, os ativos da entidade que tem o nosso personagem, sr. Hans, praticamente mais que dobrou de tamanho quando comparamos as posições vistas no 1ºITR com o segundo 2ºITR:

	Total do ativos		Variação
Trimestre	1ºITR	2ºITR	
R\$ (Valor)	333.800	753.365	125,7%

Avançando na prática

Partindo do zero

Descrição da situação-problema

Como especialista e consultor em empresas do terceiro setor as coisas para o seu escritório andam muito bem e é corriqueiro a necessidade de lançamento de abertura em empresas novas.

Após fechar contrato com um novo cliente, no caso, uma fundação da área educacional (denominada Fundação X) e, após breve estudo das circunstâncias legais e cadastrais pertinentes, foi incumbido a você, a partir das documentações disponibilizadas, proceder, a título de urgência, a escrituração dos seguintes fatos:

1. Registro do patrimônio social de R\$ 53.569,00 totalmente integralizados em moeda corrente.

- 2. Despesas pagas antecipadamente no valor de R\$ 770,00.
- 3. Adiantamentos a funcionários: R\$ 1.497,00
- 4. Aquisição de estoques: R\$ 1.277,00.
- 5. Aplicações financeiras de longo prazo: R\$ 7.413,00.
- 6. Investimentos efetuados (longo prazo) de R\$ 19,00.
- 7. Aquisição de direitos de uso (intangível): R\$ 5.253,00.

Após o reconhecimento de tais operações é necessário que envie para seu cliente como ficou a posição patrimonial. Vamos elaborar o balanço patrimonial?

Resolução da situação-problema

A questão-problema, pelo que podemos observar, com exceção do lançamento de integralização do patrimônio social que envolveu contas do patrimônio líquido e do ativo, promoveu uma movimentação típica de permuta de saldos entre as contas do ativo da Fundação X.

Apesar de possuir baixa complexidade por movimentar a partir do evento 2, é exemplo típico de registro de operações com ativos, embora após o evento n° 1 não houve modificação em saldos o ativo. É importante que fique registrado que não ocorreram movimentos em contas do resultado.

Assim, teríamos o registro contábil de cada operação evidenciada:

- (1) D Caixa e equivalentes de caixa: R\$ 53.569,00.
- C Fundo patrimonial: R\$ 53.569,00.
- (2) D Despesas antecipadas: R\$ 770,00.
- C Caixa e equivalentes de caixa: R\$ 770,00.
- (3) D Adiantamentos a funcionários: R\$ 1.497,00.
- C Caixa e equivalentes de caixa: R\$ 1.497,00.
- (4) D Estoques: R\$ 1.277,00.
- C Caixa e equivalentes de caixa: R\$ 1.277,00.
- (5) D Aplicações financeiras: R\$ 7.413,00.
- C Caixa e equivalentes de caixa: R\$ 7.413,00.
- (6) D Investimentos: R\$ 19,00.
- C Caixa e equivalentes de caixa: R\$ 19,00.

(7) D – Investimentos: R\$ 19,00.

C - Caixa e equivalentes de caixa: R\$ 19,00.

Assim seria o balanço patrimonial da Fundação X encerrado por meio de partidas dobradas, como pode ser observado na Tabela 2.5.

Tabela 2.5 | Balanço patrimonial "Fundação X"

BALANÇO PATRIMONIAL FINDOS 31/03/2017			
2017		2017	
Circulante		Circulante	
Caixa e equivalentes de caixa	37.340		
Estoques	1.277		
Adiantamentos a funcionários	1.497		
Despesas antecipadas	770		
Total do ativo circulante	40.884	Total do passivo circulante	0
Aplicações financeiras	7.413		
Investimentos	19	Patrimônio social	53.569
Intangível	5.253	Fundo patrimonial	53.569
Total do ativo não circulante	12.685	Superávit ou déficit acumulado	
Total do ativo	53.569	Total do passivo	53.569

Fonte: elaborada pelo autor.

Faça valer a pena

1.

Em certos casos, a mensuração dos efeitos financeiros dos itens pode ser tão incerta que não é apropriado o seu reconhecimento nas demonstrações contábeis; por exemplo, embora muitas entidades gerem, internamente, ágio decorrente de expectativa de rentabilidade futura ao longo do tempo (goodwill), é usualmente difícil identificar ou mensurar esse ágio com confiabilidade. Em outros casos, entretanto, pode ser relevante reconhecer itens e divulgar o risco de erro envolvendo o seu reconhecimento e mensuração. (PORTAL DE CONTABILIDADE, [s.d.], [s.p.])



Assinale verdadeiro (V) ou falso (F):

I - () A mensuração é o processo de designar montantes quantitativos monetários significativos a objetos relacionados na empresa e obtidos de

tal maneira que eles sejam apropriados para agregação ou desagregação como requerido em situações específicas.

- II () Um item pode ser reconhecido em uma demonstração contábil se ele pode ser mensurado com suficiente confiabilidade, se o valor envolvido pode ser razoavelmente estimado, se é provável que os futuros benefícios econômicos ou recursos associados com ele serão obtidos ou renunciados.
- III () Ativo deve ser reconhecido no balanço patrimonial quando for provável que benefícios econômicos futuros dele provenientes fluirão para a entidade e seu custo ou valor puder ser mensurado com confiabilidade. É correto o que se afirma em:
- a) Apenas a primeira assertiva é verdadeira.
- b) Apenas a segunda assertiva é verdadeira.
- c) Apenas a terceira assertiva é verdadeira.
- d) Apenas a primeira e a última assertiva são verdadeiras.
- e) Apenas a primeira e a segunda assertiva são verdadeiras.



As definições de ativo e passivo identificam os seus aspectos essenciais, mas não tentam especificar os critérios que precisam ser atendidos para que possam ser reconhecidos no balanço patrimonial. Assim, as definições abrangem itens que não são reconhecidos como ativos ou passivos no balanço porque não satisfazem aos critérios de reconhecimento [...]."

Ao avaliar se um item se enquadra na definição de ativo, passivo ou patrimônio líquido, deve-se atentar para a sua essência e realidade econômica e não apenas sua forma legal [...]. (PORTAL DE CONTABILIDADE, [s.d.], [s.p.])

2.

Considere os comentários a seguir a respeito dos ativos:

- I. O ativo evidencia onde está aplicado o recurso (dinheiro) na empresa.
- II. O ativo pode ser definido como um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos futuros e do qual se espera que benefícios econômicos passados fluam para a entidade.
- III. Os ativos são constituídos tanto por bens quanto por direitos auferidos pela produção ou prestação de serviços.

É correto o que se afirma em:

- a) I, apenas.
- b) II, apenas.
- c) III, apenas.
- d) I e II, apenas.
- e) I e III, apenas.



Quando a entidade fornece bens ou serviços dentro de um ciclo operacional claramente identificável, a classificação separada de ativos e passivos circulantes e não circulantes no balanço patrimonial proporciona informação útil ao distinguir os ativos líquidos que estejam continuamente em circulação como capital circulante dos que são utilizados nas operações de longo prazo da entidade. Essa classificação também deve destacar os ativos que se espera sejam realizados dentro do ciclo operacional corrente, bem como os passivos que devam ser liquidados dentro do mesmo período. (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, [s.d.], [s.p.])

3.

A respeito do ativo circulante analise as assertivas a seguir:

No ativo circulante serão registrados as disponibilidades, os direitos realizáveis no curso do exercício social subsequente e as aplicações de recursos em despesas do exercício seguinte.

POR QUE

Tais itens possuem as características de realização dentro de pelo menos 12 meses a contar da data de encerramento das demonstrações financeiras

É correto o que se afirma em:

- a) As duas asserções são proposições verdadeiras e a segunda é uma justificativa correta da primeira.
- b) As duas asserções são proposições verdadeiras, mas a segunda não é uma justificativa correta da primeira.
- c) A primeira asserção é uma proposição verdadeira, e a segunda, uma proposição falsa.
- d) A primeira asserção é uma proposição falsa, e a segunda, uma proposição verdadeira.
- e) Tanto a primeira quanto a segunda asserções são proposições falsas.

Seção 2.2

Passivo

Diálogo aberto

Caro aluno.

Você se recorda quais são os elementos que compõem o passivo do "Instituto Hans"? Será que estão claros para você, na qualidade de responsável pela contabilidade, e para o sr. Hans, principal gestor, quais serão os fomentadores dos recursos atuais aplicados na entidade? Qual a possibilidade de que esta estrutura de capitais seja alterada?

Assim, para esta seção, propomos a você a seguinte situação: o sr. Hans percebeu que para fins de gerenciamento contábil será necessário que você analise quais são as atuais fontes de recursos e a que proporção está dimensionada a composição do passivo atual. De início, para fazer frente aos novos recursos, será necessária uma estrutura mínima, que basicamente implicará em assumir uma folha de pagamento que implicará em reconhecimentos de encargos sociais, um aluguel, os seus honorários a partir do segundo trimestre e de outras contas essenciais que estavam sendo pagas pelos fundadores. Ademais, para ampliação da sede própria (evitando, assim, o pagamento de aluguéis acima de um ano) está sendo estudada uma captação de recursos junto a determinada instituição financeira.

Posto isto, esses são os passivos que integrarão o balanço patrimonial da entidade, com seus respectivos valores, prazos e tipo de obrigações:

Tabela 2.6 | Relação de obrigações mensais a transcorrer

PASSIVOS		
Descriminação	Periodicidade de pagamentos	Valor (R\$)
Folha de pagamentos	Mensal	(3.500)
PIS sobre folha	Mensal	(35)
Obrigação sociais	Mensal	(630)
Contas a pagar (água, luz, telefone etc.)	Mensal	(1.700)
Honorários e demais serviços	Mensal	(3.400)

Empréstimos (ampliação e melhorias na sede)		
Capitação em 1-6-2017, primeiro venc. 1-8-2017		30.000,00
Amortização (24 parc. R\$ 1.600,00)	Mensal	1.250,00
Juros a apropriar por competência	Mensal	350,00

Fonte: elaborada pelo autor.

Se verificar a posição patrimonial já apresentada nas situações-problema anteriores poderá observar que não houve o reconhecimento de obrigações no passivo, o que significa dizer que tudo que se gerou ou ocasionou obrigações para a entidade foi pago dentro do próprio período. Implica em dizer também que a entidade está sendo 100% financiada até esse período atual (no caso 2ITR de 2017) com recursos próprios.

Tabela 2.7 | Balanço patrimonial, findos 30/06/2017

Balanço patrimonial, findos 30/06/2017			
2017		2017	
Circulante		Circulante	
Caixa e equivalentes de caixa	465.212	Fornecedores	42.500
Caixa e bancos	465.212	Outras contas a pagar	100.000
Aplicações financeiras	-	Obrigações com pessoal	80.000
Valores a compensar	161.000		
Total do ativo circulante	626.212	Total do passivo circulante	222.500
Realizável a longo prazo			
Adiantamentos	17.500		
Imobilizado	113.800	Patrimônio social	530.865
(-) Deprec. acumulada	(4.148)	Fundo patrimonial	22.000
Total do ativo não circulante	127.153	Superávit ou déficit acumulado	508.865
Total do ativo	753.365	Total do passivo	753.365

Fonte: elaborada pelo autor.

A partir dessa posição futura, o sr. Hans solicitou no mesmo memorando que se acrescentassem os passivos em virtude de novas decisões da entidade. Desta forma, será preciso que você: a) elabore de forma projetada apenas o balanço patrimonial do mês seguinte em caráter de simulação do novo cenário; b) que considere para fins de balanço a classificação entre curto e longo prazo.

Alguns ajustes a proceder no balanço apresentado em 30/06 e que receberá as adequações da projeção.

- 30% dos fornecedores foram pagos no mês seguinte.
- Das contas a pagar metade das dívidas vencem no mês seguinte.
- Da folha de pagamentos atual 10% do valor registrado referem-se às férias, sendo os demais montantes de característica cíclica, ou seja, mês a mês incorrem, sendo pagos no mês seguinte.
- Dos novos valores a serem captados em conta corrente no balanço projetado deve-se deixar para fins de projeção na conta "aplicações financeiras".

Para desenvolver esta atividade, será necessário que você compreenda as características dos elementos componentes do passivo, para que sejam aplicados os reconhecimentos destes componentes bem como a sua mensuração, respeitando as características de entidades relacionadas ao terceiro setor.

Então, mãos à obra em mais este desafio!

Não pode faltar

Nesse ponto, iniciamos mais uma abordagem da disciplina, agora com foco nos elementos patrimoniais relacionados ao passivo. Vamos lá? Aliás, acredito que possua facilmente o entendimento do que esses elementos significam para entidade, não é?

Portanto, assim como nos elementos do ativo, o passivo possui uma definição técnica bastante interessante e que menciona se tratar de obrigações ou dívidas constituídas pela entidade. Neste sentido, Fipecafi (2013, p. 345) delineia que "as obrigações da companhia são apresentadas no passivo exigível, que se subdivide em passivo circulante e passivo não circulante".

Corrobora com esse entendimento o Pronunciamento CPC 25 (2009) e a NBC TSP 19 (2016) (apud SLOMSKI et al., 2012, p. 47), que definem passivo como uma "obrigação presente da entidade,

derivada de eventos já ocorridos, cuja liquidação se espera que resulte na saída de recursos da entidade, capazes de gerar benefícios econômicos".

Se ler atentamente o entendimento do passivo de início compreenderá que este se trata de uma dívida a ser paga ou exigida para o "hoje", mas que, por causa de aspectos relacionados a ela como o conhecido "prazo", tal obrigação acaba por não ser de imediata exigida. Deve-se também considerar que os fatos inerentes à sua consecução de acordo com a norma são atinentes a situações pretéritas. Outro ponto a ser considerado é da certeza de que haverá a necessidade de liquidação, pois caso não haja certeza desse aspecto estaremos diante de um passivo contingente.

Este, por sua ordem, e de acordo com o explicitado por Slomski et al. (2012, p. 47) representam uma "obrigação possível que resulta de eventos passados e cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos não totalmente sob controle da entidade".

Nestes casos, duas situações corroboram para o não reconhecimento. Dentre elas temos: (a) dificuldade de mensuração com confiabilidade, exemplo disso pode ser dado por uma dívida não contabilizada (dívida informal ou obrigação não formalizada) anteriormente por determinado ente que está gerando uma cobrança para a entidade; (b) em outros casos, não sendo provável a saída de recursos do caixa da entidade, também se justifique o não reconhecimento. Figura como exemplo disso uma causa judicial que não implique em obrigação da entidade agir no sentido de se preparar para desembolsar o montante pleiteado. É o que a prática contábil determina como sendo um passivo contingente.

A este respeito, os passivos contingentes assumem características próprias quando comparadas às provisões, de acordo com a Fipecafi (2013, p. 401), a distinção de "passivos contingentes", quando comparados com as provisões, está caracterizada no item 13 (b), da norma contábil CPC 25:



- b) passivos contingentes que não são reconhecidos como passivos porque são:
- (i) obrigações possíveis, visto que ainda há de ser

77

confirmado se a entidade tem ou não uma obrigação presente que possa conduzir a uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos; ou (ii) obrigações presentes que não satisfazem os critérios de reconhecimento do Pronunciamento Técnico (porque não é provável que será necessária uma saída de recursos que incorporem benefícios econômicos para liquidar a obrigação, ou não pode ser feita uma estimativa suficientemente confiável do valor da obrigação).

Como regra geral, o passivo terá como característica básica a diminuição de caixa, ocorrendo tal fato de forma corriqueira com habitualidade de acordo o perfil do passivo em questão e respeitados os prazos pactuados entre a entidade e o respectivo credor.

Mas a liquidação de um passivo não necessariamente vem a significar redução do caixa da entidade. Em alguns casos existem ativos que, por determinação legal, podem ser utilizados para liquidar obrigações, como é o caso de bens que muitas vezes são indicados à penhora em passivos de origem tributária, por exemplo.

Outras situações, por sua vez, podem envolver a prestação de serviços como forma de pagamento de dívidas já constituídas. Nestes casos, pode ser utilizado este artifício para honrar com compromissos assumidos sem que haja o desembolso de recursos, mas sim a mobilização da força de trabalho. Isto posto, importante também é entender a estrutura do passivo.

Observe que o passivo, quanto à sua estruturação, segundo a Lei nº 6.404/76 (apud SANTOS; SCHMIDT, 2015, p. 15), está dividida em grupos como passivo circulante, passivo não circulante e patrimônio líquido.

A respeito do primeiro item listado, no caso o passivo circulante e na forma exposta por Lemes et al. (2014, p. 10), tem-se que este será classificado como desta forma, ao passo que:

- espera-se que seja liquidado durante o ciclo operacional normal da entidade;
- está mantido essencialmente para a finalidade de ser negociado;





• deve ser liquidado no período de até 12 meses após a data do balanço; ou a entidade não tem direito incondicional de diferir a liquidação do passivo durante pelo menos 12 meses após a data do balanço. Os termos de um passivo que podem, à opção da contraparte, resultar na sua liquidação por meio da emissão de instrumentos patrimoniais, não devem afetar a sua classificação.

Um aspecto que não podemos deixar de lembrar, e que já foi inclusive mencionado quando tratamos dos ativos na Seção 2.1, diz respeito ao entendimento técnico do ciclo operacional de uma entidade. Saiba que sua determinação ajudará a entidade a delimitar o tamanho do curto e longo prazo das atividades em que está desenvolvendo. O correto tratamento aplicável tanto aos ativos quanto aos passivos tem por base normativa a CPC 26 – Apresentação das Demonstrações Financeiras.

Em comentário ao trazido acima é convencionado que o final do exercício seguinte constituirá o curto prazo de uma entidade, mas sempre quando não for praticável identificar o ciclo operacional. Neste sentido, o parágrafo único do art. 179 da Lei nº 6.404/1976 (apud FIPECAFI, 2013, p. 345) estabelece que na "companhia em que o ciclo operacional da empresa tiver duração maior que o exercício social, a classificação no circulante ou longo prazo terá por base o prazo desse ciclo".

Registre-se que os demais passivos não classificados como circulantes devem compor obrigatoriamente o grupo dos passivos não circulantes. Não se deve esquecer que a avaliação e conteúdo do passivo deve observar o princípio da competência, e nessa linha Fipecafi (2013, p. 346) menciona que "mesmo que determinadas obrigações não tenham a correspondente documentação comprobatória, mas já sejam passivos incorridos, conhecidos e calculáveis, deverão ser registradas por meio de provisão".

Aliás, qual é o entendimento válido do termo? Oliveira et al. (2008, p. 74) explicam que um "é um passivo de prazo ou valor incertos." Da mesma forma, os autores mencionam que



o termo provisão também tem sido usado no contexto de contas retificadoras, como depreciações acumuladas, desvalorização de ativos e ajustes de valores a receber. [...]

Provisões derivadas de apropriações por competência são passivos por mercadorias ou serviços que foram recebidos ou fornecidos, mas que não foram faturados ou acordados formalmente com o fornecedor, incluindo montantes devidos a empregados (por exemplo, os montantes relativos à provisão para férias), os devidos pela atualização de obrigações na data do balanço, entre outros. Embora às vezes seja necessário estimar o valor ou o tempo das provisões derivadas de apropriações por competência, o que poderia assemelhar-se conceitualmente a uma provisão, a diferença básica está no fato de que as provisões derivadas de apropriações por competência são obrigações já existentes, registradas no período de competência, sendo muito menor o grau de incerteza que as envolve.

O reconhecimento de provisões é mencionado por Fipecafi (2013, p. 401) de acordo com o item 14 da norma específica, no caso CPC 25:

a) a entidade tem uma obrigação presente (legal ou não formalizada) como resultado de um evento passado;



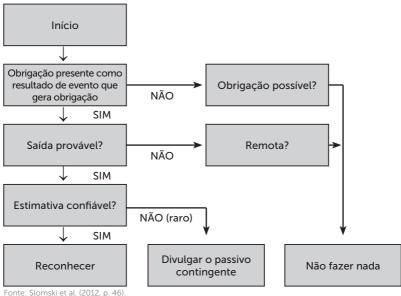
- b) seja provável que será necessária uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos para liquidar a obrigação; e
- c) possa ser feita uma estimativa confiável do valor da obrigação.

Aproveitando, você conhece o critério de reconhecimento dos passivos? Não? Até que ponto guarda semelhança com a definição de provisão? Vamos à explicação!

O reconhecimento do passivo ocorrerá quando "for provável uma saída de recursos envolvendo benefícios econômicos que sejam exigidos para liquidação de uma obrigação presente e o valor pelo qual essa liquidação possa ser determinada em bases confiáveis" (SLOMSKI et al., 2012, p. 49).

Se parar para analisar a grande diferença para fins de reconhecimento de passivos e de provisões encontrará como aspecto fundamental a característica denominada estimativa que se encontra presente nas provisões, características não existentes nos passivos, pois estes já se encontram, em termos monetários, compostos em bases confiáveis. Em caráter ilustrativo trazemos o denominado fluxo do reconhecimento dos passivos na Figura 2.2.

Figura 2.2 | Fluxo do momento de reconhecimento dos passivos (provisões e passivos contingentes)



É importante lembrar o que, "nesses casos, o reconhecer o passivo exige, necessariamente, no reconhecimento dos correspondentes ativo ou despesa" (SLOMSKI et al., 2012, p. 50). Essa observação é válida a qualquer entidade, pois a constituição de uma dívida significa que ou se incorreu em despesas ou aconteceu o ingresso de novos ativos no patrimônio.

Uma vez delineados o fluxo de entendimento dos passivos trazemos para efeito de registro o próprio entendimento do passivo exigível, de acordo com o que preconiza o art. 180 da Lei nº 6.404/1976, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009 (apud SANTOS; SCHMIDT, 2015, p. 15), ao mencionar que: integram o passivo as obrigações da companhia,



inclusive financiamentos para aquisição de direitos do ativo não circulante, serão classificadas no passivo circulante, quando se vencerem no exercício seguinte, e no passivo não circulante, se tiverem vencimento em prazo maior, observado o disposto no parágrafo único do art. 179.

Nesse ponto, é interessante mencionar os agrupamentos dos passivos para fins de divulgação. O passivo circulante e o não circulante estão compostos dos seguintes agrupamentos de contas, conforme observado no Quadro 2.4.

Quadro 2.4 | Agrupamentos do passivo

PASSIVOS CIRCULANTES	PASSIVOS NÃO CIRCULANTES
1. FORNECEDORES	1. DEBÊNTURES E OUTROS TÍTULOS DE DÍVIDA
2. SALÁRIOS E BENEFÍCIOS A PAGAR	2. RETENÇÕES CONTRATUAIS
3. ENCARGOS SOCIAIS	3. IR E CS DIFERIDOS
4. OBRIGAÇÕES FISCAIS	4. RESGATE DE PARTES BENEFICIÁRIAS
5. OUTRAS OBRIGAÇÕES	5. PROVISÃO PARA RISCOS FISCAIS E OUTROS PASSIVOS CONTINGENTES
6. IMPOSTO SOBRE A RENDA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL A PAGAR	6. PROVISÃO PARA BENEFÍCIOS A EMPREGADOS
7. EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS	7. PROGRAMA DE RECUPERAÇÃO FISCAL – REFIS
8. DEBÊNTURES E OUTROS TÍTULOS DE DÍVIDA	
9. PROGRAMA DE RECUPERAÇÃO FISCAL – REFIS	
10. PROVISÕES	

Fonte: adaptado de Fipecafi (2013, p. 347).

Cardoso et al. (2013, p. 79) relembram que

deve-se procurar utilizar o termo passivo apenas para as dívidas da empresa, não se utilizando este termo quando estiver se referindo ao patrimônio líquido, que representa o valor pertencente aos acionistas.



Bem, até aqui foram tratados as características do passivo, os critérios de reconhecimento e de mensuração.

Como forma de sintetizar o entendimento dos aspectos que

envolvam evidenciação, mensuração e divulgação de passivos, você poderá analisar o Quadro 2.5.

Quadro 2.5 | Evidenciação, mensuração e divulgação de passivos

Elementos	Reconhe- cimento	Mensuração	Divulgação
Passivos		O valor passa a ser determinado em bases confiáveis	Balanço patrimonial ou notas explicativas
Contas a pagar comerciais e outras		Custo ou valor presente	Balanço patrimonial
Provisões e passivos contingentes	Provável saída presente ou futura de recursos envolvendo benefícios econômicos	Estimativas	
Obrigações financeiras		Custo ou valor presente	Dalasa
Obrigações e ativos relativos à tributação corrente "Tributos sobre o Lucro"		Custo ou valor presente	Balanço patrimonial ou notas explicativas
Impostos diferidos ativos e passivos		Custo ou valor presente	
Obrigações associadas a ativos à disposição para a venda		Custo ou valor presente	Balanço patrimonial

Fonte: Slomski et al. (2012, p. 50).

Deixamos para fins de entendimento final os critérios de avaliação dos passivos para conforme determinação da legislação societária (Lei nº 6.404/1976, alterada pela Lei nº 11.941/2009), especificamente em seu art. 184.



No balanço, os elementos do passivo serão avaliados de acordo com os seguintes critérios:

 I – as obrigações, encargos e riscos, conhecidos ou calculáveis, inclusive Imposto sobre a Renda a pagar com base no resultado do exercício, serão computados pelo valor atualizado até a data do balanço;

II – as obrigações em moeda estrangeira, com cláusula de paridade cambial, serão convertidas em moeda nacional à taxa de câmbio em vigor na data do balanço;
 III – as obrigações, encargos e riscos classificados no passivo não circulante serão ajustados ao seu valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante.

Tais observações são consideradas válidas para os passivos em geral independentemente da forma jurídica das entidades, inclusive as entidades sem fins lucrativos.

O que achou da abordagem até aqui? Esperamos que tenha gostado, no entanto, ainda temos um caminho a seguir até o término desta seção. Vamos em frente!



Em relação à abordagem e ao estudo dos passivos, pode-se entender que estes devem estar reconhecidos no patrimônio da entidade de forma que representarão as origens de recursos oriundos de capitais de terceiros em sua maioria. Um ponto a ser trazido aqui é que também podem haver passivos que foram gerados em virtude de empréstimos de sócios ou acionistas. No caso das entidades sem fins lucrativos os próprios fundadores podem também injetar recursos na entidade sem que se processe o aumento do patrimônio líquido, você sabia? Nesse caso, tais recursos são exigíveis conforme as particularidades da operação.



As obrigações como férias e décimo terceiro salário são lançadas como provisões na contabilidade das entidades. Esse tipo de lançamento estaria representando um equívoco quanto ao entendimento sobre a norma contábil?

Exemplificando

Habitualmente as entidades em geral podem vir a sofrer ação judicial por vários motivos, como casas cíveis, tributárias, trabalhistas, dentre outras.

Essas situações levam a entidade a registrarem na contabilidade, alguns passivos e, consequentemente, incorrem em despesas em virtude de tal reconhecimento. Como forma de ilustração, veja a Tabela 2.8

Tabela 2.8 | Causas trabalhistas

Processo	Custo Estimado (R\$)	Probabilidade
1	100	75%
2	70	50%
3	30	80%
4	120	75%
5	80	70%

Fonte: elaborada pelo autor.

Note que há indicação de 5 processos distintos com valores e probabilidades percentuais de desembolso, o que implica que o reconhecimento de tais passivos deve ser feito pelo total do risco, ficando o controle disponibilizado pela assessoria a disposição da contabilidade como documento de prova do lançamento contábil em questão.

Após a medição, teríamos os seguintes valores a serem reconhecidos na contabilidade:

Tabela 2.9 | Causas trabalhistas (calculada a provisão)

Processo	Custo Estimado (R\$)	Probabilidade	Provisão (R\$)
1	100	75%	75
2	70	50%	35
3	30	80%	24
4	120	75%	90
5	80	70%	56
Totais	400		280

Fonte: elaborada pelo autor.

O valor do registro na contabilidade seria de R\$ 280,00.



Ainda quando o assunto a seguir é necessário, que fique entendido que existem diferenças bastante expressivas entre os passivos contingentes das provisões. Deixamos como dica de vídeo: Canal IFRS 05 - Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes. Através da audição, você conseguirá entender a essência destes passivos especiais. Disponível em: https://www.youtube.com/watch?v=A8rlOdvD3Hs. Acesso em: 2 jun. 2017.

Sem medo de errar

Você se recorda do que foi pedido na situação-problema? Não? Basicamente, foi pedido, via memorando da diretoria, que se observasse em balanço projetado de um mês alguns passivos para fins de entendimento do impacto das dívidas no balanço do último ITR, no caso do balanço apresentado, findos 30/06/2017.

Para poder adaptar o balanço em questão precisamos relembrálos, portanto, segue o último balanço encerrado.

Tabela 2.10 | Balanço Patrimonial do Instituto Hans pela Leitura e Língua Portuguesa

BALANÇO PATRIMONIAL, FINDOS 30/06/2017			
2017		2017	
Circulante		Circulante	
Caixa e equivalentes de caixa	465.212	Fornecedores	42.500
Caixa e bancos	465.212	Outras contas a pagar	100.000
Aplicações financeiras	-	Obrigações com pessoal	80.000
Valores a compensar	161.000		
Total do ativo circulante	626.212	Total do passivo circulante	222.500
Total do ativo circulante Realizável a longo prazo	626.212		222.500
	626.212 17.500		222.500
Realizável a longo prazo			222.500 530.865
Realizável a longo prazo Adiantamentos	17.500	circulante	
Realizável a longo prazo Adiantamentos Imobilizado	17.500 113.800	circulante Patrimônio social	530.865

Fonte: elaborada pelo autor.

Observe, agora, os novos passivos a serem constituídos:

Tabela 2.11 | Novos passivos (segregação: curto x longo prazo)

PASSIVOS			
Discriminação	Periodicidade de pagamentos	Valor (R\$)	Alocação no balanço
Folha de pagamentos	Mensal	3.500	Curto prazo
PIS sobre folha	Mensal	35	Curto prazo
Obrigação sociais	Mensal	630	Curto prazo

Contas a pagar (água, luz, telefone, etc.)	Mensal	1.700	Curto prazo
Honorários e demais serviços	Mensal	3.400	Curto prazo
Emį	oréstimos (ampliaçã	ăo e melhorias na s	ede)
Captação		30.000,00	
Amortização (24 parc. R\$ 1.600,00)	Mensal	1.250,00	
Juros a apropriar por competência	Mensal	350,00	Curto prazo (\$ 263)
Número de parcelas até o final do ano seguinte	18	22.500,00	Curto prazo
Demais parcelas	6	7.500,00	Longo prazo

Fonte: elaborada pelo autor.

Uma vez separados e entendidos os novos passivos, será necessária a sua respectiva alocação no balanço patrimonial projetado, relembrando que apenas a captação de recurso sensibilizará o caixa em termos de balanço projetado. As demais obrigações devem, para fins representativos, ajustá-las contra a conta "Superávit e déficit primário", por envolverem contas de resultado. É válido também lembrar dos ajustes que foram solicitados, veja a seguir.

Alguns ajustes a proceder no balanço apresentado em 30/06 e que receberá as adequações da projeção: (dados extraídos da pedida da situação-problema).

- 30% dos fornecedores foram pagos no mês seguinte.
- Das outras contas a pagar metade das dívidas vencem no mês seguinte.
- Da folha de pagamentos de 30/06 reduzir 10% do valor registrado, pois estes se referem a férias, sendo os demais montantes de característica cíclica, ou seja, mês a mês incorrem sendo pagos no mês seguinte.
- Apropriar R\$ 171 a título de depreciação;
- Dos novos valores a serem captados estes serão integralmente em conta de aplicações financeiras.

Após todos os ajustes terem sido efetuados o balanço projetado será aquele evidenciado na Tabela 2.12.

Tabela 2.12 | Balanço patrimonial "Projetado" do Instituto Hans de Língua Portuguesa, findos 31 de julho de 2017

BALANÇO PATRIMONIAL "PROJETADO" PARA 31/07/2017			
2017	2017		
Circulante		Circulante	
Caixa e equivalentes de caixa	424.462	Fornecedores	29.750
Caixa e bancos	394.462	Outras contas a pagar	55.100
Aplicações financeiras	30.000	Obrigações com pessoal	76.165
Valores a compensar	161.000	Empréstimos	20.000
		Juros a transcorrer	(233)
Total do ativo circulante	585.462	Total do passivo circulante	180.782
Realizável a longo prazo		Exigível a longo prazo	
Adiantamentos	17.500	Empréstimos	10.000
		Juros a transcorrer	(117)
Imobilizado	113.800	Total do passivo não circulante	9.883
(-) Deprec. acumulada	(4.319)	Patrimônio social	521.779
Total do ativo não circulante	126.982	Fundo patrimonial	22.000
		Superávit ou déficit acumulado	499.779
Total do ativo	712.444	Total do passivo	712.444

Fonte: elaborada pelo autor.

As contas existentes que sofreram modificações foram:

Caixa: saldo anterior R\$ 465.212,00 - R\$ 12.750,00 (fornecedores) - R\$ 8.000,00 (obrigações com o pessoal) - R\$ 50.000,00 (contas a pagar baixadas).

Aplicações financeiras: saldo anterior: R\$ 0,00 + R\$ 30.000,00 (transição temporária do recurso tomado com o banco via empréstimos).

Depreciação acumulada: saldo anterior: (R\$ 4.148,00) adicionando uma depreciação de R\$ 171,00 chega-se a (R\$ 4.319).

Fornecedores: saldo anterior: R\$ 42.500,00 - R\$ 12.750,00.

Outras contas a pagar: saldo anterior: R\$ 100.000,00 - R\$ 50.000,00 (pagamento parcial) + R\$ 1.700,00 (outros acréscimos) + R\$ 3.400,00 (de honorários).

Obrigações com pessoal: saldo anterior: R\$ 80.000,00 + R\$ 8.000 (apropriação de férias) - R\$ 3.500 (pagamento de férias) + R\$ 35,00 (PIS) + R\$ 630,00 (encargos trabalhistas).

Empréstimos: saldo anterior: R\$ 0,00 + R\$ 22.500,00 (curto prazo – 16 parc. até dezembro do ano seguinte) e R\$ 10.000,00 (longo prazo).

Juros a transcorrer: saldo anterior: R\$ 0,00 + R\$ 233,00 (ref. curto prazo – 16 parc. até dezembro do ano seguinte) e R\$ 117,00 (longo prazo).

Assim fica o detalhamento para fins de contas de ativos e passivos dos ajustes que foram efetuados para projetar o novo passivo.

A diferença foi acertada contra o "Superávit ou déficit acumulado", lembrando que ele possuía, em 30/06, um saldo \$ 508.865,00, ficando nesta projeção com R\$ 499.779,00.

E resposta ao solicitado de início: o passivo de curto prazo com todas as movimentações ocorridas reduziu de R\$ 222.500,00 para R\$ 180.782,00, ou seja, uma queda de 18,7%.

Vamos praticar mais, na próxima situação-problema? Até lá!

Avançando na prática

Projetando o balanço do zero

Descrição da situação-problema

Apresentamos a você a "Fundação pela Criança e Juventude". Um projeto que é conduzido por determinado magnata brasileiro com recursos próprios e que, além dos aportes que ele faz, será subsidiado também pela sociedade civil e por empresas privadas.

A ideia é dar abrigo, proteção, saúde, educação e lazer às crianças e aos adolescentes de determinada região do Nordeste do Brasil.

Quando de sua constituição em 01/08/2013, ocorreu um aporte de recursos na entidade de exatos R\$ 3.500.000 (moeda

corrente nacional), tendo o seu patrimônio, em termos contábeis, sido constituído com:

- disponibilidades de 10% do fundo patrimonial.
- estoques com 2% dos recursos.
- imobilizado com 80% dos demais recursos, sendo:
- 70% do valor desta conta composto por edificações (inclui terreno).
 - 20% por instalações e equipamentos.
 - a percentual remanescente de veículos.
 - A diferença dos recursos versados a esta fundação ficará ativada a título de intangíveis.
 - em virtude da necessidade de contratação de pessoal para apoio da fundação, estima-se que mensalmente 4% do patrimônio líquido será representado pelas obrigações com o pessoal (salários, encargos sociais etc.); 8% dos gastos com o pessoal em obrigações fiscais retidas na fonte e 10% de fundo patrimonial em contas a pagar diversas.
 - dos valores computados em disponibilidade, 30% serão mensalmente aplicados, tendo em vista os planos de construção de uma quadra poliesportiva.

Que tal elaborar a posição patrimonial desta entidade? Consegue dimensionar o percentual de origem do passivo?

Obs.: (verificar a % do passivo no curto prazo e sobre o ativo total). Caso queira, pode elaborar razonetes (partidas dobradas – método italiano), mas recomenda-se que efetue a elaboração diretamente no balanço pelo método americano.

Resolução da situação-problema

A partir dos dados transcritos na situação-problema temos que primeiramente atribuir valores. Vejamos. Com os R\$ 3.500.000,00 tem-se na conta "fundo patrimonial" esse recurso diretamente alocado.

- Disponibilidades: 10% do fundo patrimonial (10% dos R\$ 3.500.000,00 = R\$ 350.000,00).
- Estoques com 2% dos recursos (2% dos R\$ 3.500.000,00 milhões = R\$ 70.000,00).

- Imobilizado (80% dos R\$ 3.500.000,00 = R\$ 2.800.000,00) dos demais recursos, sendo:
- 70% (R\$ 2.980.000,00 x 70% = R\$ 1.960.000,00) do valor desta conta composto por edificações (inclui terreno).
- 20% para instalações e equipamentos (R\$ 2.980.000,00 x 20% = R\$ 560.000,00).
- O percentual remanescente de veículos (R\$ 2.980.000,00 x 10% = R\$ 280.000,00).
 - A diferença dos recursos versados a esta fundação ficará ativada a título de intangíveis (R\$ 3.500.000,00 - R\$ 420.000,00 - R\$ 2.800.000,00 = R\$ 280.000,00).
 - Devido à necessidade de contratação de pessoal para apoio da fundação, estima-se que mensalmente 4% do fundo patrimonial (R\$ 3.500.000,00 x 4% = R\$ 140.000,00) serão representados pelas obrigações com o pessoal (salários, encargos sociais etc.); 8% dos gastos com o pessoal em obrigações fiscais retidas na fonte (R\$ 140.000,00 x 8% = R\$ 11.000,00); e 10% do fundo patrimonial em de contas a pagar diversas (R\$ 3.500.000,00 x 10% = R\$ 350.000,00).
 - Dos valores computados em disponibilidade, 30% (R\$ 350.000,00 x 30% = R\$ 105.000,00) serão mensalmente aplicados tendo em vista os planos de construção de uma quadra poliesportiva.

Tabela 2.13 | Balanço patrimonial de abertura em 01/08/2013 da Fundação pela Criança e Juventude

BALANÇO PATRIMONIAL "PROJETADO" PARA 01/08/2013			
2017		2017	
Circulante		Circulante	
Caixa e equivalentes de caixa		Outras contas a pagar	350.000
Caixa e bancos	245.000	Obrigações com pessoal	140.000
Aplicações financeiras	105.000	Obrigações fiscais	11.200
Estoques	70.000		

Total do ativo circulante	420.000	Total do passivo circulante	501.200
Realizável a longo prazo		Exigível a longo prazo	
Imobilizado	2.800.000		
Edificações (inclui terrenos)	1.960.000		
Instalações e equipamentos	560.000	Total do passivo não circulante	0
Veículos	280.000	Patrimônio social	2.998.800
Intangíveis	280000	Fundo patrimonial	3.500.000
Total do ativo não circulante	3.080.000	Déficit acumulado	(501.200)
Total do ativo	3.500.000	Total do passivo	3.500.000

Fonte: elaborada pelo autor.

Após compilar todos os dados trazidos na questão, verifica-se o balanço elaborado e, a partir dele, observa-se que os passivos de curto prazo correspondem a 119% dos ativos de curto prazo e de 14,3% de todo o ativo da fundação.

Faça valer a pena

1. A contingência

é uma condição ou situação cujo resultado final, favorável ou desfavorável, depende de eventos futuros incertos. Em contabilidade, essa definição se restringe às situações existentes à data das demonstrações e informações contábeis, cujo efeito financeiro será determinado por eventos futuros que possam ocorrer ou deixar de ocorrer.

As estimativas quanto ao desfecho e aos efeitos financeiros das contingências são determinadas pelo julgamento da administração da companhia, apoiadas em estudos e pareceres técnicos que reflitam uma posição isenta, e revisadas pelo auditor independente. Tanto as estimativas quanto a revisão devem incluir o exame dos eventos ocorridos após a data do balanço, complementado pela experiência obtida em transações semelhantes. (PORTAL DE CONTABILIDADE, [s.d.], [s.p.])



A partir das considerações dadas, analise as assertivas a seguir:

Quando o assunto são passivos contingentes, quais das seguintes afirmações constituem características válidas a respeito dos passivos contingentes?

- I. São obrigações sobre as quais não podem ser feitas uma estimativa suficientemente confiável do valor.
- II. São obrigações prováveis oriundas de eventos futuros e incertos.
- III. São obrigações presentes que não satisfazem os critérios de reconhecimento na contabilidade.

É correto o que se afirma em:

- a) I, apenas.
- b) II, apenas.
- c) III, apenas.
- d) I e II, apenas.
- e) I e III, apenas.

2.



Estimativa contábil é uma previsão quanto ao valor de um item que considera as melhores evidências disponíveis, incluindo fatores objetivos e subjetivos, quando não exista forma precisa de apuração, e requer julgamento na determinação do valor adequado a ser registrado nas demonstrações contábeis. (PORTAL DE CONTABILIDADE, [s.p.], [s.d.])

Analise as contas do passivo, dispostas a seguir e associe a respectiva coluna que trata sobre a forma de mensuração a elas aplicável.

- (1) Custo ou valor presente.
- (2) Estimativas confiáveis.
- () Provisões e passivos contingentes.
- () Obrigações financeiras.
- () Contas a pagar comerciais e outras.
- () Obrigações relativas à "tributação corrente sobre o lucro".

É correto o que se afirma em:

- a) 2,1,1,1.
- b) 2.1.1.2.
- c) 1.1.1.1.
- d) 2,2,1,1.
- e) 2,2,2,1.



No grupo denominado "passivo circulante" são escrituradas as obrigações da entidade, inclusive financiamentos para aquisição de direitos do ativo não circulante, quando vencerem no exercício seguinte (prazo de 12 meses seguintes ao do balanço). No caso de o ciclo operacional da empresa ter duração maior que a do exercício social, a concepção terá por base o prazo desse ciclo. (PORTAL DE CONTABILIDADE, [s.p.], [s.d.])

3.

Diante das informações já mencionadas até aqui, analise a seguinte situação:

Determinada entidade que possui no saldo em disponibilidade o montante de R\$ 100,00, uma aplicação financeira de R\$ 200,00, um fundo patrimonial de R\$ 4.000,00 de forma que não possua no patrimônio líquido em questão nenhuma outra conta registrada e que tenha um ativo circulante registrado por R\$ 3.100,00, um ativo não circulante de 30% do patrimônio líquido sendo composto de 15% de imobilizações, além de um passivo não circulante de R\$ 120,00, terá quanto em R\$ a título de passivo de curto prazo?

- a) R\$ 200,00.
- b) R\$ 120,00.
- c) R\$ 300,00.
- d) R\$ 180,00.
- e) R\$ 100,00.

Seção 2.3

Patrimônio líquido

Diálogo aberto

Olá! Tudo bem?

Pois bem, no fechamento desta seção e, por conseguinte, da Unidade 2, serão finalizados os estudos sobre os elementos patrimoniais, com foco neste instante no denominado "patrimônio social", ou como possa costumeiramente observar em outras entidades o denominado: "patrimônio líquido".

Neste sentido e diante da constante necessidade de acompanhamento da entidade pertencente ao sr. Hans, será necessário que se efetue a análise da evolução ou das mutações do patrimônio líquido tendo em vista que ocorreu, após deliberação dos associados, a criação de diversas contas no patrimônio social e que registrarão alguns fundos para destinação futura por parte do instituto.

Para tanto, deverá ser elaborada e preparada com base nas demonstrações financeiras do 1º e do 2º ITR a "demonstração das mutações do patrimônio líquido", nos moldes estabelecidos pela norma contábil vigente. Trataremos desse aspecto importante na nossa próxima situação-problema. Então, para atendermos as competências e os objetivos traçados para esta seção, propomos a seguinte atividade.

Há uma solicitação da diretoria do "Instituto Hans de Língua Portuguesa", para que, juntamente com as demonstrações contábeis do 2º ITR, sejam incluídos tais demonstrativos. Após a elaboração da DMPL você deverá enviá-la à diretoria.

Os saldos do Patrimônio Líquido do Balanço patrimonial a seguir devem ser utilizados para apoio na elaboração da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL). Atente também para as observações trazidas após a Tabela 2.14.

Tabela 2.14 | Balanço patrimonial trimestral — 2ITR/2017 "Instituto Hans de Língua Portuguesa"

BALANÇO PATRIMONIAL FINDOS 31/03/2017.			
2017		2017	
Circulante		Circulante	
Caixa e equivalentes de caixa	45.000	Fornecedores	50.000
Caixa e bancos	5.000	Outras contas a pagar	100.000
Aplicações financeiras	40.000	Obrigações com pessoal	80.000
Valores a compensar	150.000		
Total do ativo circulante	195.000	Total do passivo circulante	150.000
Realizável a longo prazo			
Adiantamentos	25.000		
Imobilizado	113.800	Patrimônio social	183.800
		Fundo patrimonial	22.000
Total do ativo não circulante	138.800	Superávit ou déficit acumulado	161.800
Total do ativo	333.800	Total do passivo	333.800

Fonte: elaborada pelo autor.

Foi informado a você que serão constituídos três fundos a partir do superávit do segundo trimestre nas % descritas a seguir, todos eles calculados com base no superávit acumulado do segundo trimestre de 2017. Veja:

- fundo de pesquisas 5%.
- fundo para bolsas de estudos 12%.
- fundo para construção (melhoria) de sede social 30%.

Após essas informações foi solicitado que você elaborasse a demonstração das mutações do patrimônio líquido, considerando que inicialmente o patrimônio social era composto apenas pela conta "Fundo Institucional", conta representativa em entidades do terceiro setor ao "capital social". Deverá, também, reapresentar o balanço patrimonial de modo a evidenciar a criação de tais fundos.

Serão necessários que todas as constituições e correções sejam feitas com data de 30/06. É válido lembrar que os conhecimentos

necessários para desenvolver esta atividade estão relacionados ao conhecimento matemático simples com ênfase na distribuição do resultado da entidade.

Vamos encarar mais este desafio?

Não pode faltar

Você já parou para analisar quais são as formas de integralização de recursos numa entidade sem fins lucrativos? Até que ponto se assemelha com as entidades em geral? Outra coisa: quais são as principais diferenças de nomenclatura terão as contas que compõem o patrimônio líquido? Não se preocupe em responder neste momento a essas indagações, caso não saiba, contudo, é importante que leia todas as definições e explore todas as situações, exemplos e sugestões adicionais de estudo para que assimile ao máximo o que será narrado nesta seção.

Vejamos! Já falamos dos ativos e dos passivos, de modo que os primeiros representam tecnicamente os recursos aplicados e controlados pela entidade tendo em vista a necessidade de geração de benefícios. Da mesma forma, esses recursos que estão aplicados têm origem que pode ser em diversos casos oriundos de dívidas constituídas pela entidade. Mas em diversas situações muitos recursos podem e são originados do patrimônio líquido.

A primeira grande observação quando se comenta a respeito dos elementos patrimoniais é direcionado a explicar o seu comportamento e característica. Quando o assunto comentado é o patrimônio líquido da entidade, devemos nos remeter a Santos e Schmidt (2015, p. 17), os quais mencionam que o patrimônio líquido

representa a diferença entre o valor do ativo e o valor do passivo, que é o valor contábil que pertence, segundo a teoria da entidade, à entidade como um todo, isto é, a entidade tem uma vida distinta das atividades e dos interesses pessoais dos proprietários que a constituíram.



Em reforço, Viceconti (2009, p. 149) afirma que o "valor pelo qual o patrimônio líquido é apresentado no balanço patrimonial depende da mensuração dos ativos e passivos". Nesse mesmo sentido, Fipecafi (2013, p. 411) corrobora com entendimento ao explicar que:



O Pronunciamento Conceitual Básico – Estrutura Conceitual para Elaboração e apresentação das Demonstrações Contábeis (do CPC) destaca que, normalmente, numa base de continuidade operacional, somente por coincidência o valor pelo qual o Patrimônio Líquido é apresentado no balanço patrimonial será igual ao valor de mercado das ações da companhia, ou igual à soma que poderia ser obtida pela venda de seus ativos e liquidação de seus passivos isoladamente, ou da entidade como um todo.

Guardadas as devidas proporções e considerando que se estudam nesta disciplina as entidades sem fins lucrativos, os valores contábeis de registro em questão serão os grandes norteadores do valor do patrimônio líquido dessa gama de entidades, até pelo fato de haver uma abordagem voltada ao capital.

Nesse sentido, é valido lembrar que os aportes financeiros e a movimentação contábil no grupo do patrimônio líquido do balanço ocorrerão, muitas vezes, apenas quando da constituição em caráter de integralização, o que significa dizer que este grupo tendenciosamente não terá um número muito expressivo de movimentações financeiras, a não ser os reinvestimentos de origem do resultado de cada período de apuração.

Este elemento patrimonial é basicamente denominado de situação líquida nos moldes narrados por Ribeiro (2009, p. 12), conforme se observa na Figura 2.3.

Figura 2.3 | Situação líquida

Ativo (bens + direitos)	=	passivo (obrigações)	+/-	situação líquida
-------------------------------	---	-------------------------	-----	---------------------

Fonte: Ribeiro (2009, p. 12).

Embora existam possibilidades quantitativas e qualitativas de as entidades do terceiro setor apresentarem, em determinado momento, situação líquida negativa, é normalmente esperado que tais organizações sem fins lucrativos possuam "liquidez favorável" de seu patrimônio líquido, ou seja, espera-se que a equação fundamental da contabilidade aplicável, ilustrada por Cardoso et al. (2013, p. 79),

seja sempre alvo de controle por parte de fundadores ou associados de tais entidades.

Aliás, a Figura 2.4 relembra tal equação. Observe:

Figura 2.4 | Equação fundamental da contabilidade.

Fonte: Cardoso et al. (2013, p. 79).

De acordo com a FBC (2011, p. 7), o patrimônio líquido "é o valor residual dos ativos da entidade após a dedução de todos os seus passivos. Ele pode ter subclassificações no balanço patrimonial. Nas Entidades do Terceiro Setor, por exemplo, alguns fundos de capital (endowment), reservas, superávits ou déficits acumulados".

As contas do patrimônio líquido de entidades sem fins lucrativos podem ser sumarizadas no Quadro 2.6. São inclusive contempladas na NBC T-10 - Aspectos Contábeis Específicos em Entidades Diversas.

Quadro 2.6 | Comparativo – patrimônio líquido entidades em geral ${\bf x}$ sem fins lucrativos

Patrimônio social	Patrimônio líquido
Fundo institucional	Capital social
Outras reservas	Reservas de capital
	Reservas de reavaliação (somente para as companhias que optaram por mantê-las)
	Reservas de lucros
Ajuste de avaliação patrimonial	Ajustes de avaliação patrimonial
	Ajustes acumulados de conversão cambial
Superávit ou déficit	Prejuízos acumulados (conta redutora)
Compensação passiva	
	Ações em tesouraria (conta redutora)

Fonte: adaptado de Viceconti (2009, p. 149).

As diferenças mais significativas ao se observar o patrimônio líquido em recorte estão nas contas "fundo institucional" e "superávit ou déficit" (caracterizadores do setor, inclusive), sendo estas conhecidamente denominadas por "capital social" e "prejuízos acumulados".

Ademais, existem características muito particulares e que só importam ao patrimônio líquido, dentre elas destacam-se: a forma em que os recursos são aportados, o reflexo no patrimônio líquido em virtude da variação de ativos e passivos por aplicação das normas contábeis vigentes (outros abrangentes), as reservas do superávit e de manutenção do capital.

No caso em especial das associações e fundações, a Lei nº 10.406/2002 menciona, em seu art. 54, que as associações, por exemplo, deverão explicar quais "as fontes de recursos para sua manutenção (Inciso IV)".

Sob a égide da lei, fica o entendimento de que os associados, por meio de suas contribuições, constroem o patrimônio líquido da entidade e que eles só terão direito em caso de dissolução ou retirada da parte que diz respeito às parcelas de recursos integralizados por eles, o que significa dizer que os superávits e ou qualquer outro acréscimo no patrimônio líquido pertencem apenas à entidade, já consideradas as hipóteses previstas no § 2º do art. 61 da Lei nº 10.406/2002.

Por sua ordem, o artigo 62 da Lei nº 10.406/2002, dispõe que, para criar uma fundação, "o seu instituidor fará, por escritura pública ou testamento, dotação especial de bens livres, especificando o fim a que se destina, e declarando, se quiser, a maneira de administrá-la".

Já em casos de constituição por pessoa falecida (aqui é entendimento ou interpretação da lei em tela), o art. 63 menciona que quando "insuficientes para constituir a fundação, os bens a ela destinados serão, se de outro modo não dispuser o instituidor, incorporados em outra fundação que se proponha a fim igual ou semelhante". Ainda, em relação à fundação, "por negócio jurídico entre vivos" e por força do art. 64, "o instituidor é obrigado a transferirlhe a propriedade, ou outro direito real, sobre os bens dotados, e, se não o fizer, serão registrados, em nome dela, por mandado judicial".

Construído esse entendimento, podemos, a partir desse momento, tratar de questões relativas ao reconhecimento das contas do patrimônio líquido, no caso das entidades sem fins lucrativos, o termo mais apropriado seria patrimônio social. Fipecafi (2013, p. 412) define capital social como sendo o "investimento efetuado na companhia pelos acionistas". Mantida as similaridades, o fundo institucional será constituído de valores que foram aportados pelos subscritores ou associados

Quanto aos atos constitutivos, podemos observar que é possível que a entidade possua, conforme explicita Tachizawa (2014, p. 32), um "número ilimitado de sócios que se disponham a viver os fins da sociedade, não respondendo pelas obrigações sociais". Por observação, podem ser esses sócios, subscritores ou associados, como queira chamar, classificados como sócios: fundadores, efetivos, beneméritos ou ainda colaboradores.

Nas associações, por força da lei, os subscritores possuem "iguais direitos, mas o estatuto poderá instituir categorias com vantagens especiais" conforme determina o art. 55 da Lei nº 10.406/2002.

Partindo deste pressuposto, a Lei nº 10.406/2002, em seu art. 997, retrata que a "[...] sociedade constitui-se mediante contrato escrito, particular ou público, que, além de cláusulas estipuladas pelas partes, mencionará: [...] IV - a quota de cada sócio no capital social, e o modo de realizá-la".

Você deve se perguntar nesse momento se é aplicável a entidades do terceiro setor a criação de reservas de lucro, não é?

A substância econômica aponta que não, até porque o objetivo de tais organizações é de prover benefícios à própria atividade. O que se observa habitualmente é a criação de fundos de caráter específicos, como os fundos de pesquisas, ou ainda os fundos para bolsas de estudos e também fundos para construção de sede social, dentre outros.

Como é sabido, no caso das entidades sem fins lucrativos, que não caberá a utilização do termo "lucro" e que, desta forma, tem-se que, todo o resultado será destinado ao quadrante denominado de "capitalização", podendo, em alguns casos, compor fundos que por sua vez seriam similares às reservas observadas nas entidades em geral. Podem-se compensar déficits com superávits de períodos posteriores, mas não há que se falar em distribuir resultado.

Conforme determinação da norma NBC T-10, o valor do superávit ou déficit gerado pela entidade deve ser registrado na conta "superávit ou déficit do exercício enquanto não aprovado pela assembleia dos associados e após a sua aprovação, deve ser transferido para a conta patrimônio social".

Ademais, registre-se que o superávit da entidade só ocorrerá em termos econômicos se as receitas forem superiores às despesas. Ainda quando o assunto diz respeito aos "superávits ou déficits acumulados", pode-se, por analogia aplicar mesmo tratamento contábil mencionado por Viceconti (2009, p. 184):



Serão considerados como ajustes de exercícios anteriores apenas os decorrentes de efeitos da mudança de critério contábil, ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subsequentes. Assim, de acordo com o artigo 186 da Lei das Sociedades por Ações (Lei nº 6.404, de 1976), o lucro líquido do exercício não deve ser influenciado por efeitos que pertençam a exercícios anteriores, ou seja, somente deverão transitar por contas de resultado os valores que competem ao exercício social. Assim, os valores relativos a ajustes de exercícios anteriores devem ser contabilizados diretamente na conta de LUCROS ACUMULADOS sem afetar as contas de receitas ou despesas do atual exercício social. (grifo nosso)

Leia-se no caso das entidades sem fins lucrativos em vez de lucros acumulados, superávits acumulados, pois erros imputáveis ou mudanças de critério contábeis podem da mesma forma ocorrer. Conforme menciona Brasil (1976), em seu art. 177, "a escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos".

Seguir os princípios geralmente aceitos, por exemplo, conforme comentado por Viceconti (2009, p. 184), ocorre quando "definido o critério de avaliação de um ativo ou de um passivo em determinado ano-calendário, tal critério deve ser também observado nos demais anos-calendário". Isso ajudar a dar maior comparabilidade às demonstrações financeiras.

Outra conta existente no patrimônio social é a conta "ajustes de avaliação patrimonial", conforme explica Viceconti (ibidem, p. 199):



Serão classificadas como ajustes de avaliação patrimonial, enquanto não computadas no resultado do exercício em obediência ao regime de competência, as contrapartidas de aumentos ou diminuições de valor atribuídos a elementos do ativo e do passivo, em decorrência da sua avaliação a valor justo, nos casos previstos nesta lei ou, em normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários.

Embora não sujeita aos regulamentos da Comissão de Valores Mobiliários (CVM), as entidades sem fins lucrativos devem, diante de situações que se exijam tal procedimento, aplicar as normas emitidas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, o que implica dizer que poderão ocorrer lançamentos contra a conta "ajustes de avaliação patrimonial" dentro do patrimônio social.

Diante da leitura do art. 183 da Lei nº 6.404/1976, pode-se, brevemente, listar como justificativas de ajustes dessa natureza: o valor justo de alguns instrumentos financeiros, provisões de ajustes a valor de mercado de alguns estoques, perdas em investimentos avaliados pelo custo de aquisição, direitos classificados no ativo imobilizado registrado pelo custo de aquisição, dentre outros. Por exemplo, um ajuste do imobilizado poderia ser assim demonstrado:

Débito de: Imobilizado (valor x)

a Crédito de: Ajustes de Avaliação Patrimonial (valor x)

A respeito da divulgação das informações inerentes ao patrimônio líquido Slomski et al. (2012, p. 51) mencionam que "o patrimônio líquido que é apresentado no balanço patrimonial depende da mensuração dos ativos e passivos". Ademais, "é vedada a distribuição de resultados e a devolução do capital aportado pelos membros instituidores das entidades do terceiro setor".

Bem, aqui chegando, está concluída a escrita do nosso *Não pode faltar*, mas não pense que paramos com as exposições, não deixe de acompanhar a sistematização dos principais conceitos, de ler o tópico *Reflita* e de ver mais exemplos.

Vamos adiante!!



Embora bem explicitado na leitura desta unidade se faz muito importante que fique entendido que mesmo não objetivando o lucro tais entidades necessitam registrar seus resultados positivos no patrimônio líquido, sendo imprescindível que estes sejam corretamente apurados e transferidos ao patrimônio líquido. Fica vedada a distribuição do superávit acumulado. Da mesma forma, a entidade deve seguir os preceitos dos princípios de contabilidade geralmente aceitos no que diz respeito às contas que devem integrar este grupo do balanço patrimonial. Ademais, devem atentar à adequação das nomenclaturas.



Sendo a subvenção governamental uma forma de assistência governamental advinda de contribuição pecuniária, mas não apenas restrita a ela, o simples recebimento dos recursos pela entidade seria prova de que as condições vinculadas tenham sido cumpridas?



Em caráter de exemplo, imagine uma entidade que necessitou analisar seus ativos imobilizados e que, ao efetuar tal procedimento percebeu que 4 de seus bens mais relevantes estavam com valores contábeis bastantes distorcidos, de forma que seu contador relacionou e identificou quais seriam os possíveis ajustes a efetuar. Veja a tabela a seguir:

Tabela 2.15 | Bens passíveis de ajustes de avaliação patrimonial (AAP)

Descrição de ativos	Valor contábil (\$)	Valor de mercado na data da adoção inicial (\$)	Valorização/ desvalorização (%)	Ajustes de avaliação patrimonial (AAP)\$
Propriedades para investimento	15 milhões	9,6 milhões	-36,0%	(5,40) milhões
Terrenos	2,7 milhões	4,5 milhões	66,7%	1,80 milhões
Edificações	12,3 milhões	18,7 milhões	52,0%	6,40 milhões
Maquinário fabril	1,4 milhões	1,1 milhões	-21,4%	(0,30) milhões
Totais	31,4 milhões	33,9 milhões		2,50 milhões

Fonte: elaborada pelo autor.

Pesquise mais

Sugerimos a leitura de um artigo bastante instrutivo a respeito do tema com linguagem bastante acessível. Trata sobre os ajustes de avaliação patrimonial. (Lei 6.404/1976, art. 178 §2°), escrito pelo Prof. Wilson Alberto Zappa Hoog. Disponível em: https://goo.gl/EyFSJQ>. Acesso em: 7 maio 2017.

Sem medo de errar

Em retomada, com intuito de resolver a situação-problema, vemos que após as aplicações percentuais sobre o superávit acumulado foi encontrado a seguinte situação patrimonial:

Tabela 2.16 | Balanço comparativo acumulado por ITR/.17 – Instituto Hans de Língua Portuguesa"

BALANÇO PATRIMONIAL FINDOS 31/03/2017							
2017		2017					
Circulante		Circulante					
Caixa e equivalentes de caixa	45.000	Fornecedores	50.000				
Caixa e bancos	5.000	Outras contas a pagar	100.000				
Aplicações financeiras	40.000	Obrigações com pessoal	80.000				
Valores a compensar	150.000						
Total do ativo circulante	195.000	Total do passivo circulante	150.000				
Realizável a longo prazo							
Adiantamentos	25.000						
Imobilizado	113.800	Patrimônio social	183.800				
		Fundo patrimonial	22.000				
Total do ativo não circulante	138.800	Superávit ou déficit acumulado	161.800				
Total do ativo	333.800	Total do Passivo	333.800				

Fonte: elaborada pelo autor.

Para fins de relembrar o que ficou deliberado pela diretoria do instituto, elaboramos a Tabela 2.17.

Tabela 2.17 | Fundos deliberados (2017) — Resumo e cálculos "Instituto Hans de Língua Portuguesa"

Fundos criados	(%) do superávit	Valor (R\$)
Fundo de pesquisas	5%	25.443
Fundo para bolsas de estudos	12%	61.064
Fundo para construção (melhoria) de sede social	30%	152.659
Superávit acumulado		508.865

Fonte: elaborada pelo autor.

Por fim, como também havia sido solicitado, foi necessária a elaboração da demonstração das mutações do patrimônio líquido com data que remetesse ao início do exercício social, ou seja, assumindo que o único registro do patrimônio líquido existente era originário no fundo patrimonial.

Desta feita, foi elaborada a Tabela 2.18, a título de DMPL, a saber:

Tabela 2.18 | Demonstracão das Mutacões do Patrimônio Líquido (DMPL) findos 30/06/2017 "instituto Hans de Línqua Portuquesa" 508.865 530.865 Total 22.000 Superávit 269.698 152.659) 508.865 (61.064)(25.443)0 e melhorias Construção 152.659 152.659 Fundos DO PERÍODO FINDO EM 30.06.2017 (R\$) Bolsas 51.064 estudo 51.064 Pesquisas 25.443 realizado Fundo 22.000 22.000 Efeitos de mudança de critérios contábeis Proposta da administração de destinação Fundo para construção (melhoria) de Retificação de erros de exercícios Ajustes de exercícios anteriores: Superávit ou déficit do período: Fundo para bolsas de estudos ransferências para reservas Histórico Saldo em 30.06.2017 Saldo em 31.12.2016 Fundo de pesquisas Aumento de capital: Fonte: elaborada pelo autor sede social anteriores

Avançando na prática

Associação das Madres Beneficentes

Descrição da situação-problema

Determinada entidade denominada "Associação das Madres Beneficentes", fundada em 30 de setembro de 2002, como uma entidade civil sem fins lucrativos, de assistência social, educacional, de caráter beneficente, apresentou as seguintes informações em seu patrimônio líquido de 2012.

Tabela 2.19 | Recorte do patrimônio social de 2012 "Associação das Madres beneficentes"

	2012
Patrimônio social líquido	Valor (R\$)
Fundo patrimonial	314.981
Fundos de doação	163.393
Superávit	11.882

Fonte: elaborada pelo autor.

Ao final do exercício de 2013 foram observados os seguintes fatos.

- Superávit de R\$ 51.905,55.
- Destinação do superávit anterior para constituição de um fundo para expansão da sede da entidade.
- Foram necessários que se corrigissem valores imputáveis de anos anteriores em virtude do não reconhecimento de perdas em determinado do ativo da entidade no montante de R\$ 5.575,30 (ajustes devedores no patrimônio líquido).
- Após aplicação das normas de contabilidade, com intuito de convergência ao que é exigido no país, é preciso ajustar alguns ativos imobilizados pela aplicação do custo atribuído no montante de R\$ 45.000,00 contra a rubrica "ajustes de avaliação patrimonial" (AAP).
- Por mudança de critério contábil em determinada conta do ativo precisou se estornar do superávit acumulado o valor de R\$ 3.589,00 (ajuste devedor).

Na qualidade de contador da entidade, é feita uma solicitação a você, por parte do corpo diretivo da associação, para apresentar as variações ocorridas no patrimônio. Diante desse contexto,

será necessário que você prepare e elabore a demonstração das mutações do patrimônio líquido após esses eventos.

Resolução da situação-problema

Notadamente, temos, nesta situação-problema, um número maior de fatos do que foi observado na primeira, não acha? Observe que, além do superávit do ano de 2013, foram trazidas operações de constituição de outros fundos, além de correção de erros imputáveis de anos anteriores e também ajustes de mudanças de critérios contábeis.

O conceito e utilização da conta contábil dos "ajustes de avaliação patrimonial" (AAP) também não ficaram de fora, caso tenha percebido.

Pois bem, com base na situação trazida, pode-se chegar à seguinte DMPL:

490.256 5.575) 41.411 51.906 577.997 Fotal 11.882 (3.589)51.906 42.741 575) Superávit 0 11.882 11.882 Expansão OO PERÍODO FINDO EM 30.12.2013 (R\$) Fundos Doacões 163.393 163.393 31/12/2013 "Associação das Madres beneficentes" 45.000 15.000 patrimonial Ajustes de avaliação 314.981 314.981 ealizado Fundo critérios contábeis erros de exercícios déficit do período administração de Retificacão de mudança de Transferências para reservas Superávit ou Proposta da destinação: Expansão 31.12.2012 30.12.2013 Efeitos de anteriores Ajustes de exercícios anteriores: Saldo em Histórico Saldo em

Fonte: elaborada pelo autor.

abela 2.20 | Demonstração das mutações do patrimônio líquido (DMPL) findos

Faça valer a pena

1. Diante do conhecimento relativo ao patrimônio social de entidades sem fins lucrativos, é necessário que se estabeleça adaptações aos nomes das diversas contas. Também não é aplicável que se classifiquem os resultados destas organizações como "lucros" ou "prejuízos" por causa de sua própria dinâmica de funcionamento.

No entanto, algumas movimentações que surgem em virtude de adequações em ativos e passivos, por força da norma contábil, gerarão reflexos nos mesmos moldes observados nas entidades em geral.

Diante destas observações o que é possível inferir no caso das entidades sem fins lucrativos?

- I. Não é aplicável a redação da legislação societária.
- II. Embora esse tipo de entidade siga o que preconiza a legislação societária, ela ficará dispensada de utilizar a norma de contabilidade e os princípios de contabilidade geralmente aceitos.
- III. A ela se aplicam, guardadas as particularidades de seu setor, as normas de contabilidade, os princípios e as leis pertinentes.

É correto o que se afirma em:

- a) Apenas I.
- b) Apenas II.
- c) Apenas III.
- d) Apenas I e II.
- e) Apenas II e III.
- **2.** Quando tratado de situações que impactam o patrimônio social de uma entidade sem fins lucrativos, observou-se que diversos fatos poderiam provocar aumentos ou reduções na sua situação líquida do patrimônio.

Erros imputáveis de exercícios anteriores são exemplos de tais eventos modificativos e, uma vez que viessem à tona em determinado exercício social, mas que de anos anteriores fossem, deveriam ser corrigidos de forma retrospectiva. Isso significa que seria refeita a contabilidade naquilo em que se incorreu distorção ou erro. Todavia, se impraticáveis de ajustar de forma retrospectiva, deveriam ser reconhecidos quando de sua identificação no período e de forma imediata no exercício em que ocorreu a descoberta de tal feito.

Fica corroborado o entendimento de que o erro deve ser corrigido via registro contábil, devedor ou credor da conta que registra o superávit ou prejuízo acumulado.

Analise as assertivas a seguir que ilustram fatos ou eventos que simbolizam erros cometidos e que são passíveis de ajustes contra o patrimônio social de uma entidade.

- I. Determinada conta que era tratada em anos anteriores pela média ponderada passou a ser apresentada pelo valor de reposição.
- II. A depreciação de determinados ativos quando do fechamento do exercício anterior não foi contabilizado, sendo que tal feito foi percebido anos depois.
- III. Ativos foram revisados pela aplicação do critério do custo atribuído, e isso ocasionou lançamento dos valores reflexos no patrimônio social de determinada entidade sem fins lucrativos.

Diante do entendimento do que configura como erro de períodos anteriores assinale a opção válida.

- a) Quando a primeira assertiva for válida.
- b) Quando a segunda assertiva for válida.
- c) Quando a terceira assertiva for válida.
- d) Quando as duas primeiras assertivas forem válidas.
- e) Quando as duas útlmas assertivas forem válidas.
- **3.** A situação patrimonial de uma entidade pode ser afetada por diversos fatores dentre eles o superávit e os ajustes de ativos e passivos. Uma entidade terá sua solvência questionada se os ativos superarem os passivos. Quanto maiores forem as taxas de crescimento das obrigações frente a seus recursos aplicados e gerenciados nos ativos, maior será a probabilidade da entidade encontrar-se em dificuldade financeira.

Da mesma forma que as entidades, em geral, os fundadores de determinada fundação, preocupados com certos eventos ocorridos no exercício, procuram entender o impacto na situação líquida da entidade de determinadas ocorrências descobertas.

São eventos que podem reduzir o patrimônio líquido desta entidade sem fins lucrativos aqueles descritos nos itens:

- I. Superávit reconhecido no período corrente advindo do desempenho alcançado.
- II. Reconhecimento de perdas de investimentos em ações disponíveis para a venda.
- III. Correções de omissões em despesas imputáveis de anos anteriores no ano corrente.
- IV. Ajustes devedores no patrimônio social originados de desvalorização por aplicação do valor justo a ativos imobilizados (deemed cost).
- V. Reconhecimento no ano corrente de erro em receitas por não registro em períodos anteriores.

Estão corretas apenas as afirmações:

- a) I, II e V.
- b) I. III e IV.
- c) I, IV e V.

- d) II, III e IV.
- e) II, III e V.

Referências

ALMEIDA, Maria Goreth Miranda; EL HAJJ, Zaina Said. Mensuração e Avaliação do Ativo: uma revisão conceitual e uma abordagem do Goodwill e do ativo intelectual. **Caderno de Estudos**, São Paulo, n. 16, jul./dez. 1997. Disponível em: http://dx.doi.org/10.1590/S1413-92511997000300005>. Acesso em: 27 jul. 2017.

BRAGA, Hugo Rocha; ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Mudanças contábeis na lei societária**: Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007. São Paulo: Atlas, abr. 2008.

BRASIL. Presidência da República Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Lei** nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Brasília, 1976. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404consol.htm. Acesso em: 10 out. 2017.

_____. Presidência da República Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Lei** nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Brasília, 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm. Acesso em: 10 out. 2017.

República Federativa do Brasil. **Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007**. Brasília, 2007. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm. Acesso em: 10 out. 2017.

BULGARIM, Maria Clara Cavalcante et al. Caderno de procedimentos aplicáveis à prestação de contas das entidades do terceiro setor. Brasília: Fundação Brasileira de Contabilidade, 2011.

CARDOSO, Ricardo Lopes et al. **Contabilidade geral**: introdução à contabilidade societária. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

CAMARGO, Rafael. **Diferença entre capital social e patrimônio social.** 2015. Disponível em: https://rafhaelcamargo.jusbrasil.com.br/artigos/181370469/diferenca-entre-capital-social-e-patrimonio-social>. Acesso em: 6 maio 2017.

_____. Pronunciamento técnico CPC 26 (R1) - Apresentação das Demonstrações Contábeis. Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade – IAS 1 (IASB – BV 2011)

______. **Pronunciamento técnico CPC 04 (R1)**: ativo intangível. Disponível em: http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/187_CPC_04_R1_rev%2008.pdf. Acesso em: 25 jul. 2017.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento técnico CPC 00 (R1)**: estrutura conceitual para elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro, 2012. Disponível em: http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?ld=80>. Acesso em: 24 jul. 2017.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Manual de procedimentos contábeis e prestação de contas das entidades de interesse social. 2. ed. Brasília: CFC, 2008.

ERNST & YOUNG; FIPECAFI (Orgs.). **Manual de normas internacionais de contabilidade**: IFRS versus normas brasileiras. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

FERNANDES, Tania Maria da Conceição Benther Machado. Ativo e sua mensuração. Caderno de Estudos, São Paulo, n. 18, p. 1-12, maio/ago. 1998. Disponível em: http://dx.doi.org/10.1590/S1413-92511998000200002>. Acesso em: 27 jul. 2017.

FIPECAFI, Sergio de ludicibus et al. **Manual de contabilidade societária**. 2. ed. São Paulo: Atlas, maio 2013.

FUNDAÇÃO BRASILEIRA DE CONTABILIDADE. Caderno de procedimentos aplicáveis à prestação de contas das entidades do terceiro setor (fundações). Brasília: Fundação Brasileira de Contabilidade, 2011. Disponível em:< http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/terceiro_setor.pdf>. Acesso em: 25 jul. 2017.

LEMES, Sirlei et al. **Casos para ensino em contabilidade societária**. São Paulo: Atlas, out. 2014.

OLIVEIRA, Alexandre Martins de et al. **Contabilidade internacional**: gestão de riscos, governança corporativa e contabilização de derivativos. São Paulo: Atlas, mar. 2008.

Portal de contabilidade. **Normas brasileiras de contabilidade NBC T1** - Estrutura conceitual para a elaboração e apresentação das demonstrações contábeis. Disponível em: http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/t1.htm. Acesso em: 31 jul. 2017.

	Ativos	e passivos	contingentes.	Disponível	em:	<http: th="" www.<=""></http:>
portaldeconta	bilidade	.com.br/te	maticas/passiv	oseativosc	ontin	gentes.htm>.
Acesso em: 31 j	ul 2017.					

_____. Aprova a NBC T 11.13 - Estimativas Contábeis. Disponível em: http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbct11_13.htm. Acesso em: 31 jul. 2017.

_____. **Passivo circulante**. Disponível em: http://www.portaldecontabilidade.com. br/tematicas/passivo-circulante.htm>. Acesso em: 31 jul. 2017.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade geral fácil**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

SANTOS, José dos; SCHMIDT, Paulo. **Contabilidade societária**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

SLOMSKI, Valmor et al. **Contabilidade do terceiro setor**: uma abordagem operacional: aplicável às associações, fundações, partidos políticos e organizações religiosas. São Paulo: Atlas, 2012.

TACHIZAWA, Takeshy. **Organizações não governamentais e terceiro setor**: criação de Ongs e estratégias de atuação. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

VICECONTI, Paulo. Contabilidade avançada. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

WOOG, W. A. Z. Ajustes de avaliação patrimonial (Lei nº 6.404/76, art. 178 §2°). 2011. Disponível em: http://www.zappahoog.com.br/artigos/Ajustes%20de%20 Avalia%C3%A7%C3%A3o%20Patrimonial%2023.09.11%20-%20hospedado%20 em%2001.12.pdf>. Acesso em: 7 maio 2017.

Características dos elementos de resultado

Convite ao estudo

Depois de abordadas as características dos elementos patrimoniais na Unidade 2, especificamente no que se refere às características do ativo, passivo e patrimônio líquido, além de seus critérios de reconhecimento, mensuração e divulgação, iniciamos a Unidade 3.

É importante que mantenhamos o foco no processo contábil em organizações do terceiro setor, tendo em vista que precisamos compreender e aplicar os elementos normativos que regem a contabilidade e o tratamento das contas patrimoniais desse tipo de entidade. Posto isso, é necessário relembrar que esta unidade pretende pormenorizar aspectos teóricos e técnicos dos elementos que compõem o resultado de entidades do terceiro setor.

Na Seção 3.1, por exemplo, estudaremos as receitas com contraprestação, sempre em busca de conhecer e estudar os principais conceitos e também de explorar os aspectos que as caracterizam, de acordo com a abordagem da norma contábil vigente (em especial a NBC TSP 9) ou regramento jurídico pertinente, com aplicação específica ao terceiro setor.

Na Seção 3.2, avançaremos no estudo das receitas sem contraprestação. Assim como feito na seção anterior (receitas com contraprestação), serão tratados o conceito pertinente e a caracterização diante das atividades no terceiro setor, com seu reflexo voltado ao reconhecimento e mensuração na contabilidade. Por fim, serão abordados o seu efetivo registro e o reflexo causado nas demonstrações financeiras.

Em seguida, no estudo da última seção, serão delineadas as particularidades observadas no reconhecimento de despesas com vistas às particularidades do terceiro setor. Serão também analisados aspectos que levem ao entendimento do conceito e caracterização, reconhecimento, mensuração e divulgação de despesas.

Em âmbito geral, a unidade pretende pormenorizar elementos de resultado referentes às receitas (com e sem contraprestação) e às despesas.

Seção 3.1

Receitas com contraprestação

Diálogo aberto

Olá!

Depois de expostas as competências gerais e específicas desta unidade, é importante que saiba que as próximas três seções terão por objetivo tratar, respectivamente e nesta mesma ordem, das receitas com e sem contraprestação e das despesas das entidades sem fins lucrativos (todos estes elementos essenciais ao estudo do resultado). Neste sentido, é preciso que iniciemos a formação do entendimento das receitas com contraprestação, lembrando que toda a abordagem teórica será transmitida no item denominado: *Não pode faltar*.

Pois bem, voltemos a falar da ONG do sr. Hans, cujo tempo de atuação já beira os 6 meses. Nosso personagem está bastante otimista com os rumos e desempenho da entidade. Mas é preciso sempre lembrar que não se pode relaxar com as análises e o acompanhamento da entidade.

Nesse sentido, o "Instituto Hans de Língua Portuguesa", por seu representante legal o sr. Hans, solicitou-lhe a demonstração de resultados mensal até a data base 30/06, para que pudesse incluir o relatório de forma detalhada na prestação de contas e consequente discussão entre os associados.

Você apresentou a seguinte demonstração sintética mensal:

Tabela 3.1 | Demonstração de resultados mensal (R\$)

	Jan.	Fev.	Mar.	Abr.	Maio	Jun.	2ITR
Receitas	59.775	119.550	219.175	109.588	153.423	175.340	836.850
Custos	(37.500)	(75.000)	(137.500)	(68.750)	(96.250)	(110.000)	(525.000)
Resultado bruto	22.275	44.550	81.675	40.838	57.173	65.340	311.850
Outras despesas	(900)	(900)	(900)	(900)	(900)	(900)	(5.400)
Outras receitas	2.250	4.500	8.250	91.190	44.125	50.000	200.315
Resultado operacional	23.625	48.150	89.025	131.127	100.398	114.440	506.765

Resultado financeiro	150	300	550	275	385	440	2.100
Superávit	23.775	48.450	89.575	131.402	100.783	114.880	508.865

Fonte: elaborada pelo autor.

A diretoria, após receber a referida demonstração financeira, informou que seria importante levar para prestação de contas um desdobramento das receitas para fins de entendimento da sua origem por tipo de receita "com ou sem contraprestação direta". Também solicitou a elaboração de um gráfico de linhas com a evolução por tipo de receitas e que apresentasse uma tabela com o percentual a partir da tabela evolução das receitas mensais apresentadas, considerando a medição da demonstração de resultados apresentada.

Para que se pudesse iniciar tal modelagem financeira das informações foram gerados, a partir do sistema de informação, os seguintes dados financeiros relativos às receitas.

Tabela 3.2 | Receitas por tipo (R\$)

	Jan.	Fev.	Mar.	Abr.	Maio	Jun.	2ITR
Receitas							
Aluguéis	5.978	11.955	21.918	9.863	15.342	15.781	80.836
Mensalidades	17.933	39.452	43.835	27.397	46.027	61.369	236.012
Serviços	23.910	44.234	87.670	32.876	61.369	61.369	311.428
Honorários	11.955	23.910	65.753	39.452	30.685	36.821	208.575
Outras receitas	2.250	4.500	8.250	91.190	44.125	50.000	200.315
Resultado financeiro	150	300	550	275	385	440	2.100
Totais	62.175	124.350	227.975	201.052	197.933	225.780	1.039.265

Fonte: elaborada pelo autor.

Por fim, após análise minuciosa, você percebeu que existem receitas de serviços reconhecidas no mês de março que ainda não foram prestadas no montante de R\$ 33.275,00 referentes a serviços a serem prestados em agosto, de modo que devem, por competência, serem mantidas no passivo com adiantamentos recebidos. Da mesma forma, nos meses de fevereiro, março, maio e junho foram reconhecidas na conta receitas de mensalidades doações recebidas nos montantes fixos de R\$ 20.000,00. Importante registrar que tais receitas se referem a recursos sem contraprestação e devem, para esse período base, por

determinação do conselho de administração, serem reconhecidas abaixo do resultado bruto, o que não afetará o resultado da ONG.

Diante desses fatos, o sr. Hans necessita que você realize as adequações das contas de resultado para que possam ser reapresentadas as demonstrações ao conselho de administração com as referidas análises.

Ainda em atendimento à solicitação, será necessário demonstrar em notas explicativas os lançamentos contábeis de ajustes que foram efetuados nesse caso para fins de detalhamento e explicação, tendo em vista que as referidas análises já haviam sido submetidas à apreciação do conselho e que algumas medidas já estavam em curso com base nas receitas anteriormente apresentadas.

Você está preparado para mais este desafio? Então, vamos lá!

Não pode faltar

É hora de iniciar a leitura da primeira seção desta unidade.

Inicialmente, é relevante relembrar que as ONGs e as outras organizações congêneres citadas surgiram, no caso brasileiro, da necessidade de suprir determinadas ineficiências de um Estado impotente no combate às dificuldades sociais, tal como as demais entidades privadas, também conhecidas por segundo setor, não muito interessadas pelas demandas vitais da sociedade, voltada a interesses sociais de assistência (TACHIZAWA, 2014).

Este mercado social não objetiva o lucro e, desse modo, tem conseguido angariar recursos de origem nacional e externos sempre em busca de promover ações sociais transformadoras, daí a sua relevância.

Oliveira, Romão e Valdo (2014, p .27) explicam que terceiro setor consiste em,

organizações cujos objetivos principais são sociais, em vez de econômicos. A essência do setor engloba instituições de caridade, organizações religiosas, entidades voltadas para as artes, organizações comunitárias, sindicatos, associações profissionais e outras organizações voluntárias.



Como diria ainda Tachizawa (2014, p. 6), em sendo as organizações sem finalidades lucrativas "entidades privadas", "juridicamente são caracterizadas como associações ou fundações" e, em termos de estrutura interna, tais entidades são constituídas,



obrigatoriamente, com <u>órgão de natureza deliberativa</u> (assembleia geral) e órgão de natureza decisória (diretoria, que pode ser denominada, também, de conselho administrativo). A criação de <u>conselho fiscal</u>, por outro lado, é obrigatória em certos casos, diferentemente do conselho consultivo, cuja constituição é sempre facultativa. A denominação de tais órgãos é mera questão semântica e que pode variar de uma situação para outra. Da mesma forma, a quantidade de órgãos e de níveis hierárquicos irá depender, fundamentalmente, do porte e volume de atividades desenvolvidas no âmbito da organização. (Grifo nosso)

Também, como pode ser observado no texto de Pimenta (2006), o terceiro setor representa a ascensão da sociedade civil e o consequente estabelecimento da atividade voluntária com sua respectiva descentralização e generalização de competências, o que promove o cultivo do conceito de cidadania. É notória a reflexão produzida a respeito dos fatos e ações que deveriam ser desenvolvidos pelas políticas públicas e cada vez mais observada a distância existente entre o Estado e o mercado.

Diante da necessidade da sociedade civil de políticas públicas austeras e da lacuna gerada por falta de competência estatal em promover tais políticas (de forma adequada e saneadora do bem-estar social), é preciso que as atividades das organizações do terceiro setor gerem recursos para o seu desenvolvimento.

Por sua vez, o Conselho Federal de Contabilidade (2002, p. 1) menciona que entidade sem finalidade de lucro pode ser constituída "sob a natureza jurídica de fundação de direito privado, associação, organização social, organização religiosa, partido político e entidade sindical". É aplicável a entidades sem fins lucrativos os princípios de contabilidade e as normas contábeis emanadas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC).

Retomando o assunto, ressaltamos que a norma brasileira de contabilidade aplicável ao terceiro setor e aprovada pelo CFC (2005) menciona que "as receitas e despesas devem ser reconhecidas, mensalmente, respeitando os princípios fundamentais de contabilidade, em especial os Princípios da Oportunidade e da Competência".

Esta seção, conforme anteriormente mencionado, tratará das receitas com contraprestação. Mas o que são essas receitas?

Antes de qualquer coisa, é importante resgatar o que se entende por receitas. Pois bem, Slomski et al. (2012, p. 51) lembram que a NBC TSP 9 define receita como o

aumento nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de entrada de recursos ou aumento de ativos ou diminuição de passivos que resultam em aumentos do patrimônio líquido da entidade e que não sejam provenientes de aporte de recursos dos membros instituidores ou associados da entidade.



O tratamento das receitas com origem em operações com contraprestação deve, assim como nas demais entidades, obedecer ao regime de competência e também representar fidedignamente a realidade que deseja exprimir.

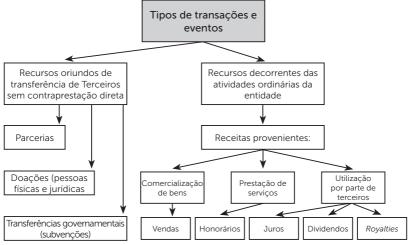
Os referidos "ingressos brutos de benefícios econômicos durante o período proveniente das atividades ordinárias da entidade e que resultam no aumento do seu patrimônio líquido" (FIPECAFI, 2013, p. 568) são assim denominados porque devem estar evidenciados na demonstração do resultado, contemplando os tributos que incidiram na receita em questão.

A título de curiosidade, fica o registro de que a norma atual teve origem no ano de 1982 e possui como título "IAS 18 – Reconhecimento de Receita", e desde aquela época já definia as receitas como se observa na norma vigente.

Veja também que Ernst & Young e Fipecafi (2009, p. 162) reforçam que a receita constitui "entrada bruta de caixa, recebíveis ou outras considerações decorrentes do curso das atividades normais da entidade em função da venda de produtos, da prestação de serviços e da utilização por terceiros de recursos da entidade geradora de juros, royalties e dividendos". Cabe comentário de que esta norma sofreu diversas revisões e que, atualmente, atende apenas pelo título de "Receitas".

Nesse sentido, tais receitas com contraprestação direta ou indireta podem ser vistas na Figura 3.1.

Figura 3.1 | Receita de transações com contraprestação direta e indireta



Fonte: Slomski et al. (2012, p. 53).

É extremamente importante que seja dito que as receitas com contraprestação são decorrentes de transação na qual uma entidade recebe ativos ou serviços e tem passivos extintos de forma a dar um valor aproximado igual em troca. Veja que, nesse sentido, Slomski et al. (2012, p. 53) relatam que as transações realizadas pela entidade com essas características são o



recebimento de ativos ou serviços, pela extinção de passivos, sob a forma de dinheiro, bens, serviços ou uso de ativos, que incluem: a compra ou venda de mercadorias ou serviços; e o aluguel (arrendamento) de itens o ativo imobilizado, a valores de mercado que representam receitas para a entidade.

Pela observação deste trecho, fica o entendimento de que existem derivações a mencionar quando tratamos do assunto, como aquelas que envolvem a prestação de serviços, a comercialização de bens e a utilização de ativos da entidade por parte de terceiros.

Ademais, neste espectro cabe o comentário de que a norma já prescreve seu respectivo tratamento contábil: Ernst & Young e Fipecafi (2009, p. 163) mencionam que o termo "produtos",

corresponde a "itens fabricados pela entidade para fins de venda e produtos comprados para revenda, como mercadorias compradas por um varejista ou terrenos e outras propriedades com objetivo de revenda".

Por sua vez, os serviços dizem respeito segundo Ernst & Young e Fipecafi (2009, p. 163) ao "cumprimento pela entidade de um serviço previamente acordado a ser concluído em um período de tempo também acordado entre as partes". Por fim, a utilização dos ativos por terceiros ocorre na forma de juros, royalties e dividendos.

Importante dizer também que FIPECAFI (2013, p. 571) ressalta que para o registro contábil da receita é preciso saber por quanto (mensuração) e quando (reconhecimento) ela deve ser registrada.

Nesse mesmo diapasão e no que diz respeito a receitas com juros, cabe trazer que o Pronunciamento Técnico CPC 30 - Receitas (2012, p.4) em seu item 9 determina que tais receitas sejam mensuradas pelo valor

justo da contraprestação, e quando houver juro embutido em vendas a prazo pela defasagem no recebimento, quando de prazo anormal da atividade econômica em questão ou quando o valor, por outra razão, for relevante, este deve ser tratado como receita financeira e apropriado ao longo do tempo por regime de competência.



Como exemplo, podemos citar uma venda realizada a prazo no valor total de R\$ 30.000,00, a ser recebida em 20 parcelas mensais iguais de R\$ 1.500,00. Caso fosse realizada a vista, a receita contabilizada seria de R\$ 20.000,00. A contabilização, neste caso, seria:

Tabela 3.3 | Receitas a longo prazo - contabilização

	Débito	Crédito
Clientes (AC)	20.000,00	
(-) Ajuste a Valor Presente (AC)		10.000,00
Receita de Vendas (DR)		20.000,00

Fonte: elaborada pelo autor.

Ainda é importante citar que existe outra modalidade de receitas denominada de *royalties*. Slomski et al. (2012, p. 53) explanam que os *royalties* são "encargos pela utilização de ativos de longo prazo da entidade, como patentes, marcas, direitos autorais e software de computadores".

Contabilmente falando, ainda é possível que se veja, no resultado da entidade, algumas contas credoras que dizem respeito a receitas com dividendos.

Aliás, a respeito dos dividendos, estes são "receitas oriundas de outros investimentos não avaliados pelo método da equivalência patrimonial" (FIPECAFI, 2013, p. 602).

É relevante mencionar que os critérios de reconhecimento de receitas, de forma geral, estão de acordo com a norma NBC TSP 9, que assim relata em seu item 18: "são geralmente aplicados separadamente à cada transação".

Slomski et al. (2012, p. 53) explicam que no caso das transações relacionadas à prestação de serviços, por exemplo, estas devem ser reconhecidas quando forem satisfeitas todas as seguintes condições:



- o valor da receita puder ser confiavelmente mensurado;
- for provável que os benefícios econômicos associados à transação fluirão para a entidade;
- a proporção dos serviços executados até a data do balanço puder ser confiavelmente mensurada; e
- as despesas incorridas com a transação, assim como as despesas para concluí-la, possam ser confiavelmente mensuradas.

Isso significa dizer que uma vez recebida uma antecipação por um serviço a ser prestado a entidade não deverá reconhecê-la em seu resultado, em virtude não terem sido ainda executadas.

Ainda em relação à prestação de serviços, é importante contextualizar o que pode ocorrer no caso de entidades sem fins lucrativos, pois existe, neste segmento, a figura do convênio.

Neste sentido, Machado (2011, p. 85) define o termo convênio como "um contrato de prestação de serviços, ou de outra modalidade, celebrado entre dois órgãos públicos ou entre um órgão público e uma instituição particular".

Complementando o assunto, o Conselho Federal de Contabilidade (2008 apud CALEGARE; PEREIRA, 2011, p. 214) menciona que

dentre as diversas formas utilizadas pelas entidades de interesse social para alavancar recursos, destacase a celebração de convênios, contratos e termos de parcerias, recursos estes que necessitam de tratamento especial em virtude do controle que deve haver sobre eles, exigindo uma contabilização que possibilite a segregação por projetos, onde a individualização permite maior controle e elaborar a prestação de contas com mais transparência e segurança.



A respeito das operações que envolvem a venda de bens, estas devem ser reconhecidas, segundo Slomski et al. (2012, p. 54), quando:

a) a entidade tenha transferido para o comprador os riscos e benefícios mais significativos inerentes à propriedade dos bens;



- b) a entidade não mantenha envolvimento continuado na gestão dos bens vendidos em grau normalmente associado à propriedade nem efetivo controle de tais bens;
- c) o valor da receita possa ser confiavelmente mensurado; d) for provável que os benefícios econômicos ou potencial de serviços associados à transação fluirão para a entidade; e e) as despesas incorridas ou a serem incorridas, referentes à transação, possam ser confiavelmente mensuradas.

Pois bem, efetuadas as exposições mencionadas, no que diz respeito às receitas, é necessário resumir o entendimento trazido e que são inerentes às receitas com contraprestação.

Vejamos. De acordo com o Conselho Federal de Contabilidade (2016), estas receitas dizem respeito a uma transação ou operação na qual se recebem ativos ou serviços ou ainda que possam gerar uma redução ou extinção de obrigações existentes. O valor recebido ou a receber pelo que se nota é igual ou aproximado ao valor da receita.

Exemplos de tais operações podem ser a venda ou compra de mercadorias e serviços no qual se recebem em dinheiro, ou em serviços e também em bens, em alguns casos. A disposição de ativos para uso por parte de terceiros também ocasiona tais receitas com contraprestação, estando os valores obedecendo às regras de mercado de valor justo. Em entidades do terceiro setor, a contabilização da venda de bens pode ser observada como nas demais entidades, veja o reconhecimento e mensuração de receita de 12 itens a 25,50 cada um:

Tabela 3.4 | Receitas de vendas de bens, mensuração e contabilização

	Débito	Crédito
Clientes (AC)	306,00	
Receita de Vendas (DR)		306,00

Fonte: elaborada pelo autor.

Neste ponto, é importante mencionar como se dará a mensuração das receitas. De acordo com o item 14 da norma, a receita "deve ser mensurada pelo valor justo da contraprestação recebida ou a receber". Ocorre, pelo que se pode observar no item 15 da norma, em razão da dedução da contraprestação, os "descontos comerciais e/ou bonificações concedidos pela entidade ao comprador".



Assimile

Pois bem, é necessário que fique registrado que as receitas com contraprestação possuem como eventos as operações:



• prestação de serviços; venda de bens; e utilização, por parte de terceiros, de outros ativos da entidade que geram juros, *royalties* e dividendos. Destacase que essa norma aplica-se a todas as entidades do setor público. (SLOMSKI et al., 2012, p. 53)

Tais receitas devem ser registradas, independentemente de seu respectivo recebimento, e significam que ocorreu, houve ou haverá o ingresso bruto do valor aproximado da operação (seja em forma de ativos ou serviços) com respectiva liquidação das obrigações.

Em alguns casos pode ocorrer de o valor justo ser inferior ao valor nominal recebido ou a receber. Tal situação ocorre em situações em que se difere o recebimento de tais receitas, o que pode ocasionar a incidência de juros pelo recebimento da receita em períodos futuros.

Uma observação válida e que corrobora com a formação do entendimento desta operação é que tais receitas constituem valores que são pré-acordados entre as partes envolvidas, sendo a contraprestação recebida em caixa ou até mesmo em equivalente de caixa (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2016). Este assunto será ainda retratado no *Pesquise mais* desta seção.

O Conselho Federal de Contabilidade (2002) ainda menciona que "os registros contábeis devem evidenciar as contas de receitas e despesas, com e sem gratuidade, superávit ou déficit, de forma segregada, identificáveis por tipo de atividade, tais como educação, saúde, assistência social e demais atividades".



Pelo que se pôde observar nesta seção, existem algumas operações mercantis que estão sujeitas às entidades sem fins lucrativos e, que por sua vez, podem também ocorrer com outras entidades de direito privado.

Após as exposições trazidas quanto aos aspectos contábeis das receitas com contraprestação, você já consegue entender quais as semelhanças e as diferenças entre reconhecimento e mensuração, quando comparado ao de outras entidades no mercado, correto?

Entretanto, a circunstância de uma entidade sem fins lucrativos dedicar-se com habitualidade à pratica de determinadas atividades comerciais trará implicações do ponto de vista tributário. Assim, quais tributos devem ser reconhecidos na contabilidade dessas entidades quando da sua efetiva comercialização?

Exemplificando

Entidades ou associações, em obediência ao regime de competência, podem efetuar registros quando preveem a cobrança de mensalidades de seus associados. Neste sentido, ao passo que sejam efetuados os registros contábeis em obediência ao regime de competência

espera-se que seja convertida ao caixa de determinada entidade o montante de R\$ 35.560,00, a título de mensalidades recebidas. Diante deste evento esta entidade registrará tais valores pelo regime de competência da forma descrita a seguir:

- D Mensalidades a Receber (Ativo Circulante) R\$ 35.560,00.
- C Receitas de Mensalidades (Resultado) R\$ 35.560.00.

Da mesma forma, a mesma entidade diante de casos de inadimplência, 5% podem comumente reconhecer perdas estimadas.

- D Despesas com Crédito de Liquidação Duvidosa Mensalidades (Resultado) R\$ 1.778,00.
- C Perdas Estimadas com Créditos de Liquidação Duvidosa (conta redutora do Ativo Circulante) R\$ 1.778,00

Na eventualidade de alguma das tais mensalidades, haveria necessidade de reversão da perda estimada anteriormente constituída, da mesma forma observada nas demais entidades.

Pesquise mais

Existem algumas modalidades de receitas com contraprestação de entidades sem fins lucrativos que se realizam em termos de entrada de recursos no longo prazo. Para tais recebíveis ocasionados quando houver efeito relevante deverão ser ajustados a valor presente.

Acerca deste e de outros assuntos, fica a sugestão de leitura: *O processo de reconhecimento da receita de acordo com as práticas de contabilidade do Brasil*. Disponível em: http://www2.crcpr.org. br/uploads/arquivo/2014_07_22_53ceb363620d0.pdf>. Acesso em: 4 jul. 2017.

Com relação ao reconhecimento de operações com produtos ou serviços e os reflexos tributários, fica a sugestão de leitura do seguinte artigo: *Comercialização de produtos ou serviços por entidades sem fins lucrativos*. Disponível em: http://gife.org.br/comercializacao-deprodutos-ou-servicos-por-entidades-sem-fins-lucrativos/. Acesso em: 4 jul. 2017.

Sem medo de errar

Retomando a situação-problema apresentada é necessário que ocorra a reclassificação da receita de serviços na demonstração de resultados apresentada na Tabela 3.2 no montante de R\$ 33.275,00 e que foram levadas ao resultado do mês de março de forma indevida. Como se referem a serviços que ainda não foram prestados e que só o serão em agosto, assim será reconhecido ou processado:

- D Receitas de serviços (Resultado) R\$ 33.275,00.
- C Adiantamentos recebidos (Passivo Circulante) R\$ 33.275,00.

Quanto aos valores de doações recebidas nos montantes fixos de R\$ 20.000,00 dos meses de fevereiro, de março, maio e junho, foram, tais montantes, reclassificados à conta própria nos meses de competência. O lançamento contábil, a seguir, retrata o valor que foi efetuado, mas como tais lançamentos são idênticos não foi considerado necessário que fossem replicados por evento.

- D Receitas de serviços (Resultado) R\$ 20.000,00.
- C Receitas de doações (Resultado) R\$ 20.000,00.

Quando o cômputo dos lançamentos de ajustes foi apresentado ao conselho de Administração, verificou-se a seguinte demonstração de resultados:

Tabela 3.5 | Demonstração de resultado ajustada

Tabeta 5.5 Demonstração de resultado ajustada							
	Jan.	Fev.	Mar.	Abr.	Mai.	Jun.	2ITR
Receitas	59.776	99.551	165.901	109.588	133.423	155.340	723.579
Custos	-37.500	-75.000	-137.500	-68.750	-96.250	-110.000	-525.000
Resultado bruto	22.276	24.551	28.401	40.838	37.173	45.340	198.579
Outras despesas	-900	-900	-900	-900	-900	-900	-5.400
Outras receitas	2.250	24.500	28.250	91.190	64.125	70.000	280.315
Resultado operacional	23.626	48.151	55.751	131.128	100.398	114.440	473.494
Resultado financeiro	150	300	550	275	385	440	2.100
Superávit	23.776	48.451	56.301	131.403	100.783	114.880	475.589

Fonte: elaborada pelo autor.

As reclassificações efetuadas fizeram com que o resultado anterior fosse reduzido em R\$ 33.275 pelo seu reconhecimento em conta patrimonial (passivo). Ademais, houve um incremento em outras receitas com redução idêntica na conta receitas.

Avançando na prática

Levantamento do resultado líquido e margem bruta Descrição da situação-problema

Determinada entidade sem fins lucrativos, denominada Associação de Reciclagem, devido à observação de que nos últimos dois anos consecutivos apurou déficit, e diante da necessidade de entendimento mais detalhado procurou por serviços de profissional capacitado e especializado no assunto. Uma vez encontrado tal profissional a Entidade em questão apresentou a seguinte demonstração de resultados comparativa referente aos anos de 2014 e de 2013, conforme consta na Tabela 3.6:

Tabela 3.6 | Demonstração de resultados mensal - Associação de Reciclagem

	2014	2013
Receitas	2.484.403	2.005.967
Vendas/Serviços	326.904,00	312.218,00
Receitas com doações	1.245.384	982.053
Doações sem restrição	847.365	762.686
Doações com restrição	398.019	219.367
Receitas Financeiras	912.499,00	711.696,00
Devoluções	(384)	0
Custos com produção e administração	(2.687.211)	(2.454.729)
Gastos com pessoal	(1.619.425)	(1.353.266)
Salários e encargos com restrição	(86.508)	(123.613)
Salários e encargos sem restrição	(1.330.227)	(1.105.323)
Aulas para a comunidade com restrição	(73.763)	(23.776)
Aulas para a comunidade sem restrição	(84.927)	(44.141)
Processo de reciclagem com restrição	(44.000)	(56.413)
Despesas Operacionais	(1.067.786)	(1.101.463)
Processo de reciclagem sem restrição	(154.347)	(155.238)
Despesas administrativas	(905.463)	(938.697)
Outras despesas Operacionais	(4.756)	(5.589)

Despesas não operacionais	(3.220)	(1.939)
Déficit do Exercício	(202.808)	(448.762)

Fonte: elaborada pelo autor.

O que ocorre é que a Associação de Reciclagem, no ano mais recente, se utilizou de práticas contábeis no tocante às receitas, efetuou o registro contábil observando o regime de caixa, como bem relatou a administração. Tal feito gerou uma informação carente de fidedignidade além de ferir os preceitos constantes nos princípios de contabilidade.

Ademais, as doações sem restrições deveriam ter sido registradas pelo regime de competência por parte Associação de Reciclagem seria 35% maior da que foi apresentada na Tabela 3.6, o que ocasionaria uma melhora no resultado divulgado. Da mesma forma os custos com a produção e administração foram também registrados por regime de caixa estando divulgados 10% a menos do que seria registrado em obediência da boa prática contábil. Diante desta situação a você será necessário, uma vez detectado tal problema, efetue o complemento dos lançamentos na contabilidade e evidencie a demonstração de resultados de forma adequada e fidedigna.

Resolução da situação-problema

Pois, bem. Após as considerações dessa situação problemas temos o seguinte cenário:

As doações com restrições, uma vez contabilizadas pelo regime de competência, seriam assim apresentadas:

- D Doações a receber (sem restrições) R\$ 266.940,00.
- C Doações sem restrições (R\$762.686 x 35%) = R\$266.940,00.

Na mesma esteira, as despesas que foram reconhecidas, 10% a menos quando complementadas, geraram os seguintes lançamentos e montantes:

- D Salários e encargos sem restrições R\$ 110.532,00.
- C Salários a Pagar (sem restrição) (R\$ 1.105.323,00 x 10%) = R\$ 110.532.00.

Tabela 3.7 | Demonstração de resultados anuais - Associação de Reciclagem (Reapresentado)

(Neapresentado)	2014	2013
Receitas	2.484.787	2.272.907
Vendas/Serviços	326.904,00	312.218,00
Receitas com doações	1.245.384	1.248.993
Doações sem restrição	847.365	1.029.626
Doações com restrição	398.019	219.367
Receitas Financeiras	912.499,00	711.696,00
Devoluções	-384	0
Custos com produção e administração	-2.687.211	-2.565.261
Gastos com pessoal	-1.619.425	-1.463.798
Salários e encargos com restrição	-86.508	-123.613
Salários e encargos sem restrição	-1.330.227	-1.215.855
Aulas para a comunidade com restrição	-73.763	-23.776
Aulas para a comunidade sem restrição	-84.927	-44.141
Processo de reciclagem com restrição	-44.000	-56.413
Despesas Operacionais	-1.067.786	-1.101.463
Processo de reciclagem sem restrição	-154.347	-155.238
Despesas administrativas	-905.463	-938.697
Outras despesas operacionais	-4.756	-5.589
Despesas não operacionais	-3.220	-1.939
Déficit do Exercício	-202.424	-292.354

Fonte: elaborada pelo autor.

Os resultados apresentados com os dois ajustes contábeis mencionados ocasionaram uma melhora de R\$ 156.408,00 no resultado que trouxe o déficit de 2013 de R\$ 448.762,00 para R\$ 292.354,00.

Faça valer a pena

1. Dentre as diversas formas utilizadas pelas entidades de interesse social para alavancar recursos, destaca-se a celebração de convênios, contratos e termos de parcerias, recursos estes que necessitam de tratamento especial em virtude do controle que deve haver sobre eles, exigindo uma contabilização que possibilite a segregação por projetos, em que a individualização permite maior controle, elaboração e prestação de contas com mais transparência e segurança.

A partir dessa observação complete a sentença:

A receita	ser	mensurada	pelo		da
contraprestação					
Avalie que opção possui os t	ermo	s que melhor	preenc	hem as lacunas.	
a) deve/valor justo/recebida	ou a	receber.			
b) deve/custo histórico/a rec	eber				
c) pode/valor justo líquido/re	ecebi	da ou a recebe	er.		
d) pode/valor justo/recebida					

2. De acordo com o item 14 da norma, a receita "deve ser mensurada pelo valor justo da contraprestação recebida ou a receber". Ocorre, pelo que se pode observar no item 15 da norma em questão, que deverão ser deduzidos da contraprestação os "descontos comerciais e/ou bonificações concedidos pela entidade ao comprador" (CFC, 2016).

A partir dessa observação, avalie as asserções a seguir:

e) deve/valor de liquidação/recebida ou a receber.

As disposições de ativos para uso por parte de terceiros também ocasionam tais receitas com contraprestação PORQUE tais valores obedecem às regras de mercado de valor justo.

A respeito dessas asserções, assinale a alternativa correta:

- a) As duas asserções são proposições verdadeiras e a segunda é uma justificativa correta da primeira.
- b) As duas asserções são proposições verdadeiras, mas a segunda não é uma justificativa correta da primeira.
- c) A primeira asserção é uma proposição verdadeira, e a segunda, uma proposição falsa.
- d) A primeira asserção é uma proposição falsa, e a segunda, uma proposição verdadeira.
- e) Tanto a primeira quanto a segunda asserções são proposições falsas.
- **3.** As receitas devem ser mensuradas pelo valor justo da contraprestação, e quando houver juro embutido em vendas a prazo pela defasagem no recebimento, quando de prazo anormal da atividade econômica em questão ou quando o valor, por outra razão, for relevante, este deve ser tratado como receita financeira e apropriado ao longo do tempo por regime de competência. (CPC, 2012).

A partir do trecho do texto-base, pode-se sintetizar esse entendimento da seguinte forma:

- I. Em condições normais, as receitas que venham a ser recebidas em prazo acima do praticado no mercado, de modo geral, farão com que a empresa perca dinheiro.
- II. As receitas, quando originadas de operações que serão liquidadas a longo prazo, devem ser registradas como passivos integralmente até seu respectivo recebimento.

III. A parte do valor que exceder o valor da contraprestação, devido a prazo superior ao habitual, deverá ser levada ao resultado quando da sua ocorrência.

É correto o que se afirma em:

- a) I, apenas.
- b) II, apenas.
- c) III, apenas.
- d) I e II apenas.
- e) II e III apenas.

Seção 3.2

Receitas sem contraprestação

Diálogo aberto

Olá!

Diante da necessidade de continuar os estudos dos elementos integrantes do resultado de entidades sem fins lucrativos é importante, neste momento, pormenorizar as características das receitas sem contraprestação. E é neste sentido que estudaremos, por meio desta seção, os aspectos contábeis de reconhecimento e mensuração de tais receitas.

Aliás, é necessário que entenda que daremos prosseguimento ao estudo das receitas, todavia com exposição pormenorizada daquelas que não implicam na necessidade de contraprestação entre tomador e a entidade sem fins lucrativos? A entidade que será utilizada é o Instituto Hans de Língua Portuguesa com pode bem observar em todas a seções.

Pois bem, agora, para esta seção, propomos a atividade a seguir.

Em princípio, a posição financeira elaborada por você na seção anterior atendeu às expectativas dos usuários internos de seu cliente. Todavia, diante da possibilidade de operação futura e que originará o recebimento de uma subvenção governamental, municipal, da cidade-sede do Instituto, o pessoal do conselho ligado ao sr. Hans solicitou-lhe uma adequação na posição patrimonial projetada enviada anteriormente.

Ora, eles gostariam que fosse analisado no Balanço e DRE o impacto do ingresso de novos ativos e seus efeitos na posição líquida da entidade, considerando inclusive que as receitas com doações foram apresentadas pelo órgão para os próximos 3 anos.

Feito tais ajustes prospectivos e após confecção da projeção que refletira tal operação futura, segundo a diretoria do Instituto Hans pretende-se efetuar novas parcerias.

Todavia, de momento é preciso que sejam analisados os efeitos contábeis de determinada subvenção governamental a ser disponibilizada a partir de 1º de julho de 2017, no montante de

R\$ 500.000,00 em ativos imobilizados, sendo, especificamente, 1 (um) prédio vizinho à sede atual da entidade com 3.500 m² e valor estimado de R\$ 450.000,00, desmembrado em dois terrenos com valor estimado de sendo R\$ 70.000,00 e de uma área construída com preço de mercado de R\$ 380.000,00 onde poderá funcionar a sede do Instituto.

Outrossim, o montante que restou desta operação, ou seja, R\$ 50.000,00, diz respeito aos móveis e utensílios que também foram concedidos na mesma operação.

Veja-se que todos os bens em questão estavam em bom estado de conservação – parte do patrimônio da prefeitura –, com documentação em dia.

O local encontra-se pronto para uso e a única condição imposta pela Prefeitura é que nos próximos seis meses o Instituto triplique o número de pessoas atendidas com a inclusão de um programa de alfabetização de adultos. Os bens que compuseram esta operação deverão ser, desde que permitido, depreciados contabilmente a partir de julho. No caso das edificações, estima-se que o ocorrerá por um período estimado de vinte e cinco anos.

Em relação aos móveis e utensílios, a sua utilização foi estimada em cinco anos. Registre-se que a ONG deverá reconhecer contabilmente as subvenções do governo na mesma proporção em que apropria as depreciações.

Além das subvenções que serão efetuadas, a ONG do sr. Hans receberá doações em dinheiro em parcelas iguais, mensais e fixas de R\$ 30.000,00 (a contar do primeiro mês) para que possa comprar materiais e alimentos para o pessoal da comunidade envolvido no projeto de alfabetização. Após promover as contabilizações desses fatos, em julho do ano em questão você deverá promover o ajuste contábil ao balanço de junho (2ITR2017), representado a seguir por meio da Figura 3.2.

Figura 3.2 | Balanço patrimonial 2ITR 2017 "Instituto Hans de Língua Portuguesa

	2017		2017
Circulante		Circulante	
Caixa e equivalentes de caixa	465.212	Fornecedores	42.500
Caixa e bancos	465.212	Outras contas a pagar	100.000
Aplicações financeiras	0	Obrigações com o pessoal	80.000
Valores a compensar	161.000		
Total do ativo circulante	626.212	Total do passivo circulante	142.500
Realizável a longo prazo			
Adiantamentos	17.500		
Imobilizado	113.800	Patrimônio Social	610.865
(-) Deprec. Acumulada	(4.148)	Fundo patrimonial	22.000
		Superávit ou Déficit Acumulado	588.865
Total do ativo	753.365	Total do passivo	753.365

Fonte: elaborada pelo autor.

Para resolver esta situação-problema, você precisará entender:

- como se contabiliza no patrimônio e no resultado
- as receitas sem contraprestação de subvenções governamentais
- e as doações em dinheiro em caráter condicional.

O que se espera para entendimento e resolução desta situação-problema é que sejam escriturados em partidas dobradas os eventos supramencionados e que na sequência seja refeito o balanço patrimonial em questão contido na Figura 3.2.

Não pode faltar

Você já parou para pensar que diferentemente das entidades em geral os elementos do resultado de entidades sem fins lucrativos podem ser constituídos por uma fonte a mais de recursos? Não? É justamente sobre esse assunto que abordaremos nesta seção.

E com relação a indagação trazida, não precisa se preocupar em responder rapidamente. Embora para alguns pareça óbvia a resposta, de antemão é interessante que fique o entendimento de que existem outros meios de angariar recursos no terceiro setor.

Pois bem! Além das receitas com contraprestação direta já comentada na Seção 3.1 desta unidade, é notoriamente observado que as entidades do terceiro setor podem incorrer em receitas sem que estas se comprometam em prestar serviços ou entregar algo em troca, como um produto ou mercadoria. Mas existem receitas que não geram obrigação de dar ou de prestar qualquer valor em troca. Você consegue visualizar que tipos de receitas são essas?

Slomski et al. (2012, p. 53) ressaltam que tais receitas, sem contraprestação,



são decorrentes de transação na qual uma entidade recebe ativos ou serviços, e tem passivos extintos sem dar ou receber diretamente um valor aproximado igual em troca, tais como: transferências governamentais, subsídios e doações. Figurando, dessa maneira, uma receita com contraprestação indireta, ou seja, recebe uma doação e compromete-se a prestar serviços vinculados à causa da entidade, sem obrigação legal junto ao doador dos recursos.

Em termos teóricos, tais receitas também são capazes de aumentar os benefícios econômicos futuros da entidade e representam aumento de ativos ou ainda redução de obrigações presentes. Como amplamente entendido, tais vetores, no caso, as receitas, uma vez que aumentem ativos ou reduzam passivos, terão por consequência a melhoria da posição líquida do patrimônio da entidade.

Neste sentido, existem ingressos de caixa bruto das entidades do terceiro setor que, uma vez recebidos, além de auxiliar na manutenção de suas atividades, figuram como uma fonte de recursos que não ensejará em obrigações com aquele que os disponibilizou. Calegare e Pereira (2011, p. 214) mencionam que são receitas a serem obtidas pelas entidades e que não geram contraprestação as "doações, subvenções e contribuições para o custeio de suas atividades".

Na visão de Bulgarim et al. (2012, p. 25), quando ressaltam que o termo "receitas" abrangem "tanto receitas propriamente ditas como ganhos", em se tratando de ganhos, estes podem ser facilmente observados em entidades sem fins lucrativos nas formas já citadas.

Ademais, em termos de reconhecimento, é de grande importância a leitura do que dispõe o Conselho Federal de Contabilidade (2016), em seu item 12, quando estabeleceu que, de acordo com a proposta de consolidação das normas contábeis aplicadas às entidades do terceiro setor (NBC TE – Entidade sem Finalidade de Lucro), "admitese o reconhecimento da receita no momento de seu recebimento nos casos em que não há base de confrontação com custos ou despesas ao longo dos períodos beneficiados".

Se você parar e analisar a disposição trazida na NBC, poderá entender o motivo da sua exceção e não exigência do cumprimento do regime de competência, lembrando que, segundo Hastings (2010, p. 53), "em situação normal, receitas, despesas e custos (e seus efeitos sobre os resultados) são reconhecidos pela contabilidade no período (ou exercício) em que ocorrerem seus respectivos fatos geradores".

No caso das doações, não se observa o delineamento de despesas que possam ser confrontadas com as referidas receitas, até porque, como já foi mencionado, se tratam de receitas sem contraprestação, ou seja, não se incorre em gastos para obtê-las.

Aliás, corrobora com esse entendimento Brasil (2002), por meio do artigo 1.165, ao dispor que a doação constitui um "contrato em que uma pessoa, por liberdade, transfere do seu patrimônio, bens ou vantagens para o de outra, que o aceita".

O fato de se utilizar o regime de caixa para fins de reconhecimento é justificável tendo em vista que é difícil de prever tal ingresso de recursos na entidade. Slomski et al. (2012, p. 55-56) reforçam o entendimento de como tratar tais receitas, quando relatam que:

No tocante às entidades, consideradas no escopo teórico conceitual e jurídico, do terceiro setor que receberem recursos oriundos de transferências de terceiros, devem tratá-las como ingressos de recursos, ou seja, receitas que serão investidas ou gastas nas atividades relacionadas à causa que fundamenta a existência da entidade.



Da mesma forma, NBC TE explicitada pelo Conselho Federal de Contabilidade (2016, p. 3) recomenda que "a doação, a subvenção, a contribuição para custeio e investimento, bem como a isenção

e o incentivo fiscal são contabilizados em conta de receita". O Conselho Federal de Contabilidade (2016) complementa, ao argumentar em seu item 22, que tais receitas só devem ser registradas "mediante documentos hábeis".

Aliás, qual é o entendimento do termo doação?

Todavia, antes de definir o termo, consideramos importante citar o comentário de Paes (2011, p. 1) a respeito do cenário brasileiro relativo aos incentivos fiscais para os doadores, fator esse que constitui motivação para que tais recursos sejam direcionados a determinadas entidades, vejamos:



Diante dessa parceria entre Estado e terceiro setor, o Poder Público tende a desenvolver essas entidades de Assistência Social, por meio da concessão de subsídios orçamentários ou de incentivos fiscais. Contudo, no Brasil, devido à escassez de recursos, o fomento, por meio de recursos orçamentários, ainda é muito reduzido. Da mesma forma acontece com os incentivos fiscais concedidos por leis infraconstitucionais, como na legislação do imposto de renda, que, além de ser reduzido e trazer alguns limites, só prevê a concessão de incentivos fiscais sobre determinadas modalidades de doação.

O Conselho Federal de Contabilidade (2016, p. 2) define doação como sendo "transferência gratuita, em caráter definitivo, de recursos financeiros ou do direito de propriedade de bens, com finalidade de custeio, investimento e imobilização, sem contrapartida do beneficiário", de forma que no mesmo diapasão a gratuidade é "custo ou valor de benefício proporcionado à pessoa física ou jurídica em ação institucional, filantrópica, educacional, de saúde, cultural e/ou assistência social".

Veja bem, o fluxo desse recurso pode ser observado na Figura 3.3, na qual se observa que, diante da necessidade do público beneficiário, as organizações do terceiro setor prestam serviços que só são possíveis de serem postos à disposição devido ao dinheiro que é doado por investidores sociais, sendo a principal ferramenta da entidade a boa comunicação. Em termos práticos, como já visto em outras seções, é necessário para atingir recursos a Prestação de Contas.

Figura 3.3 | Fluxo terceiro setor



Fonte: adaptada de Campos Junior et al. (2004, p. 17-18 apud OLIVEIRA, 2014, p. 34).

Diante deste assunto, Oliveira (2014 p. 39) menciona que em termos de necessidade de financiamento das entidades

surgem então os cuidados dos financiadores ou doadores dos recursos que sustentam as ações sociais do Terceiro Setor. Querem registrar seus esforços nos seus balanços sociais e, sem dúvida, registrar suas contribuições; desejam que o destino de suas doações seja confiável e escolhido de maneira séria segundo critérios que tragam retorno para a imagem da empresa.



Por fim, Slomski et al. (2012, p. 56), ao abordar as doações, as define como sendo "recursos recebidos de pessoas físicas ou jurídicas, que são destinadas ao fomento da causa que originou a entidade". Dito isso, podemos avançar em termos conceituais a respeito das subvenções governamentais.

Estas receitas de subvenção, conforme o Conselho Federal de Contabilidade (2016, p. 2), constituem "contribuição pecuniária, prevista em lei orçamentária, concedida por órgão do setor público à entidade pública ou privada, com o objetivo de cobrir despesas com o custeio destas, com ou sem contraprestação de bens ou serviços da beneficiária dos recursos".

Bulgarim et al. (2012, p. 25) ressaltam que as informações, quanto ao correto registro contábil de subvenção e assistência governamental, podem ser vistas na "NBC TG 07 – Subvenção e Assistência Governamental (Resolução CFC nº 1.305/10)".

Outrossim, o que se estabelece no item 15 da Resolução do CFC de 2010 a respeito do tratamento contábil das subvenções é que a justificativa para as reconhecer como receitas atenta para o entendimento de que tais receitas devem ser registradas no resultado e não no patrimônio líquido por competência, embora sejam fatos modificativos do patrimônio líquido.

A resolução ainda ressalta que tal tratamento é assim estabelecido pelo fato da subvenção ser "recebida de uma fonte que não os acionistas e deriva de ato de gestão em benefício da entidade". Há também o entendimento de "não gratuidade" das subvenções.

Ademais, o Conselho Federal de Contabilidade (2016) estabelece o conceito de gratuidade quando menciona que esta é "transferência gratuita, em caráter definitivo, de recursos financeiros ou do direito de propriedade de bens, com finalidade de custeio, investimento e imobilização, sem contrapartida do beneficiário".

Slomski et al. (2012, p. 56) relatam que as transferências governamentais se referem aos "recursos concedidos/transferidos pelos órgãos governamentais, por meio de subvenções que são destinadas aos projetos de interesse do agente público, tais como: saúde, assistência social, habitação, higiene, educação, meio ambiente e lazer etc."

O item 15 (b) da mesma Resolução do CFC de 2010 ainda ressalta que a "entidade ganha efetivamente essa receita quando cumpre as regras das subvenções e cumpre determinadas obrigações". A partir desta leitura o entendimento que fica é que as receitas neste caso são levadas ao resultado quando puderem ser confrontadas com seus custos relacionados.

Por fim, o item (c) desta resolução ainda menciona que "assim como os tributos são despesas reconhecidas na demonstração do resultado, é lógico registrar a subvenção governamental que é, em essência, uma extensão da política fiscal, como receita na demonstração do resultado".

Relembra Slomski et al. (2012, p. 66) que os grupos de receitas que figuram nos orçamentos de entidades sem fins lucrativos "(fundações, associações, partidos políticos e organizações religiosas) são

estruturados, normalmente, em dois grupos denominados: Receitas Próprias e Receitas de Doações e Contribuições".

Amorim (2011, p. 30 apud RFB, 2000, [s.p.]) reforça o argumento de tais receitas, quando enfatiza que estas são as "receitas típicas dessas entidades, tais como contribuições, donativos, anuidades ou mensalidades pagas para a manutenção da instituição, mas que não tenha cunho contraprestacional". O aspecto que tipificam tais receitas pelo que se pode observar é que elas são inerentes ao objeto social ou ainda previstas no estatuto social.

Outros aspectos interessantes quanto ao assunto é que no caso das associações civis, por exemplo, tais receitas podem também estar previstas em lei e sendo "recebidas de associados ou mantenedores" estando por sua vez "destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais".

A respeito das contribuições, estas foram definidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (2016) como

assistência governamental geralmente na forma de contribuição de natureza pecuniária, mas não só restrita a ela, concedida a uma entidade normalmente em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas às atividades operacionais da entidade. Não são subvenções governamentais aquelas que não podem ser razoavelmente quantificadas em dinheiro e as transações com o governo que não podem ser distinguidas das transações comerciais normais da entidade.



Amorim (2011, p. 76) ressalta que as receitas com contribuição, assim como nas demais operações e fatos em contabilidade, devem ser contabilizadas de acordo com a sua substância econômica. A partir das exposições de Slomski et al. (2012, p. 66-67), foi elaborado o Tabela 3.8, que por sua vez busca sintetizar as formas de receitas orçamentárias aplicáveis ao terceiro setor, de modo as explicá-las.

Tabela 3.8 | Grupo de receita orçamentária no terceiro setor

Nº	Grupo de receita	Explicações
1	Receitas próprias	Ingressos de recursos resultantes do uso de ativos pela entidade ou por terceiros (direitos autorais, receitas patrimoniais: aplicações financeiras, alienação de bens, locação de bens etc.), que serão aplicados na causa da entidade.
2	Receitas de doações e contribuições	Ingressos de recursos resultantes de ações de benemerência de pessoas físicas e/ou de pessoas jurídicas, que contribuem com a entidade no desenvolvimento da causa.
3	Receitas de subvenção	Ingressos de recursos resultantes de subvenções de entidades públicas governamentais que são destinados a execução de atividade social relacionada com a causa da entidade.
4	Receitas de parcerias	Ingressos de recursos (termos de parceria) resultantes dos contratos de parcerias, firmados entre a entidade e o poder público governamentais, que têm como propósito a execução de atividades relacionadas com a causa.
5	Receitas de projetos de geração de recursos	Resultam da execução de projetos contratados por pessoas físicas e jurídicas em seu próprio benefício ou de outrem que buscam, por meio do superávit, gerar recursos para aplicação na causa da entidade.

Fonte: adaptado de Slomski et al. (2012, p. 66-67).

Para diferenciar tais receitas orçamentárias como sendo com ou sem contraprestação, é necessário que entendermos se a entidade, ao incorrer em tal situação, fica obrigada ou não a dar ativos ou prestar serviços. Por exemplo, no caso das doações tais recursos não obrigam a entidade a dar nada em troca. Tal interpretação deve ser estendida a todas as demais receitas mencionadas no Tabela 3.7.

Perceba que, após ter ocorrida a menção aos diversos grupos de receitas aplicáveis à entidades sem fins lucrativos, é necessário trazer uma exposição à necessidade de evidenciação contábil de tais origens de recursos.

Gollo et al. (2014, p. 3) mencionam que a "evidenciação é uma maneira de tornar públicas as ações desenvolvidas pelas organizações do terceiro setor". Nesse mesmo contexto, Gandía (2011 apud GOLLO et al. 2014, p. 3) "afirma que a divulgação é a chave para a promoção de um ambiente mais eficiente e sustentável para as organizações sem fins lucrativos, pois a

divulgação de informações relevantes cria confiança e melhora as decisões sobre financiamento".

Por sua vez, Slomski et al. (2012) mencionam que as entidades do terceiro setor devem evidenciar as políticas contábeis adotadas, o montante de cada categoria e de receitas provenientes de troca de bens ou serviços.

Silveira e Borba (2010, p. 43) argumentam que "a Evidenciação Contábil é a forma mais usual, e em muitas entidades é a única forma para demonstrar à sociedade o valor social de suas atividades".

Em se tratando de entidades do terceiro setor ainda dão ênfase que a adequada apresentação de tais informações pode ser vista "como índice de transparência dessas entidades, informação de suma importância para gerar crédito a essas entidades diante da sociedade".



Assimile

Uma das abordagens trazidas nesta seção tratou das receitas de subvenção governamentais.

Para fins de reforço, é preciso entender que tais receitas de subvenção Governamentais são "verbas recebidas por convênios de subvenções para custeio das atividades" (CALEGARE, 2011, p. 4). Com vistas ao que explica o Conselho Federal de Contabilidade (2008), as receitas em comento podem ter por origem aportes dos governos: federal, estadual e municipal. Neste ponto, considera-se importante diferenciar as subvenções das contribuições.

Veja que as contribuições tratam de

valores entregues pelos seus associados para composição do patrimônio ou manutenção deste. [...] e demais contribuições de terceiros sendo, inclusive [...] consideradas receitas somente as contribuições de terceiros para custeio das suas atividades fins, estabelecidas no estatuto. (CALEGARE, 2011, p. 4)



Um ponto que deve ficar entendido é que as contribuições dos associados não devem ser consideradas como receitas quando relativas à composição do patrimônio ou manutenção.



Reflita

Muito foi mencionado a respeito das doações, das contribuições e das subvenções. Dentro do universo das subvenções, por exemplo, Calegare (2011, p. 4) as definiu como sendo "verbas recebidas por convênios de subvenções para custeio das atividades".

Neste contexto, que vantagens são as vantagens trazidas para as entidades do terceiro setor quando do fechamento de tais operações?



Exemplificando

Um assunto que pode ser ilustrado e exemplificado neste espaço, é a forma como podem ser contabilizadas as subvenções de ativos recebidas.

Dessa forma e de acordo com o Conselho Federal de Contabilidade a partir do que preconiza a NBC TG 07, em seu item 25, fica o entendimento de que "são consideráveis dois métodos de apresentação, nas demonstrações contábeis". O item 26 da mesma norma afirma que um dos métodos "reconhece a subvenção governamental como receita diferida no passivo, sendo reconhecida como receita em base sistemática e racional durante a vida útil do ativo". Vamos à ilustração:

Desta forma, o registro contábil, quando da constituição da subvenção, pode ser delineado em registros de diário da seguinte forma:

- D Ativo imobilizado (Ativo não Circulante).
- C Receitas diferidas (Passivo Circulante).

Quando da realização da subvenção, teríamos os seguintes registros:

- D Despesa c/ depreciação (Conta de Resultado).
- C Depreciação acumulada (Ativo não Circulante).
- D Receitas diferidas (Passivo Circulante).
- C Receita c/ subvenção (Conta de Resultado).

Pesquise mais

Leia o seguinte artigo: Como ficam as entidades do terceiro setor no processo de convergência – Parte II. Disponível em: http:// ifrsbrasil.com/outros-assuntos/diversos/como-ficam-as-entidades-do-terceiro-setor-no-processo-de-convergencia-parte-ii>. Acesso em: 7 jul. 2017.

O artigo mencionado trata do reconhecimento das receitas previsto no CPC 30 e na Seção 23 do CPC-PME (R1). Aborda aspectos relativos às doações, subvenções, parcerias dentre outras receitas sem contraprestação.

Sem medo de errar

Em continuidade do que foi solicitado e diante dos fatos narrados, temos que efetuar a contabilização das subvenções da ONG do sr. Hans.

Comecemos pela subvenção. Para o caso de bens do ativo imobilizado recebidos em operações que envolvem recursos de subvenção governamental, temos que registrar contabilmente, pelo registro no patrimônio:

Débito - Ativo imobilizado (terrenos)	R\$ 70.000,00
Débito - Ativo imobilizado (edificações)	R\$ 380.000,00
Débito - Ativo imobilizado (móveis e utensílios)	R\$ 50.000,00
Crédito - Subvenções (receita diferida)	R\$ 500.000,00

Note que as contas envolvidas são de ativo (três contas) e de passivo (uma conta). Ao mesmo tempo em que se reconhecem os ativos, estando estes prontos para o uso, deve-se reconhecer a fração ao resultado a título de depreciação pelo uso, consumo ou obsolescência e em seguida devemos contabilizar as receitas. Os lançamentos, quando do registro da depreciação, foram:

Débito - Despesas com depreciação de edificações	R\$ 1.016,67 ¹
Débito - Despesas com depreciação de móveis e utens.	R\$ 833,33 ²
Crédito - Depreciação acum. de edificações	R\$ 1.016,67 ¹
Crédito - Depreciação acum. de móveis e utens.	R\$ 833,33 ²

Obs.:

O reconhecimento das receitas das subvenções irá ocorrer durante a vida útil dos ativos, ou seja, no caso dos bens relacionados às Edificações, teremos os R\$ 380.000,00 reais reconhecidos em 25 anos (380.000 dividido por 25 anos e, em seguida, por 12 meses). Os móveis e utensílios de R\$ 50.000,00, por 5 anos (aqui a receita coincide com o valor da depreciação dos móveis e utensílios por não haver residual). O lançamento contábil será de:

Débito - Subvenções (Receita Diferida)

R\$ 2.100,00 (\$ 1.266,67 + \$ 833,33).

Crédito - Subvenções (Receitas)

R\$ 2.100,00.

A partir deste entendimento, assim, restaria à posição financeira/ patrimonial do Instituto para o mês de jul./17 (projetado):

Figura 3.4 | Balanço patrimonial 2ITR 2017 "Instituto Hans de Língua Portuguesa"

	2017		2017
Circulante		Circulante	
Caixa e equivalentes de caixa	454.462	Fornecedores	29.750
Caixa e bancos	424.462	Outras contas a pagar	55.100
Aplicações financeiras	30.000	Obrigações com o pessoal	76.165
Valores a compensar	161.000	Empréstimos	20.000
		Juros a transcorrer	(233)
		Subvenções	497.900
Total do ativo circulante	615.462	Total do passivo circulante	678.682
Realizável a longo prazo		Exigível a longo prazo	
Adiantamentos	17.500	Empréstimos	10.000.000
		Juros a transcorrer	(117)
Imobilizado	613.800	Total do passivo não circulante	9.883,33
(-) Deprec. Acumulada	(5.827)	Patrimônio social	552.371
		Fundo patrimonial	22.000
		Superávit ou déficit acumulado	530.371
Total do ativo	1.240.936	Total do passivo	1.240.936

Fonte: elaborada pelo autor.

 $^{^1}$ R\$ 1.016,67 {[(\$ 380.000,00 - 75.000,00)/25]/12}, sendo que os R\$ 75.000,00 equivalem a 15% da subvenção de R\$ 500.000,00.

² R\$ 833,33 {[(\$ 50.000,00 - zero)/5]/12}.

Avançando na prática

Contabilizando algumas modalidades de doações Descrição da situação-problema

Você, recentemente, vem atendendo além da entidade do nosso personagem o sr. Hans uma gama e outras entidades, pois seu negócio tem sido reconhecido e muito procurado em razão da qualidade e da especialidade.

Diante desse fato, você precisou contratar estagiários para auxiliá-lo, mas a orientação interna que deu aos iniciantes é que toda e qualquer dúvida deve ser trazida ao seu conhecimento.

Ocorre que o seu estagiário Pedro, um jovem rapaz em início de carreira e cursando faculdade, recém-contratado, se deparou com uma dúvida: como reconhecer uma operação envolvendo o registro de doações? Na mesma operação, determinada entidade recebeu doações sem restrições, sendo parte em dinheiro (R\$ 1.500,00), em conta corrente bancária (R\$ 16.800,00) e em cheque pré-datado (R\$ 27.200,00). Além de saber quais contas estão envolvidas, o estagiário também quer saber se a doação deve ser reconhecida como dívida.

Você mencionou para ele que a substância econômica deve ser obedecida, e que o regime de competência também, mas como iniciante na área, pareceu o conselho ser pior e o deixou com mais dúvida. Diante disso, você resolveu rabiscar num papel como deveriam ser efetuados os lançamentos contábeis em partidas de diário.

Vamos ajudá-lo elaborando o lançamento desta operação em partidas dobradas?

Apenas fica a observação que para resolver tal situação deve-se conhecer como tratar o recebimento das doações e quais são as contas contábeis envolvidas.

Resolução da situação-problema

Pronto para acompanhar os rabiscos efetuados com intuito de orientar Pedro, o estagiário?

Diante das dúvidas trazidas, você primeiramente comentou com ele que as receitas com doações devem, assim, com as subvenções e contribuições para custeio e investimento, ser registradas mediante documento contábil apto. Ele, de posse de seu caderno, tomou nota de tudo que expôs.

Com base nos documentos da operação e no movimento de extratos e controle financeiro de caixa, você elaborou para ele os seguintes lançamentos:

Quando as doações forem recebidas em dinheiro pela entidade, seria necessário que se fizesse o seguinte lançamento, considerando que, neste caso, o valor em dinheiro foi de R\$ 1.500,00:

Débito – Caixa	R\$1.500,00
Crédito – Doações	R\$1.500,00

No caso das doações que foram lançadas em extrato a favor da entidade, por meio de crédito em conta bancária, é muito semelhante, veja (aqui se deve lembrar apenas o valor de \$ 16.800,00):

Débito – Bancos conta movimento	R\$16.800,00
Crédito – Doações	R\$16.800,00

Por fim, as doações que foram recebidas em cheque, que montaram R\$ 27.200,00, ainda serão compensadas, o que ensejará em dois lançamentos contábeis:

Quando do registro inicial das doações recebidas em cheque pré-datado:

Débito – Cheques a depositar	R\$ 27.200,00
Crédito – Doações	R\$ 27.200,00

E quando de seu depósito na data aprazada:

Débito – Bancos conta movimento	R\$ 27.200,00
Crédito – Cheques a compensar	R\$ 27.200,00

Restou, de sua parte, orientar que, em todas as situações, a conta de doações é credora e deve ser reconhecida ao resultado, independentemente do recebimento.

Faça valer a pena

1. As receitas sem contraprestação são decorrentes de transação na qual uma entidade recebe ativos ou serviços, e tem passivos extintos sem dar ou receber diretamente um valor aproximado igual em troca, tais como: transferências governamentais, subsídios e doações (SLOMSKI et al., 2012). A partir dessa observação, avalie as asserções a seguir:

Figuram, dessa maneira, tais receitas como sendo com contraprestação indireta, PORQUE a entidade deixa de receber uma doação e, mesmo assim, compromete-se a prestar serviços vinculados à sua causa, sem obrigação legal junto ao doador dos recursos.

A respeito dessas asserções, assinale a alternativa correta.

- a) As duas asserções são proposições verdadeiras e a segunda é uma justificativa correta da primeira.
- b) As duas asserções são proposições verdadeiras, mas a segunda não é uma justificativa correta da primeira.
- c) A primeira asserção é uma proposição verdadeira, e a segunda é uma proposição falsa.
- d) A primeira asserção é uma proposição falsa, e a segunda é uma proposição verdadeira.
- e) Tanto a primeira quanto a segunda asserções são proposições falsas.
- **2.** De acordo com a proposta de consolidação das normas contábeis aplicadas às entidades do terceiro setor (NBC TE Entidade sem Finalidade de Lucro), "admite-se o reconhecimento da receita no momento de seu recebimento nos casos em que não há base de confrontação com custos ou despesas ao longo dos períodos beneficiados" (CFC, 2016, [s.p]).
- O trecho deixa a entender que o regime de competência não pode ser aplicável devido ao fato de não existir possibilidade de confrontação e tampouco de previsão das referidas receitas. Para tanto, quais das seguintes afirmações constituem asserções verdadeiras?
- I. O termo receitas abrange tanto receitas propriamente ditas como ganhos.
- II. São receitas a serem obtidas pelas entidades e que não geram contraprestação às doações, subvenções e contribuições para o custeio de suas atividades;
- III. As receitas sem contraprestação não são capazes de aumentar os benefícios econômicos futuros da entidade e por não serem previsíveis e serem registradas por meio do regime de caixa.

Estão corretas as afirmações:

- a) I, apenas.
- b) II, apenas.
- c) III, apenas.

- d) l e ll apenas.
- e) II e III apenas.
- **3.** As receitas de subvenção, conforme o Conselho Federal de Contabilidade (2016), constituem "contribuição pecuniária, prevista em lei orçamentária, concedida por órgão do setor público à entidade pública ou privada, com o objetivo de cobrir despesas com o custeio destas, com ou sem contraprestação de bens ou serviços da beneficiária dos recursos."

Com base no texto acima fica entendido que:

- I. Os órgãos públicos sempre efetuam doação de recursos com contraprestação direta apenas, ao setor privado exigindo que estes prestem conta a cada encerramento de exercício social.
- II. Para as beneficiárias dos recursos das subvenções, os montantes disponibilizados as ajudaram a arcar com as parcelas de dívidas bancárias em aberto.
- III. Além do fato de estarem previstas em lei orçamentária tais subvenções se destinam às entidades públicas ou privadas, para que estas possam, com montante (pecúnia), financiar seus gastos com custeio.

É correto o que se afirma em:

- a) I, apenas.
- b) II, apenas.
- c) III, apenas.
- d) l e ll apenas.
- e) II e III apenas.

Seção 3.3

Despesas

Diálogo aberto

Olá!

Diante da necessidade de continuar os estudos dos elementos integrantes do resultado de entidades sem fins lucrativos, é importante, neste momento, esquematizar um estudo das despesas, visto que esta é a última seção desta unidade. Diante disso, é importante ressaltar que o gerenciamento das despesas por parte das entidades sem fins lucrativos também é procedimento essencial à sobrevivência de tais instituições. Ademais, é objetivo para esse setor, não diferentemente das entidades que vislumbrem o lucro, a busca incessante pelo superávit e de longevidade e continuidade das operações.

Fica mantido que no contexto de aprendizagem desta seção também se buscará conhecer e compreender as particularidades no processo de contabilização das despesas em organizações do terceiro setor.

Posto isso, a partir da situação-problema em questão, estudaremos brevemente algumas situações específicas que envolva o reconhecimento e a mensuração de determinados eventos ocorridos na ONG. Para tanto, é necessário que promova o registro na contabilidade das seguintes operações:

- (a) Mensuração pelo seu valor total estimado dos itens de cesta básica que foram doados (gêneros alimentícios recebidos), ou seja, 30 kg de feijão a R\$ 5,00 20 kg de arroz a R\$ 2,50 10 kg de farinha a R\$ 1,50 10 litros de óleo de soja a R\$ 3,50.
- (b) Reconhecimento na contabilidade de mensuração do trabalho profissional voluntário (Serviços médicos: 10 horas, serviços de dentistas: 40 horas, serviços psicológicos: 25 horas e serviços de assistência social: 45 horas). O valor da hora de todos os profissionais envolvidos é de R\$ 100.00.

Você deverá reconhecer o registro dessas operações em 31/07/2017, em partidas de diário e instruir os lançamentos

com duas tabelas que demonstrem os valores escriturados detalhadamente.

Não pode faltar

A partir de agora, iniciamos o estudo da seção que finaliza nossa disciplina. Neste ponto, muitos dos assuntos inerentes à contabilidade do terceiro setor foram abordados desde seus aspectos legais até a abordagem de resultado constante desta unidade.

Ademais, recapitulando brevemente os assuntos que foram abordados, em especial nas Seções 3.1 e 3.2, entendemos que os diversos conceitos e características das receitas de entidades sem fins lucrativos foram entendidos, sejam tais receitas com ou sem contraprestação (basicamente o momento de reconhecimento, a sua mensuração e evidenciação dos fatos).

No tocante a esta seção, cabe inicialmente relembrar que continuaremos com o estudo dos elementos do resultado, mas neste momento, com uma abordagem pormenorizada das despesas (elementos também essenciais do desempenho da entidade) em seus aspectos mais relevantes.

Já de início, é importante que tenhamos a consciência de que as despesas, diferentemente das receitas, que possuem por característica principal a geração de benefícios econômicos futuros, são responsáveis pela redução dos benefícios anteriormente comentados (desempenham função antagônica). Em continuidade promovem em certas situações o acréscimo de passivos ao patrimônio das entidades. Um exemplo de redução dos benefícios mencionados pode ser ilustrado pela utilização de recursos disponíveis no caixa da entidade.

Aliás, é importante que façamos o delineamento teórico das despesas.

Veja bem, neste sentido Slomski et al. (2012, p. 58) mencionam que as despesas são definidas como "sacrifícios de recursos (ativos), [e que estes] surgem no curso das atividades ordinárias da entidade". As atividades ordinárias de entidades sem fins lucrativos podem ser ilustradas como sendo despesas de custeio, doações, subvenções, taxas de administração, repasses financeiros, vendas de bens e serviços, além de mensalidades (FRANÇA, 2015).

Com base nesse entendimento, pode-se afirmar que em uma situação corriqueira de venda de bens, por exemplo, consequentemente haverá o consumo dos estoques e o reconhecimento de custos ao resultado da entidade e, ao mesmo tempo, ocorrerá o reconhecimento de receitas com melhoria imediata no desempenho. Igualmente, o registro da contrapartida imediata de operações reflete no crescimento de ativos, seja por uma efetivação de caixa ou ainda por registro de aumento nos direitos reconhecidos no patrimônio da entidade sem fins lucrativos.

Em termos de apuração de resultado as despesas possuem papel tão fundamental quanto as receitas, pois seu confronto refletirá a formação do superávit da entidade. Ademais, quando o assunto é resultado Yamamoto, Malacrida e Paccez (2011, p. 50) ressaltam que este assume

a mesma conotação de medida de desempenho e corresponde à mensuração do aumento ou da diminuição do patrimônio líquido da instituição, caracterizando-se pela confrontação das receitas obtidas pela empresa no desempenho de sua atividade, com as despesas em que incorre para obtê-las.



Outrossim, o ordenamento jurídico específico, no caso, a Lei 6.404/1976, em seu art. 187, referenda o impacto dos gastos na apuração do resultado quando menciona que "o lucro operacional será encontrado depois de deduzidas as despesas com as vendas, as despesas financeiras, deduzidas das receitas, as despesas gerais e administrativas, e outras despesas operacionais". Tal expressão é pormenorizada de forma bastante simples por meio da seguinte exposição matemática:

Resultado = Receitas - Despesas

Em caráter de explicação exposição matemática, Yamamoto, Malacrida e Paccez (2011, p. 50) explicam, de forma bastante didática, que



se o total de receitas for superior ao total de despesas necessárias para obtê-las, diz-se que o resultado é positivo e recebe a denominação Lucro. Na situação inversa, em que as despesas são superiores às receitas, esse resultado recebe a denominação Prejuízo.

É importante, para fins de reforço, apenas fazer a adaptação dos termos para as entidades sem fins lucrativos. No caso, devemos substituir o lucro pela figura do superávit e o mencionado prejuízo pelo termo déficit.

Dito isso, é importante, desde já, comentar a respeito do momento de registro das despesas. Mesmo não objetivando o lucro, é necessário, por entendimento da gestão, que as entidades sem fins lucrativos possuam um resultado positivo. Inclusive entende-se que tal situação deva ser perseguida pela entidade.

A respeito dessa abordagem, Assaf Neto, Araújo e Fregonesi (2016, [s.p.]) explicam que a "gestão baseada em valor defende que o maior objetivo de uma empresa é maximizar valor [...], ou seja, aumentar, o máximo possível, o valor econômico agregado [...]. Para tanto, as receitas devem superar todos os gastos da empresa (custos e despesas)".

Entretanto, para que não haja ônus ao resultado auferido pela entidade sem fins lucrativos, é importante frisar também que as despesas devem ser registradas em respeito ao princípio do confronto das despesas com as receitas e com os períodos contábeis (um desdobramento do princípio da competência), o qual, basicamente, possui o seguinte enunciado:



Toda despesa diretamente delineável com as receitas reconhecidas em determinado período, com as mesmas deverá ser confrontada; os consumos ou sacrifícios de ativos (atuais ou futuros), realizados em determinado período e que não puderam ser associados à receita do período nem às dos períodos futuros, deverão ser descarregados como despesa do período em que ocorrerem. (IBRACON, 2017), [s.p.])

Resta saber do enunciado supracitado que as despesas serão por vezes ratificadas simultaneamente ao reconhecimento de algumas modalidades de receitas, todavia existem outras circunstâncias em que se devem registrar as despesas.

Note, na explicação de Fipecafi (2013, p. 594), que as despesas tidas como operacionais constituem-se de "despesas pagas ou incorridas para vender produtos e administrar a empresa". Aqui não há que se falar em confronto com receitas, pois a origem dos recursos é registrada por meio de uma redução de ativos, no caso, as disponibilidades da entidade.

Entretanto, "a aplicação do conceito de confrontação da receita e despesa, de acordo com esta estrutura conceitual, não autoriza o reconhecimento de itens no balanço patrimonial que não satisfaçam a definição de ativos ou passivos." (ALMEIDA, 2013, p. 7).

Ao especificar a origem das despesas, Slomski et al. (2012, p. 58) mencionam que estas "surgem como decréscimos dos futuros benefícios econômicos provenientes de ativos ou do aumento de um passivo, determinados em bases confiáveis." Diria ainda Almeida (2010, p. 19), que as despesas "em linhas gerais, representam a utilização de bens e serviços. Normalmente, as despesas estão associadas ao aumento de contas de passivo ou à redução de contas de ativo".

É importante também, neste momento, listar as despesas aplicáveis às entidades sem fins lucrativos. A partir da exposição do plano de contas apresentado por França (2015, p. 125), pode-se chegar ao seguinte quadro sintético:

Tabela 3.9 | Plano de contas sintético das despesas de entidades sem fins lucrativos

Código	Título da Conta
3.	Despesas
3.1	Recursos Humanos
3.1.1	Remuneração de Pessoal com Vínculo Empregatício
3.1.2	Benefícios a Pessoal com Vínculo Empregatício
3.1.3	Encargos Sociais
3.1.4	Remuneração de Pessoal sem Vínculo Empregatício
3.2	Despesas Ordinárias
3.2.1.	Manutenção de Infraestrutura

3.2.2	Serviços de Comunicação
3.2.3	Apoio Administrativo
3.2.4	Despesas Financeiras
3.2.5	Depreciação e Amortização
3.3.	Despesas de Projetos
3.3.1	Atividade Educacional
3.3.2	Atividade de Assistência Social
3.3.3	Atividade Esportiva
3.3.4	Atividade de Assistência de Saúde
3.3.5	Atividade de Proteção Ambiental
3.3.6	Atividade Cultural
3.6	Despesa Tributária
3.7	Outras Despesas

Fonte: adaptada de França (2015, p. 126).

A Tabela 3.9 disponibiliza uma síntese das principais despesas de entidades das chamadas entidades sem fins lucrativas, mencionadas por França (2015).

Aliás, com base no plano de contas em questão, pode-se analisar que para fins de reconhecimento das despesas para posterior divulgação tem-se a possibilidade de segregação dos sacrifícios mencionados por Slomski et al. (2012), desde as despesas relacionadas ao pessoal (representadas pelo grupo recursos humanos), passando pelas despesas ordinárias, de projeto, tributárias e às demais despesas da entidade. Registre-se que sua contabilização é muito semelhante ao observado nas demais entidades.

Importante se faz mencionar que o esquema possui detalhamento em subcontas. Despesas essenciais, como aluguel de imóveis, taxas de condomínio, tarifa de energia, água e esgoto, material de limpeza e de escritório estão em harmonia com esse plano de contas sintético, de acordo com França? (2015, p. 126), reconhecidas no grupo denominado como Apoio Administrativo.

Na continuação, contas como conservação de imóveis, de equipamentos e instalações são reconhecidas no grupo de contas denominado de Manutenção de Infraestrutura.

Por sua ordem, contas como: locação de equipamento de comunicação, uso da internet e tarifa de telefonia são pertencentes ao grupo de contas denominado de Serviços de Comunicação.

Sendo despesas classificáveis como ordinárias, serão levadas ao confronto com as receitas de mesma natureza.

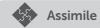
Em termos de reconhecimento, fica o entendimento de que as despesas só serão reconhecidas se comprovado que estas poderão promover redução nos benefícios econômicos futuros da entidade e em bases confiáveis, conforme bem preceituam as boas práticas contábeis. Esse entendimento culminará em termos práticos na diminuição ou decréscimo de ativos ou na assunção de passivos, de acordo com Slomski et al. (2012). Neste sentido, ainda conforme eles (ibidem, p. 60),

Nos casos em que um gasto não produz mais benefícios econômicos futuros ou quando, e na extensão em que os benefícios econômicos futuros não se qualificam, ou deixam de se qualificar, para reconhecimento no balanço patrimonial como um ativo, esses recursos devem ser reconhecidos como despesas na DRE.



Portanto, os ativos que não correspondam à definição trazida na Unidade 2 desta disciplina, ou seja, que não sejam capazes de gerar benefícios econômicos futuros, serão, por critério técnico, levados à apuração de resultados, obedecendo aos parâmetros técnicos da estrutura conceitual básica da contabilidade. Almeida (2013, p 6), em reforço, menciona que "as despesas são reconhecidas na demonstração do resultado com base na associação direta entre elas e os correspondentes itens de receita".

Ressaltamos, conforme o Conselho Federal de Contabilidade (apud ALMEIDA, 2013, p. 6), que o reconhecimento nos registros contábeis de despesas deve ser feito formalmente "logo que ocorrerem, ainda que seus valores sejam razoavelmente estimados e as provas documentais posteriormente complementadas". Fipecafi (2013, p. 40) relata que o regime de competência mencionado visa "fornecer melhor base de avaliação do desempenho passada e futura da entidade do que a informação puramente baseada em recebimentos e pagamentos em caixa ao longo desse mesmo período".



É extremamente relevante que seja dada a devida atenção à definição de receita. Nesta mesma esteira, uma definição bastante relevante e que esta é originária da contabilidade de custos e e possui exposição mencionada e utilizada no âmbito das ESFL ao passo que estas entidades assim como as demais auferem receitas em virtude do desenvolver de suas atividades.

Ora, também se faz necessária para que aufiram receitas que estas entidades incorram em despesas e custos, sendo definição de tais sacrifícios passíveis também de serem definidos neste ponto da seção.

Veja bem, tais sacrifícios, de forma contrária às receitas, representam decréscimos de benefícios econômicos futuros da entidade, seja por redução de ativos ou por acréscimo de passivos.

Posto isso, a despesa possuir característica básica enaltecida segundo Martins (2010, p. 25), que relata ser a despesa o consumo de um bem ou serviço "direta ou indiretamente para a obtenção de receitas". Da mesma forma expõe que o custo será diretamente relacionado ao gasto com "bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços".



Reflita

Você se recorda do relato das modalidades de despesas das entidades do terceiro setor das despesas de ordem tributária? Pois bem, lembramos, neste sentido, que nem todas as entidades no cenário brasileiro possuem isenção total de tributos, por mais que pratiquem ações filantrópicas ou até mesmo sociais.

Desta forma, que tributos podem ser registrados como despesas no resultado de tais entidades guardadas as eventuais isenções ou imunidades existentes no Brasil?



Exemplificando

Uma das possibilidades de decréscimos tratadas ou mencionadas nesta seção, basicamente apontou o decréscimo de benefícios com consequente aumento de passivos para a entidade.

A título de exemplo, podemos mencionar os passivos de origem trabalhistas que, assim como as demais entidades, aquelas que compõem o terceiro setor também podem mensalmente ter que reconhecer, estando inclusive tais obrigações regidas pela Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), como toda e qualquer situação.

Assim, o resultado de tais entidades será reduzido a cada reconhecimento da folha de pagamentos. Como exemplo, deixa-se que uma determinada entidade possui no fechamento mensal um custo de folha de aproximadamente 25.000,00 sendo que 3.500,00 são referentes a horas extras incorridas. Das obrigações de folha, essa também gerou, para a entidade em questão, 8% a título de FGTS e de 25% de INSS patronal. O registro na contabilidade em partidas de diário seria basicamente:

Pelo reconhecimento das despesas da folha de pagamentos:

D – Salários e ordenados R\$ 25.000,00

C – Salários a pagar R\$ 25.000,00

Pelo registro do FGTS e do INSS:

D – FGTS (8% x 25.000,00) R\$ 2.000,00

C – FGTS a pagar R\$ 2.000,00

е

D – INSS (25% x 25.000,00) - R\$ 6.250,00

C – INSS a pagar R\$ 6.250,00

Pesquise mais

Leia o artigo Sistemas de custeio utilizados por organizações do terceiro setor: estudo de multicascos em cidades catarinenses. O artigo trata sobre sistemas de custeio que estão sendo utilizados por organizações do terceiro setor localizadas em dois municípios catarinenses e foi escrito por Bernadete Limongi, Luciana da Silva Imenton e Marcos Laffin. Disponível em: https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/viewFile/1487/1487>. Acesso em: 10 jul. 2017.

Sugerimos também que assista ao vídeo que aborda o tema "Academia: imunidades tributárias aplicáveis ao terceiro setor". O material foi elaborado a partir do trabalho de Marcelo Escobar, que analisa a doutrina e jurisprudência sobre as imunidades tributárias aplicadas ao chamado terceiro setor. Ademais, o autor ainda expõe quais são os requisitos necessários para que se alcance a imunidade e de que forma esta vem a ser reconhecida.

O conteúdo foi extraído de sua dissertação de mestrado. Disponível em: https://www.youtube.com/watch?v=uObZeGC5ZjM&t=66s. Acesso em: 10 jul. 2017).

Sem medo de errar

Aqui voltamos com o registro contábil das operações ocorridas na ONG. Como solicitado na situação-problema, instruímos os dois eventos com duas tabelas distintas, vejamos.

Tabela 3.10 | Itens da cesta básica doados

Produtos	Quantidade		Preço estimado	Valor
Feijão	30	Кд	5,00	150,00
Arroz	20	Кд	2,50	50,00
Farinha	10	Кд	1,50	15,00
Óleo de Soja	10	litros	3,50	35,00
Valor estimado dos itens doados				250,00

Fonte: elaborada pelo autor.

Após o lançamento desta doação, o registro contábil em 31/07/2017 seria:

Data: 31/07/2017

Débito: Despesa suprimento alimentação R\$ 250,00 Crédito: Receita de doação R\$ 250,00

Histórico: Registro de itens de cesta básica a título de doação

nesta data

Por sua vez, a Tabela 3.11 evidencia de forma bastante clara os serviços voluntários que a ONG deverá reconhecer ao seu resultado.

Tabela 3.11 | Controle analítico do trabalho voluntário

Serviço voluntário	Unidade de Tempo (em horas)	Valor hora de mercado	Valor do serviço estimado
Serviços médicos	10	100,00	1.000,00
Serviços de dentista	40	100,00	4.000,00
Serviços psicológicos	25	100,00	2.500,00
Serviços de assistência social	45	100,00	4.500,00
Valor total do trabalho voluntário			12.000,00

Fonte: elaborada pelo autor.

Tendo em vista o recebimento destes serviços voluntários, o registro na contabilidade seria:

Data: 31/07/2017

Despesa serviços médicos	R\$ 1.000,00
Despesa serviços de dentista	R\$ 4.000,00
Despesa serviços psicológicos	R\$ 2.500,00
Despesa serviços de assistência social	R\$ 4.500,00
Crédito: Receita de trabalho voluntário	R\$ 12.000,00

Histórico: Registro de serviços voluntários diversos nesta data.

Notadamente, nas duas situações ocorridas, a ONG efetuará o registro das despesas e ao mesmo tempo receitas, pelo fato de não ter incorrido em desembolso financeiro. O que se observa é que a primeira situação se trata de uma doação e a segunda de contribuições efetuadas na forma de trabalho voluntário.

Avançando na prática

Acompanhando o orçamento de despesas

Descrição da situação-problema

A diretoria de determinada entidade da área de saúde assistencial, motivada pela constante elevação dos custos com assistência médico-hospitalar e odontológica solicitou, no início de 2016, que o seu profissional contábil analisasse quais despesas causaram maior impacto no exercício encerrado e, por conseguinte

que este elaborasse um plano de ação com a intenção de reduzir os referidos gastos a patamares aceitáveis.

Diante deste fato, o profissional contábil analisou e confeccionou a seguinte demonstração de resultados, conforme pode ser observado na Tabela 3.12:

Tabela 3.12 | Demonstrativo de resultados de 2015

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO	2015
Receitas de Assist. à Saúde não Relac. com Planos de Saúde da Operadora	191.808.206,66
Outras Receitas Operacionais	191.808.206,66
Outras Despesas Operacionais com Plano de Assistência à Saúde	(4.027.303,37)
Outras Despesas de Operações de Planos de Assistência à Saúde	(3.728.760,33)
Programas de Promoção da Saúde e Prevenção de Riscos e Doenças	(2.500,00)
Provisão para Perdas Sobre Créditos	(296.043,04)
Outras Despesas Oper. de Assist. à Saúde Não Relac. com	(117.045.418,88)
Planos de Saúde da Operadora	
Despesas com Operações de Assistência à Saúde	(24.876.084,20)
Outras Despesas Operacionais	(92.169.334,68)
RESULTADO BRUTO	187.780.903,29
Despesas Administrativas	(209.475.447,49)
Resultado Financeiro Líquido	12.013.902,50
Receitas Financeiras	16.312.023,60
Despesas Financeiras	(4.298.121,10)
Despesas Patrimoniais	(161.838,92)
RESULTADO ANTES DOS IMPOSTOS E PARTICIPAÇÕES	(9.842.480,62)
RESULTADO LÍQUIDO	(9.842.480,62)

Fonte: elaborada pelo autor.

A determinação dos mantenedores diante do déficit apurado de R\$ 9.842.480,62 visou cuidar da saúde financeira da instituição. Também pretendeu reverter a atual situação de insolvência consubstanciada pelo Déficit acumulado.

Diante dessa situação o conselho de administração solicitou que fosse elaborada uma demonstração de resultados já contemplando o ajuste nas despesas do exercício encerrado.

Ademais, Receitas de Assist. à Saúde não Relac. para o período projetado foi de R\$ 300.000.000,00 e as despesas administrativas deveriam representar ao ano algo em torno de R\$ 190.000,00.

Também foi solicitado que reduzissem as despesas financeiras ao patamar de 2%, em relação ao valor do ano anterior que já haviam sido efetuados em algumas aplicações financeiras da entidade e mantivesse percentualmente a participação das demais despesas sobre a receita bruta na Demonstração de Resultados projetada. Também foram solicitadas informações comparativas em % das demonstrações de resultado de 2015 e de 2016.

Por fim, foi solicitada a emissão de breve relato de quanto tempo a entidade conseguirá reverter o déficit que foi acumulado no exercício de 2015. Deve-se assumir para os próximos anos o mesmo patamar de receitas e despesas. Para facilitar a elaboração da Demonstração de resultados projetada, reapresenta-se a os Resultados de 2015 em (%):

Tabela 3.13 | Demonstrativo de resultados de 2015 em (%)

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO	2015
Receitas de Assist. à Saúde Não Relac. com Planos de Saúde da Operadora	100,00%
Outras Receitas Operacionais	100,00%
Outras Despesas Operacionais com Plano de Assistência à Saúde	-1,39%
Outras Despesas de Operações de Planos de Assistência à Saúde	-1,29%
Programas de Promoção da Saúde e Prevenção de Riscos e Doenças	0,00%
Provisão para Perdas Sobre Créditos	-0,15%
Outras Despesas Oper. De Assist. à Saúde Não Relac. com Planos de Saúde da Operadora	-40,52%
Despesas com Operações de Assistência à Saúde	-8,61%
Outras Despesas Operacionais	-31,91%
RESULTADO BRUTO	58,09%
Despesas Administrativas	-65,60%
Resultado Financeiro Líquido	4,16%
Receitas Financeiras	5,65%
Despesas Financeiras	1,49%
Despesas Patrimoniais	-0,06%
RESULTADO ANTES DOS IMPOSTOS E PARTICIPAÇÕES	-3,41%

RESULTADO LÍQUIDO	-3,41%
-------------------	--------

Fonte: elaborada pelo autor.

Resolução da situação-problema

Pois bem, para que se possa efetuar a resolução da situação-problema, é necessário que sejam sintetizadas as premissas mencionadas anteriormente. Vejamos:

- Receitas de Assist. à Saúde Não Relac. de R\$300.000.000,00.
 Despesas administrativas R\$ 190.000,00 de.
- Redução das receitas financeiras ao patamar de 2%.
- Manutenção percentualmente a participação das demais despesas sobre a receita bruta na demonstração de resultado projetada e
- Elaboração de informações comparativas em % das demonstrações de resultado de 2015 e de 2016.

Posto isso, e com base nas premissas estabelecidas pelo conselho fiscal, o profissional contábil elaborou o demonstrativo de resultados comparativo, o qual pode ser visualizado na Tabela 3.14, contendo as referidas análises solicitadas:

Tabela 3.14 | Demonstrativo de resultados (atual - 2015) e projetada para 2016

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO	2015	2015	2016	2016
Receitas de Assist. à Saúde Não Relac. com Planos de Saúde da Operadora	288.853.625,54	100,00%	300.000.000,00	100,00%
Outras Receitas Operacionais	288.853.625,54	100,00%	300.000.000,00	100,00%
Outras Despesas Operacionais com Plano de Assistência à Saúde	-4.027.303,37	-1,39%	-4.027.303,37	-1,34%
Outras Despesas de Operações de Planos de Assistência à Saúde	-3.728.760,33	-1,29%	-3.728.760,33	-1,24%
Programas de Promoção da Saúde e Prevenção de Riscos e Doenças	-2.500,00	0,00%	-2.500,00	0,00%
Provisão para Perdas Sobre Créditos	-296.043,04	-0,10%	-296.043,04	-0,10%
Outras Despesas Oper. De Assist. à Saúde Não Relac. com Planos de Saúde da Operadora	-117.045.418,88	-40,52%	-117.045.418,88	-39,02%

Despesas com Operações de Assistência à Saúde	-24.876.084,20	-8,61%	-24.876.084,20	-8,29%
Outras Despesas Operacionais	-92.169.334,68	-31,91%	-92.169.334,68	-30,72%
RESULTADO BRUTO	167.780.903,29	58,09%	178.927.277,75	59,64%
Despesas Administrativas	-189.475.447,49	-65,60%	-190.000.000,00	-63,33%
Resultado Financeiro Líquido	12.013.902,50	4,16%	12.099.864,92	4,03%
Receitas Financeiras	16.312.023,60	5,65%	16.312.023,60	5,44%
Despesas Financeiras	-4.298.121,10	-1,49%	-4.212.158,68	-1,40%
Despesas Patrimoniais	-161.838,92	-0,06%	-161.838,92	-0,05%
RESULTADO ANTES DOS IMPOSTOS E PARTICIPAÇÕES	-9.842.480,62	-3,41%	865.303,75	0,29%
RESULTADO LÍQUIDO	-9.842.480,62	-3,41%	865.303,75	0,29%

Fonte: elaborada pelo autor.

O entendimento da questão é que, em condições normais, gerando um pouco mais de R\$ 865.000,00 de reais em superávit, em 11 anos, aproximadamente, a situação de déficit gerada em 2015 será saneada.

Faça valer a pena

1. As despesas são definidas como sacrifícios de recursos (ativos), elas surgem no curso das atividades ordinárias da entidade, por exemplo: sacrifícios de ativos relacionados com gestão (executiva, da causa, captação de recursos, atividades de apoio) (SLOMSKI, 2012).

As despesas tomam a forma de um desembolso ou redução de ativos como caixa e equivalentes de caixa, estoques e ativos imobilizados. Para tanto, quais das situações a seguir correspondem a fatos que são caracterizados com decréscimos de benefícios econômicos futuros? Considere as seguintes assertivas:

- I. Registro ao término do mês das obrigações de folha a serem pagas no quinto dia útil do mês subsequente.
- II. Reconhecimento das despesas de depreciação de máquinas.
- III. Aquisição de estoques para produção de bens.
- IV. Aplicações financeiras efetuadas no período.
- V. Pequenas despesas pagas com recursos de caixa.

Assinale a alternativa que corresponda à(s) assertiva(s) correta(s):

- a) Apenas I, II e V.
- b) Apenas III e IV.
- c) Apenas IV e V.

- d) Apenas III e IV.
- e) Apenas II, III e V.
- **2.** É necessário reconhecer as despesas associadas com o uso ou desgaste de ativos, tais como: imobilizado, ágio, marcas e patentes; em tais casos, a despesa é designada como depreciação ou amortização. Esses procedimentos de alocação destinam-se a reconhecer despesas nos períodos contábeis em que os benefícios econômicos associados a tais itens sejam consumidos ou expirem.

Neste sentido, é necessário que haja o reconhecimento de despesas, independentemente do seu respectivo desembolso.

Diante dos argumentos em questão, avalie qual das alternativas exprime o princípio contábil tratado:

- a) Princípio da entidade.
- b) Princípio da prudência.
- c) Princípio da competência.
- d) Princípio da oportunidade.
- e) Princípio do custo histórico.
- **3.** O reconhecimento das despesas está relacionado "ao surgimento de um decréscimo, que possa ser determinado em bases confiáveis, nos futuros benefícios econômicos provenientes da diminuição de um ativo ou do aumento de um passivo". Os decréscimos mencionados podem ser vistos nas situações a seguir:
- Exemplo 1: reconhecimento de perdas em estoques perecíveis devido a extrapolação do prazo de validade do ativo não vendido.

Exemplo 2: O registro do custo dos bens vendidos no resultado no decurso normal da atividade da entidade (SLOMSKI, 2012).

Acerca do tema apresentado, avalie as asserções a seguir e a relação proposta entre elas.

Em se tratando do reconhecimento dos decréscimos em questão, tanto o exemplo 1 quanto exemplo 2 são considerados decréscimos válidos PORQUE estão cercados por requisitos contabilmente adequados para que haja o reconhecimento de despesas no resultado da entidade.

- a) As duas asserções são proposições verdadeiras, mas a segunda não é uma justificativa correta da primeira.
- b) As duas asserções são proposições verdadeiras e a segunda é uma justificativa correta da primeira.
- c) A primeira asserção é uma proposição verdadeira, e a segunda, uma proposição falsa.
- d) A primeira asserção é uma proposição falsa, e a segunda, uma proposição verdadeira.
- e) Tanto a primeira quanto a segunda asserções são proposições falsas.

Referências

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Contabilidade intermediária**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

ALMEIDA, Marcelo C. Curso básico de contabilidade. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

AMORIM, Valdir de Oliveira. A influência da tributação sobre as receitas das entidades do terceiro setor: um estudo de caso da área da saúde. 2011. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis)-Fundação Escola de Comércio Alvares Penteado – FECAP, São Paulo, 2011. Disponível em: http://tede.fecap.br:8080/jspui/bitstream/tede/484/1/Valdir_de_Oliveira_Amorim.pdf>. Acesso em: 22 ago. 2017.

ASSAF NETO, Alexandre; ARAUJO, Adriana Maria Procópio de; FREGONESI, Mariana Simões Ferraz do Amaral. Gestão baseada em valor aplicada ao terceiro setor. **Rev. Contab. Financ.**, v. 17, n. spe, p. 105-118, 2006. Disponível em: http://dx.doi.org/10.1590/S1519-70772006000400009>. Acesso em: 8 jun. 2017.

BRASIL. **Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976.** Brasília: Subchefia para Assuntos Jurídicos, 1976. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/ L6404consol.htm>. Acesso em: 8 jun. 2017.

Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 . Disponível em:	<http: th="" www.<=""></http:>
planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm>. Acesso em: 22 ago	. 2017.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. **Decisão nº 14, de 20 de janeiro de 2000**. Disponível em: < https://goo.gl/Hgyzzo>. Acesso em: 22 ago. 2017.

CALEGARE, L.; PEREIRA, B. A. D. Tipos de receitas que podem ser captadas pelas Entidades do Terceiro Setor. Disponível em: https://reciprocidade.emnuvens.com.br/rr/article/view/23/21. Acesso em: 22 ago, 2017.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento técnico CPC 30 (R1)**: receitas. Disponível em: http://static.cpc.mediagroup.com.br/ Documentos/332_CPC%2030%20(R1)%2031102012-limpo%20final.pdf>. Acesso em: 20 ago. 2017.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **ITG 2002 (R1)**: entidade sem finalidade de lucros. Disponível em: http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/ITG2002(R1). pdf>. Acesso em: 21 maio 2017.

_____. **NBC TE**: Entidade sem Finalidade de Lucros. 2016. Disponível em: http://cfc.org.br/wp-content/uploads/2016/02/Entidadesemfinalidadedelucro.pdf>. Acesso em: 27 maio 2017.

_____. **NBC TSP 9**: receita de transações com contraprestação. 2016. Disponível em: < http://cfc.org.br/wp-content/uploads/2016/02/NBC_TSP_9_audiencia.pdf>. Acesso em: 22 ago. 2017.

_____. **Normas brasileiras de contabilidade**. 2016. Disponível em: http://cfc.org.br/wp-content/uploads/2016/02/Entidadesemfinalidadedelucro.pdf . Acesso em: 22 ago. 2017.

______. Resolução nº 1.026, de 15 de abril de 2005. Disponível em: http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbct19_4.htm. Acesso em: 22 ago. 2017. _____. Resolução nº 1.305, de 25 de novembro de 2010. Disponível em: http://eduardobarbosa.com/sitedata/filesdt/legislacao/357/nbctg07%E2%80%93subvencaoeassistenciagovernamentais.pdf. Acesso em: 22 ago. 2017. ______. Resolução nº 1.143, de 21 novembro de 2008. Disponível em: http://eduardobarbosa.com/sitedata/filesdt/legislacao/357/nbctg07%E2%80%93subvencaoeassistenciagovernamentais.pdf . Acesso em: 22 ago. 2017. ______. Resolução nº 1.143, de 21 novembro de 2008. Disponível em: http://ehum.nu.ais/RESOLUCAO%201143%20-%20NBCT%2019.pdf. Acesso em: 22 ago. 2017. (Fonte: Conselho Federal de Contabilidade. NBC TE – Entidade sem Finalidade de Lucros. 2016. Disponível em: http://cfc.org.br/wp-content/uploads/2016/02/Entidadesemfinalidadedelucro.

ERNST & YOUNG; FIPECAFI (Orgs.). Manual de normas internacionais de contabilidade: IFRS versus normas brasileiras. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

FIPECAFI. Manual de contabilidade societária. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

pdf>. Acesso em: 27 maio 2017.)

FRANÇA, José Antonio de (Coord.); ANDRADE, Álvaro Pereira de et al. **Manual de procedimentos para o terceiro setor**: aspectos de gestão e de contabilidade para entidades de interesse social. Brasília: CFC; FBC; Profis, 2015.

FUNDAÇÃO BRASILEIRA DE CONTABILIDADE. **Manual de procedimentos para o terceiro setor**. Brasília: CFC/FBC, 2015.

GASINSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL - IBRACON. "n.d". Disponível em: http://www.ibracon.com.br/ibracon/Portugues/downloadFile. php?>. Acesso em: 8 jun. 2017.

GOLLO, Vanderlei; SCHULZ, Sheila Jeane; ROSA, Fabrícia Silva da. Evidenciação Contábil em entidades brasileiras de terceiro setor: adequação às normas brasileiras de contabilidade. **Contexto**, Porto Alegre, v. 14, n. 27, p. 104-116, maio/ago. 2014.

HASTINGS, David F. **Bases da Contabilidade**: uma discussão introdutória. São Paulo: Saraiva, 2010.

MARTINS, Eliseu. Contabilidade de custos. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MACHADO, M. R. B. **Entidades beneficentes de assistência social**. 3.ed. Curitiba: Juruá, 2011.

OLIVEIRA, Aristeu de; ROMÃO, Valdo. **Manual do Terceiro Setor e Instituições Religiosas**: Trabalhista, Previdenciária, Contábil e Financeira.4 ed. São Paulo: Atlas, 2014.

PAES, José Sabo; CHIELE, Marinez (Coord.). **Terceiro Setor e Tributação**. São Paulo: Forense, 2011. 4 v.

PIMENTA, Solange Maria. **Terceiro setor**: dilemas e polêmicas. São Paulo: Saraiva, 2006.

SLOMSKI, Valmor E. et al. **Contabilidade do terceiro setor**: uma abordagem operacional: aplicável às associações, fundações, partidos políticos e organizações religiosas. São Paulo: Atlas, 2012.

TACHIZAWA, Takeshy. **Organizações não governamentais e terceiro setor**: criação de ONGs e estratégias de atuação. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

YAMAMOTO, Marina Mityo, MALACRIDA, MARA Jane. PACCEZ, João Domiraci. **Fundamentos da contabilidade**: nova contabilidade no contexto global. São Paulo: Saraiva, 2011.

Demonstrações contábeis

Convite ao estudo

Pois bem, na unidade anterior foram minuciosamente delineadas as características dos Elementos de Resultado em termos conceituais e de caracterização no terceiro setor. Também foi trazida uma abordagem de reconhecimento contábil com foco em aspectos de mensuração e de contabilização.

A partir deste ponto e ao considerar que será necessário conhecer e compreender as particularidades no processo contábil em organizações do terceiro setor, além do desenvolvimento da compreensão e aplicação das normas contábeis nas demonstrações contábeis pertinentes a entidades sem fins lucrativos, é que esta unidade passa a partir daqui a ser escrita.

Neste sentido, a sistematização dos assuntos desta unidade terá como escopo o estudo do resultado econômico diante de um cenário inerente ao terceiro setor

A problematização do assunto continuará sendo ilustrada pela análise da entidade sem fins lucrativos do sr. Hans, mas agora com foco na busca do entendimento de qual é o custo de oportunidade relacionado à sua ONG. Diante do contexto de aprendizagem a ser desenvolvido, basicamente você precisará apurar o custo de oportunidade de determinado investimento e, ao mesmo tempo analisar se a decisão deliberada pela ONG proporcionará ganho, levando em consideração que haverá o abandono de outra opção.

Neste contexto, as questões que estarão permeando os trabalhos serão: como utilizar o custo de oportunidade no contexto do terceiro setor? Que procedimentos deverão ser aplicados em entidades sem fins lucrativos no que se refere à abertura e fechamento de relatórios contábeis? Quais

os procedimentos que deverão ser observados quanto à evidenciação das demonstrações contábeis?

Na Seção 4.1, será considerada as diversas opções existentes para melhor desenvolver as atividades de uma entidade sem fins lucrativos diante das possibilidades mercadológicas e da existência do custo de oportunidade. Ademais, nesta mesma esteira, ajudará a desenvolver também alguns parâmetros de sua construção do custo de oportunidade em contraponto à busca pela assertiva mensuração do resultado econômico.

Por sua vez, na Seção 4.2, o balanço patrimonial e o demonstrativo de superávit ou déficit deverão ser analisados a partir do entendimento da NBC T e das rotinas mensais, procedimentos de abertura e encerramento, balanço patrimonial e da demonstração de superávit ou déficit. Brevemente, a seção discorrerá sobre a possibilidade de consolidação das informações de um grupo econômico.

Por fim, na Seção 4.3, o demonstrativo das mutações do patrimônio social e demonstrativo do fluxo de caixa deverá ser estudado diante, também, da NBC T específica, com foco na busca do entendimento da sua característica e adequação a casos práticos. Ademais, serão considerados os procedimentos de evidenciação e de consolidação das informações em questão.

Seção 4.1

Resultado econômico

Diálogo aberto

Olá!

Você já deve ter percebido que esta unidade buscará trazer aspectos inerentes ao resultado econômico de uma entidade sem fins lucrativos que vão além dos elementos que integram o desempenho já estudado na Unidade 3. A mensuração do resultado econômico será vista diante do impacto que pode ocasionar o custo de oportunidade e a inflação.

Tais vetores econômicos externos à entidade influenciam o seu desempenho operacional.

Pois bem, a respeito da busca por um resultado econômico favorável e que supere os custos de oportunidade, é preciso que as entidades constantemente tomem decisões de investimentos ou de financiamento com prévio estudo das implicações financeiras e operacionais que possam ocasionar. No caso de decisões de investimento em ativos da entidade, por exemplo, este deve ser analisado se os ganhos e reflexos no resultado superam o custo de oportunidade.

Aliás, uma situação que envolveu uma decisão de investimento da ONG de nosso personagem, o sr. Hans, foi observado recentemente. Tal decisão foi deliberada para que fossem aplicados os recursos em ativos operacionais, mas havia outra possibilidade que não foi tecnicamente analisada.

Neste sentido, por determinação interna do conselho de administração, foi solicitado a você que efetuasse uma breve análise de como seria o resultado obtido caso a ONG tivesse tomado determinada decisão de investimento. O fato concreto é que durante o período em questão os gestores empregaram o valor de R\$ 55.000,00 em ativos operacionais, o que gerou um resultado econômico positivo de R\$ 4.500,00, já deduzido da inflação.

A seguir, os dados a serem considerados para análise da outra opção que foi desconsiderada pela ONG.

- Valor a ser investido: R\$ 55.000.00.
- Taxa de inflação para o período = 8%.
- Taxa de retorno do investimento para o período = 13%.

Com base nas informações fornecidas, você deve apurar o custo de oportunidade desse investimento analisando se a decisão deliberada pela ONG proporcionou o maior ou menor ganho em termos monetários do que a possibilidade de investimento que foi abandonada. Restou solicitado também que seja efetuado um quadro comparativo expondo a diferença ocasionada pela escolha em aplicar tais recursos nos ativos operacionais.

Para que possa desenvolver esta atividade, será necessário que leia na íntegra esta seção, em especial ao que denota o trecho exemplificado. Ora, nesse sentido, você precisa desenvolver o entendimento de como é calculado o custo de oportunidade, inclusive do ponto de visa matemático, sendo as noções relativas à análise e à elaboração da demonstração de resultados um conhecimento básico a ser explorado.

Não pode faltar

É hora de iniciar a leitura da primeira seção desta unidade.

De início, é sabido que assim como visto nas demais entidades que vislumbram auferir resultados positivos, as entidades do terceiro setor, por mais que sejam denominadas como "entidades sem fins lucrativos" (ESFL) necessitam se apresentar economicamente viáveis e, pelo que a experiência retrata, necessitam, por conseguinte, ser geradoras de resultados econômicos positivos.

Aliás, ser uma entidade viável implica apresentar viabilidade econômica em suas operações fim e, neste sentido, o termo viabilidade econômica, segundo (COOPER; EDGETT; KLEINSCHIMIDT, 2001, p. 174; CHIEN, 2002, p. 361; BITMAN, 2005, p. 775) apud Rodrigues; Rozenfeld ([s.d], p.1) em uma "variedade de métodos que são empregados para se realizar a gestão de portfólio, mas os métodos financeiros ainda são os mais utilizados"

É importante lembrar que, diante do contexto de atuação das entidades que integram terceiro setor e, nas palavras de Lima ([s.d.], p. 2), "essas instituições, além de importantes para a sociedade,

prestam relevantes serviços à comunidade nas diversas áreas onde atuam, principalmente no campo da assistência social".

Ademais, diante deste raciocínio Brava ([s.d.] apud Araújo 2002, p. 3), ressalta que:

Para o Banco Mundial e outras instituições multilaterais, o Terceiro Setor, tendo à frente as ONGs, (sic), tem um importante papel executor de políticas sociais, articulado e complementar à ação do Estado. [...] estas instituições sem fins lucrativos [...] são eficientes, baratas, não desperdiçam recursos com a burocracia, não são corruptas, apresentam resultados muito mais significativos que a ação do Estado.



Em se tratando da obtenção de resultados favoráveis à entidade e, no caso brasileiro, Assaf Neto (1997, p. 1) relata que o "processo analítico de avaliação das decisões financeiras tem aplicação reconhecida somente em companhias que mantém sua contabilidade ajustada aos seus objetivos gerenciais". Ainda, segundo o autor (1997), que complementa esta abordagem ao lembrar que no caso da legislação societária vigente existem "sérias limitações e imperfeições para a avaliação das decisões financeiras".

Um exemplo disso é que diante de uma apuração de resultados a própria estrutura da DRE é capitulada pela Legislação Societária e esta não traz menção a análises econômicas e mercadológicas, mas sim limita-se a uma apuração efetiva das receitas e despesas incorridas. Aliás, sequer considera os efeitos inflacionários.

Com base neste mesmo contexto, Olak e Nascimento (2000, p. 1) nos ensinam que no caso "específico das entidades do terceiro setor a contabilidade ainda não consegue explicar alguns fenômenos que ocorrem no patrimônio e nos resultados dessas instituições". Veja que as entidades sem fins lucrativos padecem das mesmas dificuldades técnicas das demais.

Posto isso, diante das situações que impliquem limitações e imperfeições para a tomada de decisão, não obstante, no caso de tais entidades do terceiro setor, esse fato também se mostra uma realidade atual e presente, pois como bem salienta Assaf Neto (2010), mesmo diante de cenários de risco e incerteza decisões financeiras necessitam ser tomadas.

É justamente neste sentido que se entende ser bastante importante o registro contábil histórico para dar base ao acompanhamento e medição dos resultados alcançados, mas estes devem sofrer adequações para fins de análise, a exemplo dos ajustes que podem ser feitos pela controladoria de determinada entidade de forma que os gestores consigam promover comparações entre o resultado monetariamente atingido pela entidade e o que seria obtido por emprego do mesmo recurso em investimentos no mercado de capitais, por exemplo.

Esses resultados, por sua vez, devem ser comparados com outras possibilidades que possam estar disponíveis no presente ou em futuro próximo da entidade. Tais possibilidades mencionadas acima dizem respeito ao conhecido conceito denominado: custo de oportunidade.

Pindyck e Rubinfeld (1994, p. 257) explanam que o custo de oportunidade diz respeito aos "custos associados com as oportunidades que serão deixadas de lado, caso a empresa não empregue seus recursos em sua utilização de maior valor".

No mesmo sentido, Burch e Henry (apud BEUREN, 1993, p. 1) explicam que este conceito teve origem a partir dos estudos de Frederich Von Wieser e foi aplicado na determinação do valor dos fatores de produção, sendo definido como "a renda líquida gerada pelo fator em seu melhor uso alternativo".

Como ainda enaltece Beuren (1993, p. 2), o termo "em seu melhor uso alternativo" traz consigo a constatação fática de que não há como a entidade optar simultaneamente por duas situações viáveis para o mesmo objeto de decisão, tendo em vista que "o custo de oportunidade da alternativa escolhida é o custo da alternativa abandonada", ou seja, ocorrerá sempre a escolha de uma opção em detrimento da seguinte.

Imagine por hipótese que determinada entidade necessita escolher com qual cliente fechar determinada operação de venda. Tendo em vista que a análise cadastral de risco financeiro foi efetuada para ambos, haverá uma tendência natural de que o negócio seja fechado com aquele que gere mais margem de lucro. Embora simples, pode-se ter essa situação como exemplo da aplicação do custo de oportunidade.

Como bem lembra Alves, Souza e Slomski ([s.d.], p. 4), "hoje, pelo sistema internacional de medidas, usa-se o metro para se medir o comprimento, o quilograma para a massa, o newton para a força e assim sucessivamente", ademais, no mundo das corporações "usa-se o lucro como unidade de medida do desempenho do empreendimento".

Pois bem, como argumenta Olak (1996, p. 25, apud ALVES; SOUZA; SLOMSKI, [s.d.], p. 4), no âmbito do terceiro setor, é fato que "embora o lucro não seja a razão de ser dessas entidades, ele é um meio necessário para garantir a continuidade e o cumprimento de seus propósitos institucionais".

Diante dos propósitos institucionais mencionados estão intrinsicamente abarcadas às parcerias entre os setores público e privado. Assim sendo, cabe brevemente relatar o ponto de vista de Olak e Nascimento (2000, p. 1), quando comentam o ponto as observações de Olack (1999, p. 48), ao criticar a relação entre tais parcerias e a existência de algumas ineficiências de gestão que dificultam a mensuração dos resultados de certas entidades do terceiro setor.

Quanto às críticas às parcerias público-privado, alegam os defensores, que "este setor não opera em mercados competitivos e sua natureza sem fins lucrativos lhe retira o principal incentivo do mercado e invalida comparações com organizações empresariais. As propaladas qualidades de flexibilidade, criatividade e comprometimento empalidecem frente à constatação de que as organizações do terceiro setor são sistematicamente subfinanciadas, contam com quadros mal capacitados, além de estruturas e práticas gerenciais arcaicas e ineficientes.



Corrobora com o tema as observações de Machado et al. (2007) quando dizem que o perfil das organizações sem finalidade de lucro do cenário nacional, de certa forma, vêm a confirmar a percepção de que a baixa capacidade ou competência de gestão é que geram implicações negativas ao setor.

Uma vez existente tal situação resta comprometida a boa geração de informações nas entidades sem fins lucrativos, uma vez que se constate esse tipo de ocorrência.

Sabendo da necessidade de se promover a continuidade das operações e, em termos de gestão, se faz prudente que mesmo em entidades que não se objetive o lucro ocorra uma mensuração tecnicamente embasada quando da apuração do resultado econômico.

Nessa mesma esteira, Marcovith (1997, apud CRUZ et al., 2009, p. 15) relata a necessidade de "uma emergente postura de gestão voltada ao terceiro setor que corresponde a três abordagens distintas". Tal postura fica consubstanciada no Quadro 4.1:

Quadro 4.1 | Postura de gestão recomendadas a ESFL

- 1) Transparência (accountability).
- 2) Mensuração constante de desempenho (relatórios de avaliação).
- 3) Comunicação social (relatórios contábeis).

Fonte: adaptado de Marcovith (1997, apud CRUZ et al., 2009, p. 15).

O tripé de atitudes relatadas no Quadro 4.1 constitui uma forma de a entidade promover de forma mais profissional a sua gestão, mas não são suficientes, tendo em vista que a contabilidade em termos históricos não contempla diretrizes prospectivas.

Veja que Martins (2000, p. 28 apud GOULART, 2002, p. 24), ao explanar as formas mais variadas de mensuração do patrimônio e do lucro, afirma que "os únicos fatores que, no longo prazo, podem fazer divergir a mensuração do lucro são: inflação e custo de oportunidade". Em reforço, Martins também lembra que "o não uso desses dois fatores continua sendo falha imperdoável de nós, Contadores". O comentário neste caso nada mais é que uma crítica às metodologias e ou às métricas técnicas do denominado pelo mesmo como "modelo societário".

Em termos de aplicação do custo de oportunidade, ainda se lembra da importância da aplicação do Juro do Capital Próprio com ênfase na medição do risco?

Além de tais aspectos mencionados, quando se referem à análise do terceiro setor, agrava e dificulta o entendimento de operações ocorridas e projetadas o fato de que determinadas entidades do terceiro setor terão em sua operação características bastante peculiares e que as diferem das demais. Veja que Olak e Nascimento (2000, p. 1) explicam que "a mensuração e o reconhecimento das receitas [...], diferentemente do que ocorre nas empresas, não guardam proporção direta com o volume

de serviços prestados, principalmente em função do trabalho voluntário e das doações e subvenções recebidas".

O desfecho desta abordagem está no fato de que para mensuração do resultado econômico existem características específicas do terceiro setor que devem ser levadas em consideração quando se pretenda analisar o custo de oportunidade. Tais características são claramente explicadas por Drucker (1994, p. 102): "os resultados de uma instituição sem fins lucrativos estão sempre fora da organização, não dentro dela".

Como simples entendimento, pode ser inferido que é extremamente importante que ocorra a "evidenciação eficaz do valor social produzido por essas entidades" nos moldes relatados por Olak e Nascimento (2000, p. 12).

Uma vez que seja operacionalizado o conceito, ou seja, que entenda os parâmetros de construção do custo de oportunidade, chega-se a exposição de Catelli (1999, p. 319) "em termos práticos, o custo de oportunidade corresponde à remuneração mínima exigida pelos acionistas sobre seu investimento na empresa". Gibson et al. ([s.d.] apud CATELLI, 2001, p. 64), nesta mesma linha de raciocínio expõem que o resultado econômico apurado é um indicador da eficiência dessas entidades, e constituem o "[...] processo pelo qual a organização maximiza seus fins com um uso mínimo de recursos"

Ademais, Slomski (1996, p. 60) propôs um modelo conceitual para a apuração econômica do desempenho. O referido modelo pode ser observado na Quadro 4.2.

Quadro 4.2 | Demonstração do resultado econômico

(+) Receita Econômica
(-) Custo dos Serviços Prestados
(=) Margem Bruta
(-) Depreciações
(-) Custos Indiretos Identificáveis ao Serviço
(=) Resultado Econômico

Fonte: Slomski (1996, p. 60)

Diante da avaliação do desempenho econômico Alves, Souza e Slomski ([s.d.], p. 5) ressaltam que "além desses fatores, não se pode desconsiderar, para fins de avaliação do desempenho

das entidades em questão, o serviço voluntário e as despesas incorridas, porém, assumidas por terceiros (beneficência)".

Diante da necessidade de avaliação do desempenho econômico Glautier e Underdown (s.d. apud GUERREIRO, 1989, p. 76) afirmam que a "mensuração tem sido definida como a atribuição de números a objetos de acordo com regras, especificando o objeto a ser medido, a escala a ser usada e as dimensões de unidade."

Por complemento, Guerreiro (1989 apud LIMA, [s.d.], p. 5) explica que as "mensurações, além de serem necessárias para expressar objetivos e deixar claros quais são os alvos a serem atingidos, são também necessárias para avaliar e controlar os resultados dos processos". Neste sentido, Bilas (1976, p. 168 apud BEUREN, 1993, p. 2) diz que o "custo dos fatores para uma empresa é igual aos valores destes mesmos fatores em seus melhores usos alternativos".

Os usos alternativos mencionados é outra forma de se referir ao custo de oportunidade. Por fim, e em reforço Spencer e Siegelmann (1967, p. 293-294 apud BEUREN, 1993, p. 2) afirmam que "o custo alternativo se refere ao custo das oportunidades a que se renuncia, ou em outras palavras, uma comparação entre a política que se elegeu e a que se abandonou".

A conceituação do custo de oportunidade perfaz duas abordagens similares: uma contábil e outra econômica.

Diante desse assunto, Beuren (1993, p. 3) menciona que na abordagem econômica, "o valor do custo de oportunidade dos fatores de produção é buscado no mercado". Sob o olhar contábil Martins (1967, p. 234) explica que o Custo de Oportunidade "representa o quanto a empresa sacrificou em termos de remuneração por ter aplicado seus recursos em uma alternativa ao invés de em outra".

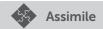
Poderíamos, a título de ilustração, considerar o lucro de duas alternativas, sendo ambas aceitáveis, mas mutuamente excludentes, veja:

Alternativa 1	Alternativa 2	
R\$	R\$	
Receitas200	220	
Custos(160)	(180)	
Lucro40	40	

Note que diante de uma abordagem contábil, caso fosse escolhida as alternativas 1 ou 2 sem considerar variáveis econômicas como inflação ou custo do capital investido, ambas seriam igualmente interessantes. Todavia, reveja as alternativas considerando as taxas de juros do capital empregado de 10% do valor empregado como custo nessas Demonstrações de Resultado:

Alternativa 1	Alternativa 2	
R\$	R\$	
Receitas200	220	
Custos(160)	(180)	
Lucro40	40	
Custo do capital empregado em		
10%(16)	(18)	
Lucro Econômico 24	22	

Gray e Johnston (1977, p. 162 apud BEUREN, 1993, p. 3) afirmam que "um custo de oportunidade é o lucro que poderia ter sido conseguido se um conjunto de recursos tivesse sido aplicado em um certo uso alternativo"



O raciocínio econômico sobre o "custo de oportunidade" está intimamente ligado com o deslocamento dos fatores de produção de uma para outra atividade, o que não ocorre por simples acaso. O mercado que deseja o bem/serviço no qual estarão aqueles fatores, valida o preço de tal bem/serviço e, com isso, "autoriza" o mencionado deslocamento (PEREIRA et al., 1990).



A abordagem do custo de oportunidade passa, no caso do terceiro setor, por uma postura de gestão e em um cenário contábil repercute positivamente no mercado em virtude da constante necessidade de prestação de contas e de promoção da transparência (accountability) nestas entidades.

Segundo Olak e Nascimento (2008 apud CRUZ, 2009, p. 15), a base de informações do estabelecimento do diagnóstico e da avaliação de desempenho corresponde na análise das demonstrações contábeis e sua disseminação constitui importante instrumento de comunicação social.

Diante do desafio de apresentar seus resultados e seu desempenho para seus potenciais financiadores, você para para pensar que formas de avaliação de desempenho para promover a construção de uma boa reputação perante seus stakeholders?



Exemplificando

A avaliação do resultado na contabilidade, segundo Goulart (2002, p. 27) desenvolvido por Guerreiro, in Catelli (1999, p. 329), deve gerar informações úteis "na aplicação do custo de oportunidade sobre a disponibilidade de caixa", se estornada a partir do lucro operacional despesas como a depreciação, por exemplo.

Diante desta metodologia desenvolvida, a aplicação do custo de oportunidade corresponde, conforme estudo da metodologia citada, "à taxa de juro real de captação no mercado financeiro aplicada sobre o valor inicial corrigido de caixa".

Para fins de exemplificação considere um custo financeiro de captação de 14,0% em determinado período, com uma inflação de 12% também na mesma base, para um valor aplicado em caixa de R\$ 2.000,00. Nestas premissas o que pode ser calculado de custo de oportunidade?

Primeiramente, a taxa da inflação deverá ser utilizada para corrigir o valor inicial de caixa, sendo assim, R\$ 2.000,00 multiplicado por (1,12) gera um montante atualizado de R\$ 2.240,00.

Para que se calcule o custo de oportunidade, é necessário que seja dividido a taxa de captação pela taxa da inflação e, em seguida, deveses subtrair 1. Do produto desta operação será facilmente obtida taxa de juros real. Por fim pela multiplicação da taxa de juros real pelo montante atualizado é encontrado o valor do custo de oportunidade.

Pois bem, diante da metodologia, esse valor será de R\$ 40,00 a título de custo de oportunidade. O cálculo, neste caso, seria 14% dividido por 12% diminuído de 1, posteriormente, ao multiplicar por 100, ou seja: {[(14%/12%)-1] x 100}.

Desta operação obtém-se 1,79%. Basta multiplicar esse percentual pelo montante atualizado de R\$ 2.240,00 (1,79% x 2.240), para que se obtenha um custo de oportunidade de R\$ 40,00.

Pesquise mais

Leia o artigo denominado *Mensuração e reconhecimento do resultado econômico nas entidades sem fins lucrativos* (terceiro setor), escrito por Paulo Arnaldo Olak e Diogo Toledo do Nascimento.

O artigo trata, entre outros assuntos, da mensuração e do reconhecimento das receitas valendo-se de conceitos econômicos. Disponivel em: http://www.anpad.org.br/admin/pdf/enanpad2000-ccg-952.pdf>. Acesso em: 16 jul. 2017.

Sem medo de errar

Voltamos para evidenciar como teria sido o retorno do capital empregado caso a ONG do sr. Hans investido em outra situação que não àquela referente à aquisição de ativos operacionais. Diante dos dados disponibilizados para análise da opção desconsiderada, temos a seguinte situação.

- Valor a ser investido: R\$ 55.000,00.
- Taxa de inflação para o período = 8%.
- Taxa de retorno do investimento para o período = 13%.

Para que seja apurado o custo de oportunidade a partir dos dados fornecidos, precisamos primeiramente dividir a taxa de captação pela taxa de inflação e, em seguida subtrair um. Neste caso, teríamos [(13%/8%)-1] = 4,63%.

Em seguida deve ser corrigido o valor do investimento pela inflação do período, ou seja: R\$ 55.000,00 x (1 + 8%), o que implica no montante de R\$ 59.400,00. Para que seja encontrado o custo de oportunidade, basta que multiplique o montante de R\$ 59.400,00 por 4,63%, ou seja, teremos como resultado R\$ 2.750,00 (R\$ 59.400,00 x 4,63%).

Neste sentido, foi elaborada a Tabela 4.1 para efetuar uma comparação entre o resultado econômico gerado na entidade do sr. Hans (a partir do emprego dos recursos em ativos) como o custo da oportunidade. Veja-se:

Tabela 4.1 | Demonstração do resultado econômico

Resultado econômico	Custo de oportunidade	Diferença
4.500,00	2.750,00	1.750,00

Fonte: elaborada pelo autor.

Notadamente, foi mais vantajoso para a ONG o emprego dos recursos em ativos operacionais, o que gerou um ganho a mais de R\$ 1.750,00.

Avançando na prática

Qual é a melhor opção?

Descrição da situação-problema

Você é um especialista em finanças e foi consultado por um cliente em potencial chamado Marcos.

Marcos é o representante legal de determinada entidade sem fins lucrativos e, diante da necessidade de calcular o custo de oportunidade de um imóvel próprio da instituição que estava subutilizado, resolveu efetuar uma análise para entender que opção seria mais atrativa.

O amplo e bem localizado imóvel nas condições atuais gerava lucros mensais com certa estabilidade, embora abaixo do que esperava a diretoria da entidade. Nos últimos doze meses foram gerados resultados positivos médios de aproximadamente R\$ 5.000,00, com 4% de tributos sobre o resultado. Seria necessário arcar com despesas financeiras da antecipação dos recebíveis de 3% por necessidade interna de caixa.

Caso optasse por alugar o imóvel obteria uma receita mensal de pelo menos R\$ 7.000,00, com uma carga tributária de 15% a

título de imposto de renda e despesas financeiras da antecipação dos recebíveis de 3,5%. Para o cálculo desta opção, é necessário considerar a receita do aluguel já deduzida dos tributos para fins de custo de oportunidade.

Ajude Marcos a decidir qual é a melhor opção de emprego do imóvel. Para os dois casos é mandatório que seja considerada uma inflação de 1,5% para o período em questão.

Igualmente, para este tipo de análise é bastante elucidativo que seja elaborada uma tabela comparativa considerando as variáveis mencionadas, devendo ser utilizado o mesmo raciocínio da situação-problema anterior e considerando as demais variáveis apresentadas.

Mostre a diferença observada no custo de oportunidade entre a manutenção das atividades e a opção de alugar o imóvel em questão e explique qual destas opções é mais atrativa.

Resolução da situação-problema

Para que pudesse explicar o efeito financeiro para o sr. Marcos de forma a resolver a situação em questão, poderia ser elaborada a seguinte tabela elucidativa:

Tabela 4.2 | Comparação das duas opções apresentadas

	Mantendo as atividades atuais	Alugando o imóvel
Ganhos brutos:	5.000,00	7.000,00
(-) deduções	(200,00)	(1.050,00)
Ganhos líquidos:	4.800,00	5.950,00
Custo financeiro de captação	3%	3,50%
Inflação do período:	1,50%	1,50%
Valor líquido corrigido pela inflação	4.872,00	6.039,25
Custo financeiro dividido pela taxa de inflação	1,48%	1,97%
Custo de oportunidade	70,94	117,24
Diferença na comparação com o custo de oportunidade	-46,31	

Fonte: elaborada pelo autor.

Alguns passos para entender essa situação:

- **1º** passo: note que para o cálculo foi efetuado a partida da receita deduzida dos tributos, ou seja, R\$ 5.000,00 (5.000,00 x 4%) e 7.000,00 (7.000,00 x 15%) o que deu, respectivamente: R\$ 4.800,00 e R\$ 5.950,00.
- **2º passo**: efetuar a atualização dos valores líquidos pela inflação no qual se obteve os montantes de R\$ 4.872,00 (R\$ 4.800,00 x 1,015) e R\$ 6.039,25 (R\$ 5.950,00 x 1,015).
- **3º passo**: Para encontrar o custo de oportunidade de cada opção foi necessário que o custo financeiro fosse dividido pela taxa de inflação. Para as duas opções, respectivamente, teriam: (a) [(1,030/1,015)-1] = 1,48% e [(1,035/1,015)-1] = 1,97%.
- 4° passo: Por fim, o custo de oportunidade seria obtido pela multiplicação dos percentuais do 3° passo pelos valores corrigidos no 2° passo.

Por simples cálculo aritmético chegou-se à conclusão de que alugar o imóvel em questão deixaria mais recursos para entidade em montante igual a R\$ 46,31 e que a manutenção das atividades atuais era menos atrativa.

Faça valer a pena

1. Assaf Neto (1997, p. 1) relata que o "processo analítico de avaliação das decisões financeiras tem aplicação reconhecida somente em companhias que mantêm sua contabilidade ajustada aos seus objetivos gerenciais". O mesmo autor complementa a abordagem ao lembrar que no caso da legislação societária vigente existem "sérias limitações e imperfeições para a avaliação das decisões financeiras".

A partir dessa observação, avalie as asserções a seguir:

O resultado econômico é um conceito mais limitado do que o resultado contábil PORQUE, embora este último seja também econômico, ele não considera o retorno dos investidores. A respeito dessas asserções, assinale a alternativa correta.

- a) As duas asserções são proposições verdadeiras e a segunda é uma justificativa correta da primeira.
- b) As duas asserções são proposições verdadeiras, mas a segunda não é uma justificativa correta da primeira.
- c) A primeira asserção é uma proposição verdadeira, e a segunda, uma proposição falsa.

- d) A primeira asserção é uma proposição falsa, e a segunda, uma proposição verdadeira.
- e) Tanto a primeira quanto a segunda asserções são proposições falsas.
- **2.** Olak e Nascimento (2000, p. 1) ensinam que no caso "específico das entidades do terceiro setor a contabilidade ainda não consegue explicar alguns fenômenos que ocorrem no patrimônio e nos resultados dessas instituições". Veja que as entidades sem fins lucrativos padecem das mesmas dificuldades técnicas das demais.

Com base na leitura do texto, avalie as assertivas a seguir.

- I. A contabilidade tradicional só atende, na maioria das vezes, aos interesses fiscais, ou seja, não é elaborada para análise, por exemplo, do custo de oportunidade.
- II. Apenas no terceiro setor a contabilidade ainda não consegue explicar alguns fenômenos.
- III. Embora os resultados padeçam de dificuldades técnicas, a contabilidade analisa de forma assertiva os fenômenos que envolvem o patrimônio.

É correto o que se afirma em:

- a) I, apenas.
- b) II, apenas.
- c) III, apenas.
- d) I e II, apenas.
- e) l e III, apenas.
- **3.** Sabendo da necessidade de se promover a continuidade das operações e em termos de gestão, se faz prudente que mesmo em entidades que não se objetive o lucro, ocorra uma mensuração tecnicamente embasada quando da apuração do resultado econômico.

Neste sentido, complete a sentença:

Ademais, como diria Olak (1996, p. 25 apud ALVES; SOI	uza; slomski,		
[s.d.], p. 4), no âmbito do, é fato	que "embora		
não seja a razão de ser dessas entid	ades, ele é um		
meio necessário para garantir e o cu	umprimento de		
seus propósitos institucionais". Assinale a alternativa correta:			

- a) terceiro setor o superávit a continuidade.
- b) terceiro setor o lucro a competência.
- c) segundo setor o lucro a continuidade.
- d) primeiro setor o superávit a competência.
- e) terceiro setor o lucro a continuidade.

Seção 4.2

Balanço patrimonial e demonstrativo de superávit ou déficit

Diálogo aberto

Olá! Tudo bem?

Além do estudo dos principais aspectos do balanço patrimonial e da demonstração do resultado do exercício, esta seção tratará também sobre os procedimentos inerentes à consolidação dessas demonstrações financeiras.

Estudaremos, nesta seção, por meio do nosso personagem (o sr. Hans) aspectos contábeis relativos à posição financeira, patrimonial e do desempenho de sua ONG. Outrossim, a partir dos dados disponíveis e relativos às duas entidades desta situação-problema, você deverá utilizar todas as informações trazidas e responder o estudo a seguir.

Pois bem, com a intenção de crescimento e diversificação, a entidade do sr. Hans adquiriu, em julho de 2017, uma participação integral em determinado patrimônio de sociedade com caráter beneficente de assistência social, desembolsando nessa operação R\$ 350.000,00. Após a aquisição reconheceu em seu patrimônio no ativo não circulante esse investimento.

O registro contábil dessa transação foi assim anotado nos livros da investidora:

Débito: Investimentos em Entidades Controladas R\$ 350.000.00.

Crédito: Bancos R\$ 350.000,00.

A posição do grupo caixa e equivalentes de caixa antes e depois desta operação foram apresentadas na Tabela 4.3:

Tabela 4.3 | Recorte do caixa e equivalentes de caixa

	Antes	Depois
Caixa e equivalentes de caixa	454.462,00	104.462,00
Caixa e bancos	454.462,00	104.462,00
Caixas	462,00	462,00
Bancos	424.000,00	74.000,00
Aplicações financeiras	30.000,00	30.000,00

Fonte: elaborada pelo autor.

Como podemos observar, a redução do grupo caixa e equivalentes de caixa são exatamente nos valores que foram investidos no patrimônio social da sociedade beneficente "Crianças Felizes". Esta entidade foi integralmente adquirida, sendo os recursos empregados pela investidora (no caso, pelo Instituto Hans de Língua Portuguesa) registrados contabilmente como um investimento do ativo não circulante.

A referida instituição adquirida atua fornecendo um espaço para crianças carentes passarem o dia (enquanto seus pais trabalham) e oferece atividades de recreação, esportes e curso de informática durante o período diurno. Ademais muito oportuna foi a sua alienação, pois a ONG se encontrava com problemas financeiros e apresentava déficit acumulado.

Com a venda efetuada pela antiga diretoria, agora a entidade poderá contar com os aportes de uma organização que tem uma atividade saudável e uma gestão bastante competente e capaz de mudar a atual situação financeira. Posto isso, vejamos o Balanço Patrimonial do Instituto Hans após a aquisição da sociedade beneficente "Crianças Felizes".

Tabela 4.4 | Balanço Patrimonial do Instituto Hans de Língua Portuguesa

	2017		2017
Circulante		Circulante	
Caixa e equivalentes de caixa	104.462	Fornecedores	29.750
Caixa e bancos	74.462	Outras contas a pagar	55.100
Aplicações financeiras	30.000	Obrigações com o pessoal	76.165
Valores a compensar	161.000	Empréstimos	20.000
		Juros a transcorrer	(233)
		Subvenções	497.900
Total do ativo circulante	265.462	Total do passivo circulante	678.682

Realizável a longo prazo	17.500	Exigível a longo prazo	
Adiantamentos	17.500	Empréstimos	10.000,00
Investimentos	350.000	Juros a transcorrer	(117)
Imobilizado	613.800	Total do passivo não circulante	9.883,33
(-) Deprec. acumulada	(5.827)	Patrimônio social	552.371
Total do ativo não circulante	975.474	Fundo patrimonial	22.000
		Superávit ou déficit acumulado	530.371
Total do ativo	1.240.936	Total do passivo	1.240.936

Fonte: elaborada pelo autor.

Contudo, por ser um controle integral é necessário, para fins de prestação de contas, que seja apresentado o balanço da controladora e da entidade beneficente adquirida, ou seja, será necessário que o Instituto Hans de Língua Portuguesa efetue a consolidação de suas demonstrações financeiras, em especial o balanço.

Para fins de elaboração do trabalho de consolidação, na data da aquisição foi apresentado pela contabilidade o balanço da entidade investida, vejamos:

Tabela 4.5 | Balanço Patrimonial da Sociedade Beneficente Crianças Felizes em 31/07/2017

	2017		2017
Circulante		Circulante	
		Fornecedores	12.000
Caixa e Bancos	23.500	Outras contas a pagar	5.000
		Obrigações com pessoal	14.500
Total do ativo circulante	23.500	Total do passivo circulante	31.500
Realizável a longo prazo			
Imobilizado	325.655	Total do passivo não circulante	0,00
(-) Deprec. acumulada	(12.000)	Patrimônio social	305.655
Total do ativo não circulante	313.655	Fundo patrimonial	350.000
		Déficit acumulado	(44.345)
Total do ativo	337.155	Total do passivo	337.155

Fonte: elaborada pelo autor.

A partir das demonstrações financeiras apresentadas, da seção a ser estudada, será necessário apresentar o balanço patrimonial consolidado. É mandatório que seja elaborada a referida demonstração a partir dos balanços apresentados, desde já sabendo que o trabalho basicamente será o de somar os saldos das contas e grupos de contas de mesma nomenclatura ou semelhança. Também que sejam eliminados os saldos das contas que guardarem reciprocidade.

Os conhecimentos para resolver o assunto em questão serão basicamente relacionados aos procedimentos de abertura e encerramento do balanço patrimonial.

Não pode faltar

Esta seção inicia-se diante da necessidade de estudo do aglutinamento dos elementos patrimoniais e do resultado estudado anteriormente, assim como com a necessidade de exposição pormenorizada do demonstrativo de superávit ou déficit. As peças contábeis resultantes serão desdobradas na posição financeira, patrimonial e do desempenho contábil.

De partida, Slomski et al. (2012, p. 102) explicam que "as demonstrações contábeis elaboradas e publicadas pelas organizações do terceiro setor brasileiro seguem os moldes usados pelas entidades com fins lucrativos".

Assim sendo, em reforço ao comentário anterior, é necessário, desde já, lembrar o que dispõe o item 4 da Resolução CFC nº 1.409/2012: "Aplica-se à entidade sem finalidade de lucros os Princípios de Contabilidade e esta Interpretação". Na mesma esteira deste assunto, além da norma em questão, também se aplicam as referidas entidades a norma "NBC TG 1000 – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas ou as normas completas (IFRS completas) naqueles aspectos não abordados por esta Interpretação".

Neste sentido, quando se tratar das demonstrações financeiras a serem elaboradas pelas entidades sem fins lucrativos, sob a égide da mesma Resolução, o item 22 relata que:



As demonstrações contábeis, que devem ser elaboradas pela entidade sem finalidade de lucros, são o Balanço Patrimonial, a Demonstração do Resultado do Período, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, a Demonstração dos Fluxos de Caixa e as Notas Explicativas, conforme previsto na NBC TG 26 ou na Seção 3 da NBC TG 1000, quando aplicável.

Do trecho acima, podemos observar que além do balanço patrimonial e da demonstração do resultado a serem explorados nesta seção ainda temos mais duas demonstrações financeiras sem contar as notas explicativas. Registre-se que os itens de elaboração exigidos por esta norma contábil foram aprovados em 2002.

Guardadas as adaptações de nomenclatura inerentes ao terceiro setor, temos especificamente no caso em questão, que observar que a Demonstração das Mutações do Patrimônio Social ou Líquido e da Demonstração dos Fluxos de Caixa são peças contábeis fundamentais, sendo, inclusive, tratadas na próxima seção.

Além disso, a ITG 2002, traz consigo exemplos de demonstrações contábeis mencionadas nesta interpretação, cujo objetivo é "auxiliar os preparadores para divulgação das informações contábeis e financeiras das entidades sem finalidade de lucros".

É importante também mencionar que a NBC TG 26 deverá ser aplicada em sua plenitude e, desde já, considerando os aspectos que tratam de uma apresentação apropriada e em conformidade com as práticas contábeis do Brasil, assim como do princípio da continuidade e da competência.

Em que pese tais considerações, a IAS 1, citada por Ernst e Fipecafi (2009, p. 16) descreve o Balanço Patrimonial "como uma representação estruturada da situação financeira e do desempenho financeiro de uma entidade". Em especial, é importante relatar que embora tais demonstrações contábeis sejam aplicáveis a entidades sem finalidade de lucro, como diria Marion e Iudicibus (2011, p. 11) "o grande instrumento que auxilia a administração a tomar decisões".

Por outro lado, Santos e Veiga (2014, p. 28) enfatizam que o balanço patrimonial é "um demonstrativo contábil que possibilita acompanhamento e melhor entendimento da situação econômica

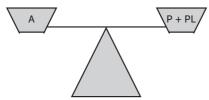
e financeira das entidades". Diante desta afirmativa, não se eximem tais entidades de administrar as suas atividades fazendo o uso de informações contábeis.

Ao tratar especificamente do Balanço Patrimonial Cardoso et al. (2013, p. 77) explicam que "o Balanço Patrimonial tem como objetivo mostrar a posição financeira de determinada empresa em um momento específico e informar a capacidade de geração dos fluxos futuros de caixa". O mesmo autor (2013, p. 77) complementa, neste sentido, que "segundo o CPC 00, este deve conter todos os elementos diretamente relacionados à mensuração da posição patrimonial e financeira da empresa".

Note que os elementos que compõem o Balanço das entidades já foram estudados nas unidades anteriores. Posto isso, e em termos de Balanço Patrimonial e sua relação com o entendimento do ciclo operacional da entidade, Guerra (2015, p. 103) explica que a "entidade deve apresentar no balanço patrimonial os ativos circulantes separados dos não circulantes e os passivos circulantes separados dos não circulantes. Essa classificação é feita em função do ciclo operacional da entidade".

A respeito do ciclo operacional o que é observado em termos normativos é que este varia de entidade para entidade. Em retomada ao assunto e em termos do balanço patrimonial o equilíbrio patrimonial é brevemente ilustrado na Figura 4.1, desde já considerando que A = Ativo, P = Passivo e PL = Patrimônio líquido, vejamos:

Figura 4.1 | Equilíbrio patrimonial



Fonte: Santos e Veiga (2014, p. 29).

Após ilustração da posição patrimonial tem-se que o ciclo de operacional deve, desde já, ser entendido, segundo o mesmo autor, como sendo "o tempo entre a aquisição de ativos para processamento e sua realização em caixa".

Você pode notar que a exposição do ciclo operacional pelas próprias características de cada entidade tende a mudar dependendo da análise interna dos conhecedores da sua contabilidade. Mas note que a lei societária (Lei 6.404/1976) citada por Cardoso et al. (2013, p. 80) explicita que "as disponibilidades, os direitos realizáveis no curso do exercício social subsequente e as aplicações de recursos em despesas do exercício seguinte, ou seja, no período de 12 meses após o encerramento do Balanço". Ademais tudo que ultrapassar este lapso temporal tanto no ativo ou no passivo devem ser classificados como não circulante.

Posto isso, é necessário que fique registrado que o Exercício Social e as Demonstrações Financeiras à luz do artigo 175 da Lei nº 6.404/1976 "terá duração de 1 (um) ano e a data do término será fixada no estatuto".

Procedimentos de abertura e encerramento do balanço patrimonial se iniciarão a partir dos registros, início das operações mercantis e ano após ano com o término do exercício social que, no caso brasileiro, coincidirá com o ano civil, ou seja, de 1º de janeiro a 31 de dezembro de cada exercício social.

O encerramento do exercício culminará na elaboração do chamado conjunto completo das demonstrações contábeis e, como visto, não todas as demonstrações já mencionadas anteriormente na NBC TG 26, mas sim, aquela prevista na ITG 2002, desde já sabendo que, no caso das entidades sem fins lucrativos, apenas as demonstrações já mencionadas de início serão obrigatoriamente elaboradas.

Guardada as devidas proporções, tais entidades do terceiro setor também devem atentar aos procedimentos relativos ao encerramento de suas demonstrações financeiras posto que estas entidades gozam de benefícios fiscais e que precisam cumprir com algumas exigências legais. A escrituração contábil deve, assim como no caso das demais entidades, ser operacionalizada nos moldes do Código Civil de 2002 em seu artigo 1.179 *in verbis*:

Art. 1.179. O empresário e a sociedade empresária são obrigados a seguir um sistema de contabilidade, mecanizado ou não, com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação





respectiva, e a levantar anualmente o balanço patrimonial e o de resultado econômico.

Também é necessário enaltecer a importância legal dada pelo texto do Art. 1.180 ao Livro Diário, quando relata que "além dos demais livros exigidos por lei, é indispensável o Diário, que pode ser substituído por fichas no caso de escrituração mecanizada ou eletrônica". Desta forma corrobora o parágrafo único ao dispor que a "adoção de fichas não dispensa o uso de livro apropriado para o lançamento do balanço patrimonial e do de resultado econômico".

Slomski et al. (2012, p. 69), a respeito do registro contábil do sistema financeiro patrimonial ressaltam que o



O processo contábil, no sistema financeiro-patrimonial, inicia a partir do Balanço Patrimonial do exercício anterior, que tem como base os saldos das contas do exercício passado ou a partir do balanço e abertura. Desse modo, os saldos serão abertos tanto no Livro Razão quanto no Livro Diário da entidade.

A regularidade da escrituração é aspecto comum a todas as entidades, como bem pode ser notado no artigo do Código Civil mencionado. Ademais, os procedimentos para elaboração do balanço basicamente passam pelo levantamento do balancete de verificação, com o objetivo de conhecer os saldos das contas "razão" e conferir sua exatidão.

De acordo com o Conselho Federal de Contabilidade 2002 o Sebrae explica que, "o início da Escrituração Contábil terá por base o instrumento de constituição da empresa que, a depender de sua natureza jurídica, será: a) a Declaração de Firma Individual; b) o Contrato Social; c) a Ata da Assembleia de Constituição". A respeito do livro de balancete a prática e a lei deixam o entendimento de que apenas nos casos em que se utilizam fichas se poderá substituir o livro diário, haja vista que o artigo 1.185 menciona que "o empresário ou sociedade empresária que adotar o sistema de fichas de lançamentos poderá substituir o livro Diário pelo livro Balancetes Diários e Balanços, observadas as mesmas formalidades extrínsecas exigidas para aquele".

Não obstante, a apuração do resultado assim como o balanço patrimonial será realizado no mínimo anualmente nos mesmos parâmetros mencionados no caso dos balanços patrimoniais, ou seja, diante do ano civil em curso, pois como bem ressalta Cardoso et al. (2013, p. 103), "a geração de resultado positivo é um objetivo das empresas, inclusive daquelas sem fins lucrativos".

Nesta ordem, em FIPECAFI (2013, p. 560) explica-se que a Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) é a apresentação, em forma resumida, das operações realizadas pela empresa, durante o exercício social, demonstradas de forma a destacar o resultado líquido do período, incluindo o que se denomina de receitas e despesas realizadas.

Santos e Veiga (2014, p. 58) expõem que a "demonstração de resultado do exercício faz parte dos relatórios contábeis, cuja relevância é abordada em parte da Norma de Pronunciamento Contábil (NPC do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON)".

Obviamente "o resultado representa a diferença entre as receitas, custos e as despesas", e essa visão é reforçada por Almeida (2010, p. 17-20). Todavia, a apuração de resultado é efetuada, por um grande número de entidades, "ao final de cada mês mediante o confronto das receitas com as despesas". Reforça o mesmo autor (2010, p. 20) que "as contas de receitas e despesas são encerradas ao final de cada exercício social (12 meses, terminando em 31 de dezembro), em contrapartida com a conta de 'Resultado do Período', cujo saldo é em seguida transferido para a conta de Lucros Acumulados".

De acordo com as considerações do autor, cabe apenas a adequação da nomenclatura da conta tendo em vista o não objetivo de lucro das entidades sem fins lucrativos, pois em se tratando de a entidade auferir resultado positivo quando do encerramento a conta a ser creditada é denominada de Superávit Acumulado. Todavia, a conta a ser escriturada, nos casos em que o nível de despesas da entidade supere as receitas, é que registra o Déficit Acumulado, ficando ressalvadas que ambas as contas, como convencionados contabilmente também integrarão o grupo do patrimônio líquido do Balanço Patrimonial.

Posto isso, Santos et al. (2014, p. 48) determina que a Demonstração do Resultado do Exercício destina-se a "evidenciar a formação do

resultado do exercício, mediante confronto das receitas, custos e despesas incorridos no exercício. Essa demonstração deve ser apresentada na posição vertical e discriminar seus componentes de forma ordenada".

Após as considerações trazidas anteriormente a respeito da Posição Financeira, Patrimonial e do desempenho de entidade sem fins lucrativos, no que tange a seus procedimentos de abertura e encerramento, é necessário mencionar a utilidade proporcionada pela possibilidade de consolidação das Demonstrações financeiras de várias entidades de um mesmo grupo.

Ribeiro (2009, p. 282) explica que a Consolidação das Demonstrações Contábeis, "tradicionalmente conhecida por Consolidação de Balanços, é uma técnica contábil que consiste na unificação das demonstrações contábeis da empresa controladora e de suas controladas, visando apresentar a situação econômica e financeira de todo o grupo como se fosse uma única empresa".

Pois bem, mesmo entidades do terceiro setor podem possuir um grupo de empresas com a finalidade de gerar sinergia e melhor utilização dos recursos humanos, financeiros e patrimoniais. Para tanto, deverá fazer uso de controles e acompanhamento gerencial. É isto que proporciona a figura da consolidação das demonstrações financeiras

Nessa esteira, Viceconti (2009, p. 421) menciona que é "o princípio da entidade que respalda a consolidação". Veja que o mesmo autor ainda lembra que



a dimensão administrativa e econômica do grupo de entidades sob controle único passa a ser evidenciada como constituindo uma única unidade de natureza econômico-contábil e as demonstrações contábeis consolidadas são as peças de grande valor para determinados usuários das informações contábeis, já que possibilitam uma visão econômica integrada das atividades do grupo.

Por simples entendimento, a consolidação vai tratar basicamente de expressar uma visão sintética e uníssona de um grupo de empresas como se uma única empresa fosse. Tal procedimento proporcionaria economia de tempo na análise conjunta do

grupo de entidades dispensando os gestores de olharem várias demonstrações financeiras. Todo o conglomerado seria analisado de forma conjunta coma se a empresa fosse única.

Veja também que na mesma linha de raciocínio, Almeida (2013, p. 66) ressalta que

o consolidado representa a posição econômicofinanceira, o resultado das operações, as mutações do patrimônio líquido, os fluxos de caixa e os valores adicionados de um grupo de sociedades, que, conquanto juridicamente independentes, estão sob um controle comum.



Nas duas situações, notadamente é mencionada a palavra controlada e controladora, que remetem ao termo controle. Note-se que, em termos normativos para que haja o trabalho de consolidação, é necessário que exista o controle entre a empresa investidora e a investida. Esse tema técnico é amplamente estudado em uma norma contábil denominada de CPC 36 (2008).

Esta norma menciona de forma bastante objetiva que o controle entre o investidor e a investida ocorrerá sempre que todas as situações a seguir descritas ocorram: (i) poder sobre a investida; (ii) exposição a, ou direitos sobre, retornos variáveis decorrentes de seu envolvimento com a investida; (iii) a capacidade de utilizar seu poder sobre a investida para afetar o valor de seus retornos. Em termos percentuais, determinada entidade investidora, a partir do momento que possua acima de 50% de participação com direito a voto já se configurará como sendo uma controladora. Abaixo deste percentual de participação o investimento é tecnicamente categorizado de outra forma, não sendo relevante para fins de exposição desta unidade, discorrer a respeito.

Agora, para avaliar a existência do poder sobre a investida, o item 10 da norma CPC 36 (2008, p.11) explica que "o investidor deve considerar todos os fatos e as circunstâncias ao avaliar se controla a investida". Tais fatos são os já mencionados anteriormente.

De forma bastante simples, para fins de entendimento o termo consolidar representa aglutinar ou somar certas contas ou grupos de contas, mas em termos técnicos mais aprofundados deve-se, para chegar a determinados saldos consolidados, fazer algumas eliminações dos efeitos, principalmente das transações que guardam reciprocidade entre as entidades do mesmo grupo econômico (RIBEIRO, 2009).

Reis e Marion (2006, p. 129) reforçam o argumento apresentado, ao expor que consolidar significa



reunir todos os dados das demonstrações financeiras de todas as empresas integrantes de um grupo econômico, eliminar os dados referentes às operações comerciais ou financeiras realizadas entre elas e apresentar a situação patrimonial e o resultado das operações como se fosse uma única empresa.

Resta observar que a técnica de consolidação deverá ser utilizada tanto para unificar a posição financeira e patrimonial de determinadas entidades quanto as suas respectivas apurações de superávit ou déficit observadas no demonstrativo do resultado. Por fim, Ribeiro (2009) ressalta que os aspectos legais inerentes à Consolidação das Demonstrações Financeiras podem ser observadas na Lei nº 6.404/1976, em seus artigos 249 e 250, também na Instrução CVM nº 247/1996 e na NBCT8 - Das Demonstrações Contábeis Consolidadas.

Um aspecto bastante relevante quando o assunto é consolidação, diz respeito ao entendimento de quem deverá efetuá-la. Ribeiro (2009, p. 283) enfatiza que "a Lei nº 6.404/1976, em seu artigo 249, limita a obrigatoriedade apenas para a companhia aberta que tiver mais de 30% do valor do seu patrimônio líquido representado por investimentos em sociedades controladas".

Almeida (2013, p. 57) enfatiza que o "parágrafo CPC 36.10 praticamente exige que todas as entidades com controladas elaborem demonstrações financeiras consolidadas". Outrossim, complementa que



Uma controlada é considerada integral quando pertencem 100% à controladora. O processo de consolidação consiste em somar as contas do balanço

patrimonial e de resultado das duas sociedades e eliminar o investimento, pelos livros da controladora, contra o patrimônio líquido da controlada.



Ademais, Ribeiro (2009, p. 283-284) relembra que "a instrução da CVM nº 247/1996, ampliou a obrigatoriedade contida no artigo 249 da Lei nº 6.404/1976, ficando sujeitas à elaboração e divulgação de demonstrações contábeis consolidadas".

Ribeiro (2009) complementa o raciocínio quando explica que, por observação do texto legal, as entidades obrigadas a elaborar tais procedimentos basicamente são as entidades que possuem "investimento em sociedades controladas, incluindo as sociedades controladas em conjunto referidas no art. 32º da INSTRUÇÃO CVM nº 247/1996" dentre outras situações.

A respeito do processo de consolidação este deve ocorrer como já mencionado, a partir da soma de saldo das contas semelhantes, mas também devem ser eliminados saldos de contas que guardem reciprocidade de saldos. Por exemplo, uma das eliminações mais comuns é aquela em que no ato de consolidar se elimina a conta dos investimentos da controladora com a conta do capital social da controlada ou ainda as contas a receber contra as contas a pagar, desde que estes representem contas de operações entre as companhias investidora e investida. Ribeiro (2009, p 284), detalhadamente explica que

esses procedimentos, que são de responsabilidade da empresa controladora do conjunto, podem ser registrados por processo manual, eletrônico ou outro, em livros contábeis como Diário e Razão, devidamente segregados da escrita contábil regular da empresa responsável pela consolidação ou em Papéis de Trabalho adequadamente reservados para esse fim.



Na mesma esteira, Ribeiro socializa em sua obra um modelo bem simples de papel de trabalho, o mesmo reproduzido na Tabela 4.6, a seguir:

Tabela 4.6 | Consolidação do ativo

Controladora A e Controladas						
	Consolidação do Balanço - ATIVO					
Contas	Saldos de	e Balanço		ELIMINAÇ	Saldos consolidados	
	CON.A	CON.B	L*	Débito		

Fonte: adaptada de Ribeiro (2009, p. 285).



Embora a consolidação seja amplamente abordada é bastante relevante trazer a explicação técnica contida na norma contábil CPC 18 (2008, p. 2) em seu item 3, na íntegra a respeito do assunto, senão vejamos:



são as demonstrações contábeis de um grupo econômico, em que ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas, despesas e fluxos de caixa da controladora e de suas controladas são apresentados como se fossem uma única entidade econômica.

Observe que no momento da elaboração de tais peças contábeis deve-se contemplar todos os elementos mencionados em sua integridade, sendo importante o procedimento apenas quando de fato exista a constituição de um grupo econômico e que se necessite visualizar sua posição patrimonial, financeira, seu desempenho e seus fluxos de caixa de forma unissona.



Reflita

Ainda a respeito da consolidação, foi mencionado, nesta seção, que a sua obrigatoriedade de elaboração remete ao fato de haver a existência do controle de determinada entidade sobre outras do mesmo grupo econômico.

Em termos práticos, por simples observação, é notório que tais situações em que essas empresas controlam determinadas empresas são motivadas pela necessidade de gerenciamento de suas atividades relevantes. Muitas vezes, uma entidade adquirirá participação na outra quando buscar crescimento ou vantagem competitiva. As aquisições de participação serão sempre estrategicamente justificáveis.

Mas, quando estudamos as entidades sem finalidade de lucro qual seria, em termos práticos, o interesse de esta adquirir outras entidades? Você já parou para pensar se o fato de uma entidade ser a controladora, uma gigante do setor não a tiraria de sua finalidade do "não lucro"?



Imagine que determinada entidade do terceiro setor, até então controladora de outra entidade, necessita, para fins gerenciais, elaborar uma consolidação de determinado grupo de contas do Balanço Patrimonial e, nesse sentido, possui as seguintes informações para efetuar tal procedimento:

Tabela 4.7 | Consolidação

ATIVO					
	ATIVO CIR	RCULANTE			
Contas Entidade Entidade BALANÇO controladora controlada CONSOLIDADO					
Caixa e bancos	10.000,00	8.000,00	18.000,00		
Aplicações de liquidez imediata	5.000,00	32.000,00	37.000,00		
Total	15.000,00	40.000,00	55.000,00		

Fonte: adaptada de Ribeiro (2009, p. 283).

Em termos simples, a consolidação das informações da Tabela 4.7 ocasionará o entendimento de que existem R\$ 55.000,00 entre as contas Caixa, Bancos e Aplicações Financeiras.

Pesquise mais

Assista ao vídeo "Canal IFRS 13 - Demonstrações Consolidadas e Separadas - Setembro 2012", que apresenta a Seção 9 do CPC PME, abordando os casos em que a entidade deve apresentar as demonstrações contábeis consolidadas e como elas devem ser elaboradas. Disponível em: https://www.youtube.com/watch?v=HDyPxl2hgfc>. Acesso em: 26 jul. 2017.

Em seguida, aproveite para ler os principais trechos da norma do **Comitê de Pronunciamentos Contábeis**. Pronunciamento Técnico CPC 36 (R3) Demonstrações Consolidadas. Correlação às Normas

Internacionais de Contabilidade – IFRS 10 do (IASB - BV 2012). Disponivel em: http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/448 CPC_36_R3_rev%2008.pdf>. Acesso em: 28 jul. 2017.

A norma em questão é aplicável às entidades que possuem um nível máximo de exigência, ou seja, daquelas comumente conhecidas como aplicadoras de todas as normas de contabilidade de alta qualidade, ou seja, no padrão internacional.

Sem medo de errar

Pois bem, diante dos Balanços patrimoniais apresentados é necessário elaborar o Balanço patrimonial consolidado. Uma forma de se fazer esse procedimento pode ser visto na Tabela 4.8.

Tabela 4.8 | Consolidação das entidades "Instituto Hans x Sociedade Beneficente - Antes dos ajustes".

	Insituto Hans de L. Portuguesa	Soc. Beneficente Criança Feliz	Ajustes	
			Devedores	Credores
Circulante				
Caixa e equivalentes de caixa	104.462	23.500		
Caixa e bancos	74.462	23.500		
Aplicações financeiras	30.000			
Valores a compensar	161.000			
Total do ativo circulante	265.462	23.500		
Realizável a longo prazo				
Adiantamentos	17.500			
Investimentos	350.000			(350.000)
Imobilizado	613.800	325.655		
(-) Deprec. acumulada	(5.827)	(12.000)		
Total do ativo não circulante	975.474	313.655		
Total do ativo	1.240.936	337.155		
Circulante				
Fornecedores	29.750	12.000		
Outras contas a pagar	55.100	5.000		
Obrigações com pessoal	76.165	14.500		

Empréstimos	20.000			
Juros a transcorrer	(233)			
Subvenções	497.900			
Total do passivo circulante	678.682	31.500		
Exigível a longo prazo				
Empréstimos	10.000,00			
Juros a transcorrer	(117)			
Total do passivo não circulante	9.883,33	0,00		
Patrimônio social	552.371	305.655		
Fundo patrimonial	22.000	350.000	(350.000)	
Superávit ou déficit acumulado	530.371	(44.345)		
Total do passivo	1.240.936	337.155	(350.000)	(350.000)

Fonte: elaborada pelo autor.

Você pode notar que no balanço patrimonial consolidado, que o ato de consolidar foi além do simples ato de somar os saldos de contas que guardam semelhança (saldos das contas de ativo, passivo e patrimônio líquido das duas sociedades). Igualmente, foi necessário eliminar as contas que guardaram reciprocidade entre si, no caso em questão, foi necessário zerar a conta que registrava os investimentos no Instituto Hans, assim como a conta que representou o recurso investido na Sociedade Beneficente Criança Feliz.

Deve-se eliminar:

Debitando: Fundo Patrimonial e

Creditando: Investimentos em R\$ 350.000.

Feito esse ajuste, a posição consolidada seria:

Tabela 4.9 | Consolidação das entidades "Instituto Hans x Sociedade Beneficente – Após ajustes"

	Insituto Hans de L. Portuguesa	Soc. Beneficente Criança Feliz	Ajustes		Consolidado
			Devedores	Credores	
Circulante					
Caixa e equivalentes de caixa	104.462	23.500			127.962
Caixa e bancos	74.462	23.500			97.962

Aplicações financeiras	30.000				30.000
Valores a compensar	161.000				161.000
Total do ativo circulante	265.462	23.500			288.962
Realizável a longo prazo					
Adiantamentos	17.500				17.500
Investimentos	350.000			(350.000)	0
Imobilizado	613.800	325.655			939.455
(-) Deprec. acumulada	(5.827)	(12.000)			(17.827)
Total do ativo não circulante	975.474	313.655			939.129
Total do ativo	1.240.936	337.155			1.228.091
Circulante					
Fornecedores	29.750	12.000			41.750
Outras contas a pagar	55.100	5.000			60.100
Obrigações com pessoal	76.165	14.500			90.665
Empréstimos	20.000				20.000
Juros a transcorrer	(233)				(233)
Subvenções	497.900				497.900
Total do passivo circulante	678.682	31.500			710.182
Exigível a longo prazo					0
Empréstimos	10.000,00				10.000
Juros a transcorrer	(117)				(117)
Total do passivo não circulante	9.883,33	0,00			9.883,33
Patrimônio social	552.371	305.655			508.026
Fundo patrimonial	22.000	350.000	(350.000)		22.000
Superávit ou déficit acumulado	530.371	(44.345)			486.026
Total do passivo	1.240.936	337.155	(350.000)	(350.000)	1.228.091

Fonte: elaborada pelo autor.

Diferentemente do que a lógica matemática prevê, o Balanço consolidado apresentou um ativo e um passivo + PL total de R\$ 1.228.091, considerando é claro as eliminações efetuadas do investimento

Avançando na prática

Consolidando grupos de contas do balanço

Descrição da situação-problema

Determinada entidade Y possui um ativo circulante de R\$ 1.640,00 e investimentos em uma controlada Z de caráter permanente no valor de R\$ 600,00, este representando o controle total de outra entidade sem fins lucrativos. Ademais, também no ativo não circulante possui outro investimento de menor expressão de R\$ 140,00. No mesmo ativo não circulante possui um ativo imobilizado na ordem de R\$ 440,00. Veja também que essa mesma entidade possui um passivo circulante de R\$ 700,00 e o seu patrimônio social composto por duas contas: fundo patrimonial com saldo de R\$ 1.600,00 e reservas com R\$ 520,00.

A entidade sem fins lucrativos "Z" que foi adquirida, por sua vez, possui um ativo circulante de R\$ 240,00 e possui investimentos em outras entidades no ativo não circulante de R\$ 60,00, além de registro de ativos imobilizados na ordem de R\$ 360,00. Com passivos de R\$ 60,00 e patrimônio social de R\$ 600,00, representando os montantes investidos pela controladora Y, tais recursos encontram-se divididos em duas contas: fundo patrimonial de R\$ 400,00 e reservas de R\$ 200,00. O que se espera com os dados informados é que se consiga de forma bastante simples elaborar o balanço patrimonial consolidado. Para resolver esta situação-problema é essencial a aplicação dos conhecimentos adquiridos nesta seção e nas seções anteriores que trataram dos elementos que compõem o balanço patrimonial.

Resolução da situação-problema

Considerando todas as observações mencionadas ao final da situação-problema "Consolidando grupos de contas do Balanço", restou solicitado que a partir da narrativa trazida deveríamos rascunhar o balanço patrimonial da controladora Y e da

controlada Z. Mas, também ficou estabelecida a necessidade de elaboração da consolidação respectiva do balanço patrimonial das duas entidades. Vamos lá! Com base nos dados e argumentos podemos elaborar o seguinte papel de trabalho:

Tabela 4.10 | Consolidação das entidades Y e Z

	Entidade Y	Entidade Z	Elimin	ações	Balanço
	(Investidora)	(Investida)	D	С	Consolidado
Ativo circulante	1.640	240			1.880
Ativo não circulante					0
Investimentos					0
Entidade Z	600	0		600	0
Outras entidades	140	60			200
Imobilizado líquido	440	360			800
ATIVO TOTAL	2.820	660			2.880
Passivos	700	60			760
Patrimônio social					
Fundo patrimonial	1.600	400	400		1.600
Reservas	520	200	200		520
PASSIVO TOTAL	2.820	660	600	600	2.880

Fonte: adaptada de Neves (2011, p. 420).

Pois bem, veja que assim como explicado nesta seção e também como tratado na situação-problema, depois de utilizado todos os dados da situação-problema para que se pudesse proceder à consolidação do balanço patrimonial foi necessário, além de somar os saldos das contas ou grupo de contas, proceder a eliminação dos saldos das contas que guardaram reciprocidade. No caso em questão foram eliminados os investimentos na controlada Z constante na controladora Y e a eliminação de todo o patrimônio de Y, pois estas contas dizem respeito à mesma situação, ou seja: o que para uma entidade é investimento para outra e participação no patrimônio social.

Faça valer a pena

1. O conselho Federal de Contabilidade (2012) menciona que "aplicase à entidade sem finalidade de lucros os Princípios de Contabilidade e esta Interpretação". Na mesma esteira deste assunto, além da norma em questão, também se aplicam às referidas entidades a norma "NBC"

TG 1000 – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas ou as normas completas (IFRS completas) naqueles aspectos não abordados por esta Interpretação".

Neste sentido, quando se tratar das Demonstrações Financeiras a serem elaboradas pelas entidades sem fins lucrativos, de acordo com o item 22 da Resolução CFC nº 1.409/2012, identifique qual das demonstrações contábeis que não foi listada como obrigatória para as entidades do terceiro setor:

- a) Demonstração do resultado do período.
- b) Balanço patrimonial.
- c) Demonstração das mutações do patrimônio líquido.
- d) Demonstração das origens e aplicações de recursos.
- e) Demonstração dos fluxos de caixa.
- **2.** A IAS 1, citada por Fipecafi (2009, p. 16), descreve o balanço patrimonial "como uma representação estruturada da situação financeira e do desempenho financeiro de uma entidade". Em especial, é importante relatar que, embora tais demonstrações contábeis sejam aplicáveis a entidades sem finalidade lucro, como diria Marion e ludicibus (2011, p. 11) "o grande instrumento que auxilia a administração a tomar decisões".

Constituem eventos que são registrados contabilmente em caráter de redução simultânea das contas do ativo e do passivo.

- I. Alienação de ativos imobilizados a prazo.
- II. Pagamento de obrigações contraídas junto a instituições financeiras.
- III. Captação de recursos junto terceiros.
- É correto o que se afirma em:
- a) I, apenas.
- b) II, apenas.
- c) III, apenas.
- d) I e II, apenas.
- e) I e III, apenas.
- **3.** Ao tratar especificamente do balanço patrimonial, Cardoso et al. (2013, p. 77) explicam que "o Balanço Patrimonial tem como objetivo mostrar a posição financeira de determinada empresa em um momento específico e informar a capacidade de geração dos fluxos futuros de caixa". Ademais, Guerra (2015, p. 103) explica que a "entidade deve apresentar no balanço patrimonial os ativos circulantes separados dos não circulantes e os passivos circulantes separados dos não circulantes".

Com base na exposição do trecho acima, é possível inferir que:

I. Apenas nos casos em que o balanço apresente ativos e passivos circulantes será possível especificar a capacidade de geração de caixa.

- II. Além da posição financeira, o balanço patrimonial é capaz de proporcionar o entendimento dos resultados futuros e dos fluxos de caixa.
- III. Em termos qualitativos, a separação dos ativos e passivos como circulantes e não circulantes auxilia no entendimento de quais ativos são realizados no curto e no longo prazos.

É correto o que se afirma em:

- a) I, apenas.
- b) II, apenas.
- c) III, apenas.
- d) I e II, apenas.
- e) II e III, apenas.

Seção 4.3

Demonstrativo das mutações do patrimônio social e demonstrativo do fluxo de caixa

Diálogo aberto

Olál

De início, é extremamente importante lembrar a você que a Demonstração do Patrimônio Social (DMPS) e a Demonstração dos Fluxos de Caixa são de relevante importância e integram o rol de peças contábeis obrigatórias para as entidades sem fins lucrativos, tendo em vista que tanto as variações da situação líquida da entidade quanto o caixa efetivo à disposição devem ser muito bem controlados.

Neste contexto, continuaremos a trabalhar os aspectos das demonstrações contábeis, utilizando para isto a ONG do sr. Hans, ou seja, o Instituto Hans de Língua Portuguesa, que nasceu a partir da vontade de seu idealizador de promover cursos à comunidade, no sentido de oferecer melhor formação aos necessitados, recorda-se? E que, para viabilizar este sonho, dentre outras coisas, necessita de seus conhecimentos da área contábil, para que a ONG cumpra suas obrigações no que se refere aos aspectos contábeis e financeiros, tudo bem?

Então, diante deste cenário, propomos uma situação-problema que o leve a entender os principais aspectos contidos nesses demonstrativos, em especial a Demonstração das Mutações do Patrimônio Social (DMPS) e a relevância de seu caráter informativo para as partes interessadas relacionadas ao terceiro setor.

Pois bem, é necessário que seja elaborada a DMPS do Instituto Hans de Língua Portuguesa na data-base 31/08 a partir das informações contidas no Balanço Patrimonial da Tabela 4.11 e dos fatos ocorridos com a entidade em agosto de 2017 e pormenorizados adiante.

Tabela 4.11 | Balanço Patrimonial 2ITR 2017 ": Instituto Hans de Língua Portuguesa"

	2017		2017
Circulante	Jul.	Circulante	Jul.
Caixa e equivalentes de caixa	104.462	Fornecedores	29.750
Caixa e bancos	74.462	Outras contas a pagar	55.100
Aplicações financeiras	30.000	Obrigações com pessoal	76.165
Valores a compensar	161.000	Empréstimos	20.000
		Juros a transcorrer	-233
		Subvenções	497.900
Total do ativo circulante	265.462	Total do passivo circulante	678.682
Realizável a longo prazo	17.500	Exigível a longo prazo	
Adiantamentos	17.500	Empréstimos	10.000,00
Investimentos	350.000	Juros a transcorrer	-117
Imobilizado	613.800	Total do passivo não circulante	9.883,00
(-) Deprec. acumulada	-5.827	Patrimônio social	552.371
Total do ativo não circulante	975.473	Fundo patrimonial	22.000
		Superávit ou déficit acumulado	530.371
Total do ativo	1.240.935	Total do Passivo	1.240.936

Fonte: elaborada pelo autor.

Note que, o patrimônio social da entidade contém basicamente: o fundo patrimonial representado por R\$ 22.000,00 e o superávit do período de R\$ 530.371,00.

Em agosto (mês seguinte), ocorreram os seguintes fatos que impactaram significativamente o patrimônio social da entidade.

- 1. Doações de bens (Terrenos Lote 05) por terceiros no valor de R\$ 150.000,00, devendo a entidade registrar a entrada desses bens no ativo e no patrimônio social. A entidade utilizará esse terreno para ampliação da sede social.
- 2. A incorporação de 90% do superávit ao patrimônio social e o restante sendo constituído um fundo no patrimônio social a partir da retenção do saldo remanescente.
- 3. O registro do superávit de agosto foi transferido do resultado econômico à ordem de R\$ 75.554,00.
- 4. Do superávit de agosto, 50% também foi utilizado para constituição de fundos patrimoniais.

A partir dos saldos iniciais contidos na Tabela 4.11 e dos fatos ocorridos em agosto de 2017, você poderá contabilizar os fatos ocorridos e preparar a DMPS para apresentação ao conselho executivo da entidade.

Para que possa obter um desempenho satisfatório em termos do assunto em questão é imprescindível que conheça muito bem os elementos do Patrimônio Social já estudados e que assimile a razão de ser da DMPS para a gestão das entidades sem fins lucrativos (ESFL).

Vamos lá?

Não pode faltar

Diante da necessidade de continuar os estudos das demonstrações contábeis de entidades sem fins lucrativos serão detalhadas as características do Demonstrativo das Mutações do Patrimônio Social (DMPS) e do Demonstrativo dos Fluxos de Caixa (DFC). Todavia, nesta situação-problema inicial veremos situações que vão ocorrer no patrimônio social do Instituto Hans de Língua Portuguesa e que deverão ser evidenciadas em sua DMPS.

Posto isso, só ressaltamos que nesta seção você deverá efetuar a leitura tendo em vista a relevância da influência da NBC TG 1000 em termos dos aspectos relativos às características e adequações, procedimentos de evidenciação e a possibilidade de efetuar a consolidação das demonstrações financeiras mencionadas, desde que haja tecnicamente a necessidade para tanto.

Pois bem, como foi mencionado na Seção 4.2 desta unidade, por exigência do item 22 da Resolução CFC nº 1.409/2012:

As demonstrações contábeis, que devem ser elaboradas pela entidade sem finalidade de lucros, são o Balanço Patrimonial, a Demonstração do Resultado do Período, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, a Demonstração dos Fluxos de Caixa e as Notas Explicativas, conforme previsto na NBC TG 26 ou na Seção 3 da NBC TG 1000, quando aplicável.



Veja que o Balanço patrimonial e a Demonstração do Resultado foram abordados na seção anterior. Assim sendo, se faz necessário

efetuar as exposições iniciais quanto a Demonstração das Mutações do Patrimônio Social (DMPS) e a Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC), levando em consideração as particularidades de entidades sem fins lucrativos.

Ademais, tanto a DMPS quanto a DFC podem ser evidenciadas em caráter de consolidação sempre que necessário. Ademais, o intuito da preparação e evidenciação destas Demonstrações na consolidação possuirá o mesmo objetivo daquele que justificaria a elaboração do Balanço Patrimonial e da Demonstração de Resultados, ou seja, promover o aglutinamento de informações financeiras de um grupo de sociedades e a sua exposição pormenorizada para fins de auxílio na gestão de determinado grupo econômico.

Em se tratando das DMPS ou DMPL, no caso das entidades que objetivam auferir e distribuir lucros, Ribeiro (2009, p. 150) explica que "na equação fundamental do patrimônio evidenciada por meio do Balanço Patrimonial, o Patrimônio Líquido representa a Situação Líquida da empresa, correspondendo à diferença entre o total do Ativo e o total das obrigações".

Viceconti e Neves (2009, p. 149) reforçam que "o valor pelo qual o patrimônio líquido é apresentado no balanço patrimonial depende da mensuração dos ativos e passivos". Os autores ainda explicam que, normalmente, "o valor do patrimônio líquido somente por coincidência é igual ao valor de mercado das ações da entidade ou soma que poderia ser obtida pela venda dos seus ativos e liquidação de seus passivos em uma base de item por item, ou da entidade como um todo, em uma base de continuidade operacional".

É nesse ambiente de continuidade operacional que se faz relevante o acompanhamento das variações ocorridas no patrimônio líquido. Veja que Reis e Marion (2006, p. 35) ressaltam que o "patrimônio líquido da empresa é formado inicialmente pelos recursos a ela entregues por seus sócios ou acionistas, constituindo, assim, o seu capital como fonte primária de financiamento do ativo".

Guardadas as devidas proporções, temos que os recursos dos fundadores da entidade sem fins lucrativos representam a fonte de recursos própria e, embora tenha nomenclatura adaptada, possuem o mesmo fundamento econômico: é a injeção de recursos inicial da entidade em grande parte das circunstâncias.

Segundo Fipecafi (2013, p. 639), "essa demonstração nunca foi obrigatória pela Lei nº 6.404/1976 das Sociedades por Ações, mas sua publicação foi exigida pela CVM em sua Instrução nº 59/1986, para as companhias abertas". Registre-se que para as entidades em geral essa demonstração faz parte do denominado conjunto completo das demonstrações financeiras, ou seja, é referendado no item 10 da Norma CPC 26 – Apresentação das Demonstrações Financeiras.

Fipecafi (2013, p. 639) explica que

a DMPL é de muita utilidade, pois fornece a movimentação ocorrida durante o exercício nas diversas contas componentes do Patrimônio Líquido; faz clara indicação do fluxo de uma conta para outra e indica a origem e o valor de cada acréscimo ou diminuição no Patrimônio Líquido durante o exercício.



Nesse contexto, Marion e Iudicibius (2011, p. 83) mencionam que a "Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, dada sua amplitude, inclui a Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados". Uma vez preservadas ou adaptadas às nomenclaturas, podemos observar no Tabela 4.12.

Tabela 4.12 | Estrutura da DMPS

DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO SOCIAL							
Reserva de Capital			Reservas de superávit				
Movimen- tações	Fundo realizado	Ágio de quotas	Outras Reservas de Capital	Estatu- tária	p/ contin- gência	Orça- mentária	Superávit a Realizar
Saldos em							
Saldos em							

Fonte: adaptado de Marion e Iudicibius (2011, p. 83).

Cardoso et al. (2013, p. 116) relatam que a DMPL "apresenta as variações sofridas pelo Patrimônio Líquido durante determinado período, bem como seus saldos inicial e final". Nesta mesma esteira, é entendido por "variações os eventos que alteram tanto o valor do PL quanto sua estrutura".

Para fins de elaboração, será sempre necessário que se utilize os saldos contábeis das contas integrantes de determinado patrimônio social e que também sejam levantadas as razões contábeis das contas para o período imediatamente seguinte, tendo em vista a necessidade de entendimento e preenchimento dos movimentos/mutações ocorridas no patrimônio social.

Toda operação contábil que possua duas contas do patrimônio social, uma sendo debitada e a outra creditada terá efeito nulo para fins de alteração dos valores constantes do patrimônio pela própria característica do patrimônio social. De forma ilustrativa podemos mencionar a transferência de determinado valor que foi retido do superávit para o fundo patrimonial ou alguma constituição de reserva ou reversão. Exemplo da constituição de uma reserva:

Débito: Reserva (a ser criada) \$ -0-.

Crédito: Superávit Acumulado \$ -0-.

Uma vez que seja necessária a reversão o lançamento exemplificado será invertido.

Ademais, toda vez que se observe que patrimônio social seja creditado em contrapartida de um registro a débito em conta do ativo, passivo ou até mesmo de contas transitórias será observado o crescimento em termos monetários do patrimônio social. Exemplos nesse sentido podem ser dados quando da ocorrência do aumento do fundo patrimonial em dinheiro ou quando da conversão de obrigações em participações no capital próprio. Também a transferência dos resultados positivos auferidos para o patrimônio social.

Como mutações que podem influenciar de forma negativa o patrimônio social pode-se listar as correções que podem vir a ocorrer de forma extemporânea da depreciação acumulada de bens do ativo imobilizado, por exemplo, quando, por motivos de força maior, devam ser lançados contra o patrimônio social forçando a reduzir monetariamente.

Bem, após os comentários sobre alguns dos aspectos fundamentais da Demonstração das Mutações do Patrimônio Social (DMPS), discorreremos a respeito das características, adequações e procedimentos de evidenciação da Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC).

Em termos cronológicos, a obrigatoriedade de elaboração da DFC se deu a partir da entrada em vigor da Lei nº 11.638/2007. Notadamente esta demonstração contábil substituiu a Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos (DOAR) (VICECONTE; NEVES, 2009).

Convém ressaltar que essa demonstração, no início de sua vigência, não era obrigatória a todas às companhias, como no caso daquelas com patrimônio líquido inferior a R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais). No caso das entidades sem fins lucrativos com a NBC TG 1000 de 2012, o Conselho Federal de Contabilidade estimulou a elaboração e de divulgação da DFC.

Ribeiro (2009, p. 190) reforça mencionando que "a Lei nº 6.404/1976, a partir de 1º de janeiro de 2008, passou a estabelecer no inciso I do artigo 188 que a DFC deverá indicar no mínimo as alterações ocorridas, durante o exercício, no saldo de caixa e equivalentes de caixa".

Não obstante, assim como as demais entidades, se faz necessário que aquelas que compõem o terceiro setor gerenciem seus fluxos de caixa e periodicamente entendam quais de suas atividades geram e consomem recursos. Ribeiro (2009, p. 190), neste sentido, menciona que "tais atividades devem ser segregadas em, no mínimo, três fluxos: das operações, dos financiamentos e dos investimentos".

Diferentemente das demais demonstrações financeiras, a DFC é única que não segue o regime de competência. Ademais, Marion e ludicibus (2011, p. 111) relembram que o regime de competência é regime "universalmente adotado, aceito e recomendado pelo Imposto de Renda. Evidencia o resultado da empresa (lucro ou prejuízo) de forma mais adequada e completa". Até por isso, uma das metodologias de elaboração da demonstração dos fluxos de caixa considera, para fins de elaboração do fluxo das operações, o resultado líquido apurado por este regime.

De partida, como argumenta Ribeiro (2009), a DFC "é uma demonstração contábil que tem por finalidade evidenciar as transações ocorridas em um determinado período e que provocaram modificações no saldo da conta caixa".

Outrossim, Fipecafi (2013, p. 651) ressalta que o objetivo primário da Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC) é de



[...] prover informações relevantes sobre os pagamentos e recebimentos, em dinheiro, de uma empresa, ocorridos durante um determinado período, e com isso ajudar os usuários das demonstrações contábeis na análise da capacidade da entidade de gerar caixa e equivalentes de caixa, bem como suas necessidades para utilizar esses fluxos de caixa.

Na mesma esteira, Hoss (2013, p. 171) explica que a DFC, quando usada em conjunto com as demais demonstrações contábeis, "fornece informações que permitem que os usuários avaliem as mudanças nos ativos líquidos da entidade, sua estrutura financeira (inclusive sua liquidez e solvência) e sua capacidade para mudar os montantes".

Almeida (2013, p. 122) reforça o argumento acima ao comentar que "Segundo o CPC 03, as informações dos fluxos são úteis para proporcionar aos usuários das demonstrações financeiras uma base para avaliar a capacidade da sociedade de gerar caixa e equivalentes de caixa, bem como suas necessidades de liquidez".

O termo equivalente de caixa, segundo Neves (2011, p. 270), refere-se a itens "mantidos com a finalidade de atender a compromissos de caixa de curto prazo e não para investimento ou outros fins". Reforça o mesmo autor ao dizer que "normalmente, se qualifica como equivalente de caixa quando tem vencimento de curto prazo, por exemplo, três meses ou menos, a contar da data da contratação".

Nesses termos a estrutura da DFC é dividida em três atividades, ou seja, em atividades operacionais, em atividades de investimento e em atividades de financiamento. Ademais, devem, segundo a norma CPC 03 – Demonstração dos Fluxos de Caixa, ser elaboradas de duas maneiras, pelo método direto e indireto. Caso o primeiro método seja escolhido é necessário que se elabore a conciliação

do resultado líquido pelo método indireto.

Diferenças entre os dois métodos basicamente dizem respeito à forma em que é elaborado o fluxo das atividades operacionais. A semelhança poderá ser vista nos dois fluxos seguintes, no caso o fluxo das atividades de investimento e financiamento (REIS; MARION, 2006).

Fipecafi (2013, p. 659) explicita que no método direto são registradas "as entradas e saídas brutas de dinheiro dos principais componentes das atividades operacionais, como os recebimentos pelas vendas de produtos e serviços e os pagamentos a fornecedores e empregados".

Santos (2014, p. 95) explica que as atividades operacionais dizem respeito a transações previstas pela organização "considerando o recebimento de receitas e de duplicatas a receber, o pagamento de fornecedores e o pagamento das despesas operacionais".

Com relação às atividades de financiamento, Neves (2011, p. 271) comenta que se referem a "entradas ou saídas em função de obtenção de recursos de terceiros (e sua amortização) e a obtenção de recursos dos acionistas (e o respectivo pagamento de dividendos)". À sua vez Quintana (2014, p. 72) assevera que "os fluxos de caixa relativos às atividades de investimento descrevem o volume de recursos destinados à geração de futuros fluxos de caixa, por meio, principalmente, da entrada e saída de bens permanentes".

Para fins de ilustração e aplicação a entidades sem fins lucrativos, saiba que esta demonstração será importante tanto para a gestão eficaz do caixa quanto para as demais entidades, haja vista que existe necessidade de pagamentos e recebimentos a serem administrados pela gestão. Ademais Tabela 4.13 ratifica e exemplifica a aplicação das Demonstrações dos Fluxos de Caixa a uma entidade do terceiro setor.

Tabela 4.13 | Demonstração dos Fluxos de Caixa no Terceiro Setor

	Ano X1	Ano X2
Atividades operacionais		
Recebimentos:		
Recursos governamentais		Х
Projetos incentivados		Х
Doações e parcerias		Х

Recebimento de juros	Х	Х
Pagamentos:		
Fornecedores	(x)	(x)
Impostos		(x)
Salários		(x)
Juros	(x)	(x)
Despesas antecipadas	(x)	(x)
Contas diversas	(x)	(x)
Caixa líquido gerado (consumido) pelas atividades operacionais	(x)	(x)
Atividades de investimentos		
Recebimento pela venda de imobilizado		Х
Pagamento pela compra de imobilizado		(x)
Caixa líquido gerado (consumido) pelas atividades de investimentos		Х
Atividades de financiamentos		
Recebimentos por empréstimos		Х
Pagamento de empréstimos		(x)
Caixa líquido gerado (consumido) pelas atividades de financiamentos		Х
Aumento (diminuição) líquido no caixa e equivalentes de caixa		Х
Caixa e equivalentes de caixa no início do período		Х

Fonte: adaptada de Bulgarim et al. (2012, p. 29).

De partida, você deve observar que o a Tabela 4.13 ilustra o método de DFC direta. Se não o fosse o fluxo das atividades operacionais deveria iniciar a partir da conciliação do resultado líquido de determinada entidade.

Veja que nos limites das atividades operacionais, a DFC, em termos de recebimento, faz menção a operações que envolvem o ingresso de recursos governamentais, de projetos incentivados, de doações a parcerias e também de recebimento de juros. Neste sentido, as rubricas são exemplos de possíveis operações que podem ocorrer em uma entidade sem fins lucrativos, mas não pretende esgotar as possibilidades de fatos inerentes.

Pois bem, os pagamentos contidos na atividade operacional contemplam basicamente as saídas de caixa para redução de dívidas junto a fornecedores, impostos, salários, juros, despesas

antecipadas e demais contas, sendo tais operações bastante comuns em outra modalidade de entidade.

Nessa mesma esteira e de forma bastante simples, temos as atividades de investimentos que basicamente foram ilustradas pela movimentação ocorrida com a aquisição e venda de ativos imobilizados, ao passo que o fluxo das atividades de financiamento contemplou operações de captação e de amortização de dívidas contraídas junto a instituições financeiras.

O processo de elaboração da DFC é explicado por Santos (2014, p. 93) como sendo dividido em:

- 1. acesso a todos os registros que envolvem a conta (contábil) caixa ou o livro-caixa da entidade, que registra todas as operações por natureza, e organizando-as de acordo com a natureza de cada operação;
- 2. utilização das demonstrações financeiras contábeis, independentemente de acesso ao livro-caixa, aos registros contábeis ou à conta caixa, para a elaboração da DFC. Esse segundo processo, normalmente, é o mais utilizado e adequado.



A respeito do processo de consolidação explicado na Seção 4.2 desta unidade, resta o lembrete de que tais demonstrativos brevemente relatados, ou seja, a DMPS e a DFC podem ser, também, evidenciadas de forma consolidada, haja vista que podem as entidades sem fins lucrativos estar organizadas em forma de grupo de empresas, o que significa dizer que é valioso para fins de gerenciamento que exista uma visão globalizada da geração de caixa (com a visão trazida na DFC) e da evolução da riqueza da entidade (vista na DMPS).



Quando o assunto diz respeito à elaboração da Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC), independentemente do método utilizado se direto ou indireto, ficou observado que as transações junto aos bancos de tomada recursos e de amortização de empréstimos são operações que serão evidenciadas no fluxo das atividades de investimento.

Todavia, é importante mencionar que neste tipo de transação, quando ocorre a amortização com pagamento de principal mais juros, é possível que seja reconhecido os juros das amortizações tanto no fluxo das atividades de financiamentos quanto no fluxo das atividades operacionais. Mas a amortização do principal só poderá ser evidenciada no fluxo dos financiamentos. No entanto, esse entendimento não é uníssono entre os acadêmicos, podendo ser válido também o raciocínio a seguir.

A Resolução nº 1.125/2008 do CFC, citada por Neves (2011, p. 272), é ressaltada no sentido de informar que "as entidades devem classificar os juros, recebidos ou pagos, e os dividendos e juros sobre o capital próprio recebidos como fluxos de caixa das atividades operacionais, e os dividendos e juros sobre o capital próprio pagos como fluxos de caixa das atividades de financiamento".

Portanto, a despeito de onde seja reconhecido o juro de operações pagas pela entidade o fato é que esta sensibilizará o caixa, devendo ser reconhecida nesta demonstração financeira.



Reflita

Quando da exposição da Demonstração dos Fluxos de Caixa, foi notadamente comentado que esta demonstração financeira evidenciará as variações ocorridas no caixa e nos equivalentes de caixa de entidades que uma vez as prepare e divulgue. Nessa linha de raciocínio também foi enaltecida as formas de elaboração, de modo que ficou relembrada a metodologia direta e indireta.

Pois bem, porque é exigido que as entidades elaborem e divulguem preferencialmente a DFC pelo método indireto em detrimento da metodologia direta.

Assim como nas demais entidades, caso a sociedade evidencie o método direito para fins de prestação de contas ou publicação, deverá mesmo ser feito por exigência legal e demonstrar também as atividades operacionais pelo método indireto?

Exemplificando

Caso a entidade considere mais relevante elaborar a DFC pelo método direto ela assim o fará, desde que atenda ao requisito de reapresentar sua atividade operacional, como já mencionado. Neste sentido, quando da evidenciação dos pagamentos efetuados a fornecedores, por exemplo, determinada entidade deverá, por seus balanços patrimoniais comparativos e de seu resultado econômico, efetuar o cálculo de quanto efetivamente foi pago.

Para tanto, o raciocínio a ser utilizado para calcular o pagamento a fornecedores é citado por Neves (2011, p. 283), veja: "Saldo inicial da conta Fornecedores (+) Compras (-) Saldo final da conta Fornecedores (=) Pagamento de compras no exercício corrente".

Todavia, esta fórmula carece de outra, sendo também mencionada pelo mesmo autor, vejamos: Custo das Mercadorias Vendidas (+) Estoque Final de Mercadorias (-) Estoque Inicial de Mercadorias (=) Compras.

Posto isso, imagine que determinada entidade sem fins lucrativos possui os dados observados na Tabela 4.14.:

Tabela 4.14 | DFC (Cálculo do pagamento a Fornecedores)

Informações extraídas dos Balanços comparativos e da Demonstração de Resultados				
Saldo inicial de fornecedores	89.000,00			
Saldo final de fornecedores	70.000,00			
Custo das mercadorias vendidas	350.000,00			
Estoque inicial de mercadorias	45.000,00			
Estoque final de mercadorias	100.000,00			
Fórmulas utilizadas				
Fórmulas (A)				
Custo da mercadorias vendidas	350.000,00			
(+) Estoque final	100.000,00			
(-) Estoque inicial	(45.000,00)			
(=) Compras	405.000,00			

Fórmulas (B)	
Saldo Inicial de fornecedores	89.000,00
(+) Compras	405.000,00
(-) Saldo final da conta fornecedores	(70.000,00)
(=) Pagamentos efetuados	424.000,00

Fonte: adaptado de Neves (2011).



Tanto para aprofundamento direcionado da Demonstração das Mutações do Patrimônio Social quanto da Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC), recomenda-se que acesse o link a seguir do Caderno de Procedimentos Aplicáveis à Prestação de Contas das Entidades do Terceiro Setor (Fundações). Disponível em: http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/miolo_terceiro_setor_2012_web.pdf>. Acesso em: 4 ago. 2017.

Também é importante que assista ao vídeo sobre a ITG 2002 CRCSP Técnico – que dará uma ampla visão do ambiente em que foi inserida a obrigatoriedade das demonstrações financeiras das entidades sem fins lucrativos. Dê atenção especial ao que é tratado sobre a DMPS e a DFC. Esse vídeo está disponível em: https://www.youtube.com/watch?v=mhNhLhQFLtk>. Acesso em: 4 ago. 2017.

Sem medo de errar

A partir dos fatos ocorridos em agosto e que envolveram o patrimônio social do Instituto Hans de Língua Portuguesa devem ser efetuados os seguintes registros na contabilidade.

1. Doações de Bens (Terrenos Lote 05) por terceiros no valor de R\$ 150.000,00, devendo a entidade registrar a entrada desses bens no ativo e no patrimônio social. A entidade utilizará esse terreno para ampliação da sede social.

Débito: Terrenos R\$ 150.000,00 Crédito: Patrimônio social R\$ 150.000,00

2. A incorporação de 90% do superávit ao patrimônio social e o restante sendo constituído um fundo no patrimônio social a partir

da retenção do saldo remanescente.

Débito: Superávit acumulado R\$ 477.334,00 Crédito: Patrimônio social R\$ 477.334,00

3. O registro do superávit de agosto foi transferido do resultado econômico à ordem de R\$ 75.554.00.

Débito: Apuração do resultado R\$ 75.554,00 Crédito: Superávit acumulado R\$ 75.554,00

4. Do superávit de agosto, 50% também foi utilizado para constituição de fundos patrimoniais.

Débito: Superávit acumulado R\$ 34.777,00 Crédito: Fundos patrimoniais R\$ 34.777,00

A partir destes lançamentos contábeis, evidenciamos a DMPS na Tabela 4.15. Vejamos:

Tabela 4.15 | Demonstração das Mutações do Patrimônio Social (DMPS) "Instituto Hans de Língua Portuguesa".

Descrição	Patrimônio social	Fundos patrimoniais	Superávit acumulado	Total
Saldos em 31/7/2017	22.000		530.371	552.371
Aumento do patrimônio social				
Doações de bens por terceiros	150.000			150.000
Incorporação de superávit	477.334		(477.334)	0
Superávit			75.554	75.554
Constituição de fundos patrimoniais		53.037	(53.037)	0
Retenção em fundos patrimoniais		37.777	(37.777)	0
Saldos em 31/8/2017	649.334	90.814	37.777	777.925

Fonte: elaborada pelo autor.

Avançando na prática

Fundação para o Bem de Todos e sua DFC do exercício social de 2016

Descrição da situação-problema

Determinada entidade sem fins lucrativos, denominada

Fundação para o Bem de Todos, necessita elaborar a DFC pela metodologia direta por solicitação do conselho administrativo. A referida confecção deverá suceder a partir dos fatos ocorridos no exercício social de 2016

Os saldos iniciais do caixa e equivalentes de caixa no início do ano eram de R\$ 35.000,00. Os fatos ocorridos e que devem ser registrados na DFC estão a seguir transcritos.

- Pagamentos efetuados
- Salários R\$ 37.000.00. \bigcirc
- Compra de imobilizado no valor de R\$ 750.000. 0
- Contas diversas R\$ 34.500.00. 0
- Fornecedores R\$ 99.400.00. 0
- Empréstimos R\$ 44.200,00. 0
- Impostos R\$ 12.340,00. \bigcirc
- Juros R\$ 2.700.00. \bigcirc
- Recebimentos
- Recebimentos por empréstimos R\$ 50.000,00. \bigcirc
- Recursos governamentais R\$ 800.000,00. 0
- Doações e parcerias R\$ 250.000,00. \bigcirc
- Projetos incentivados R\$ 33.000,00. 0

Os saldos finais do caixa e equivalentes de caixa em dezembro de 2017 foram de R\$ 187 860 00

A partir desta situação, é necessário que elabore a DFC para o ano de 2016 da Fundação para o Bem de Todos. Como dica, você poderá primeiramente promover a classificação de cada operação ocorrida, tendo em vista que deverá agrupar cada situação em uma das atividades inerentes à DFC, ou seja, atividades operacionais, de investimentos e de financiamentos.

Resolução da situação-problema

Pois bem, a partir das orientações desta situação-problema, poderíamos criar a Tabela 4.16 com respectiva classificação:

Tabela 4.16 | Classificação das operações Fundação para o Bem de Todos

Pagamento/ recebimento	Descrição	Valor (R\$)	Atividades
Pagamentos efetuados	Salários	R\$ 37.000,00	Operacionais
Pagamentos efetuados	Compra de imobilizado no valor de	R\$ 750.000	De investimentos
Pagamentos efetuados	Contas diversas	R\$ 34.500,00	Operacionais
Pagamentos efetuados	Fornecedores	R\$ 99.400,00	Operacionais
Pagamentos efetuados	Empréstimos	R\$ 44.200,00	De financiamentos
Pagamentos efetuados	Impostos	R\$ 12.340,00	Operacionais
Pagamentos efetuados	Juros	R\$ 2.700,00	Operacionais
Recebimentos	Empréstimos OBTIDOS	R\$ 50.000,00	De financiamentos
Recebimentos	Recursos governamentais	R\$ 800.000,00	Operacionais
Recebimentos	Doações e parcerias	R\$ 250.000,00	Operacionais
Recebimentos	Projetos incentivados	R\$ 33.000,00	Operacionais

Fonte: elaborada pelo autor.

A partir da classificação efetuada na Tabela 4.16 e considerando os saldos iniciais e finais mencionados nesta situação, pode-se chegar aos resultados a seguir.

	Ano - 2016
Atividades operacionais	
Recebimentos:	
Recursos governamentais	800.000,00
Projetos incentivados	33.000,00
Doações e parcerias	250.000,00
Pagamentos:	
Fornecedores	(99.400,00)
Impostos	(12.340,00)
Salários	(37.000,00)

Juros	(2.700,00)
Contas diversas	(34.500,00)
Caixa líquido gerado (consumido) pelas atividades operacionais	897.060,00
Atividades de investimentos	
Pagamento pela compra de Imobilizado	(750.000,00)
Caixa líquido gerado (consumido) pelas atividades de investimentos	(750.000,00)
Atividades de Financiamentos	
Recebimentos por empréstimos	50.000,00
Pagamento de empréstimos	(44.200,00)
Caixa líquido gerado (consumido) pelas atividades de financiamentos	5.800,00
Aumento (diminuição) líquido no caixa e equivalentes de caixa	152.860,00
Caixa e equivalentes de caixa no início do período	35.000,00
Caixa e equivalentes de caixa no final do período	187.860,00

Fonte: elaborada pelo autor.

Faça valer a pena

1. As demonstrações contábeis, que devem ser elaboradas pela entidade sem finalidade de lucros, são o Balanco Patrimonial, a Demonstração do Resultado do Período, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, a Demonstração dos Fluxos de Caixa e as Notas Explicativas, conforme previsto na NBC TG 26 ou na Seção 3 da NBC TG 1000, quando aplicável. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2012) Ademais, quando o assunto for a Demonstração dos Fluxos de Caixa, compreenda o contexto do trecho abaixo e complete a sentença: _____ refere-se aos itens "mantidos com a finalidade de atender a compromissos de caixa _____ ___ e não _____ ou outros fins". (NEVES, 2011) a) equivalentes de caixa / de curto prazo / investimento. b) caixa / de curto prazo / investimento. c) equivalentes de caixa / de médio prazo / financiamento. d) caixa / de longo prazo / investimento.

2. A Demonstração das Mutações do Patrimônio Social (DMPS) é "de muita utilidade, pois fornece a movimentação ocorrida durante o exercício nas diversas contas componentes do Patrimônio Líquido; faz clara indicação

e) equivalentes de caixa / de longo prazo / financiamento.

do fluxo de uma conta para outra e indica a origem e o valor de cada acréscimo ou diminuição no Patrimônio Líquido durante o exercício". (FIPECAFI, 2013)

Dentre os possíveis fatos que geram movimentações no patrimônio social de uma entidade sem fins lucrativos e que são registradas na DMPS, analise as assertivas a seguir:

- I. A alienação de ativos fixos com perda de capital.
- II. Integralização do capital para integralização do Patrimônio Social.
- III. Constituição de Reservas de Superávit.
- IV. Déficit acumulado registrado.
- V. Aumento de investimentos por equivalência patrimonial.

São operações registradas na DMPS apenas aquelas contidas e observadas na opção:

- a) I. II e V.
- b) I, III e IV.
- c) I, IV e V.
- d) II. III e IV.
- e) II, III e V.
- **3.** "Segundo o CPC 03, as informações dos fluxos são úteis para proporcionar aos usuários das demonstrações financeiras uma base para avaliar a capacidade da sociedade de gerar caixa e equivalentes de caixa, bem como suas necessidades de liquidez". Nesses termos a estrutura da DFC é dividida em três atividades, ou seja: em atividades operacionais, em atividades de investimento e em atividades de financiamento. (ALMEIDA, 2013, p. 122) A respeito desse assunto, podem-se inferir, por síntese, que são operações

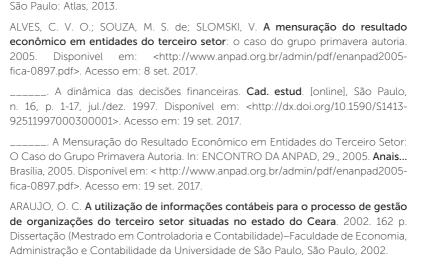
A respeito desse assunto, podem-se inferir, por síntese, que são operações observadas no fluxo de atividades operacionais de uma entidade do terceiro setor as assertivas:

- I. Recebimentos de recursos governamentais.
- II. Pagamentos de fornecedores.
- III. Recebimento pela venda de imobilizado.
- IV. Recebimentos por empréstimos.
- V. Recebimento de doações e parcerias.
- É correto o que se afirma em:
- a) I, II e V.
- b) I. III e IV.
- c) I, IV e V.
- d) II, III e IV.
- e) II, III e V.

Referências

____. Contabilidade avançada: textos, exemplos e exercícios resolvidos. 3. ed.

ALMEIDA, M. C. Contabilidade intermediária. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2013.



ASSAF A. N. Finanças corporativas e valor. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

BEUREN, I. M. Conceituação e contabilização do custo de oportunidade. Revista Contabilidade & Finanças - USP, São Paulo, n. 8, abr. 1993.

BULGARIM, M. C. C.; et al. Caderno de procedimentos aplicáveis à prestação de contas das entidades do terceiro setor (fundações). 2. ed. Brasília: Fundação Brasileira de Contabilidade, 2012. Disponível em: http://portalcfc.org.br/ wordpress/wp-content/uploads/2013/01/miolo_terceiro_setor_2012_web.pdf>. Acesso em: 4 ago. 2017.

CARDOSO, R. L.; et al. Contabilidade geral: introdução à contabilidade societária. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

CATELLI, A. (Coord.). Controladoria: uma abordagem da gestão econômica. São Paulo: Atlas, 1999.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC nº 1.409/2012. Normas Brasileiras de Contabilidade. Aprova a ITG 2002 – Entidade Sem Finalidade de Lucros

__. Resolução CFC n.º 1.255/09. Disponível em: https://www.iasplus.com/ de/binary/americas/0912cfcresolution.pdf>. Acesso em: 19 set. 2017.

_____. Manual de procedimentos contábeis para micro e pequenas empresas. 5. ed. Brasília: CFC/SEBRAE, 2002. Disponível em:http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/ManuMicro.pdf>. Acesso em: 26 jul. 2017.

COMITÉ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento técnico CPC 36 (R3) Demonstrações Consolidadas.** Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade – IFRS 10 (IASB - BV 2012). Disponível em: http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/448_CPC_36_R3_rev%2008.pdf>. Acesso em: 28 jul. 2017.

CRUZ, J. A. W; et al. Avaliação de desempenho no terceiro setor: uma abordagem teórica de strategic accounts [I] Evaluation of performance in the third sector: a theoretical approach of strategic account. **Revista Brasileira de Estratégia**, Curitiba, v. 2, n. 1, p. 11-26, jan./abr. 2009.

DRUCKER, P. F. **Administração de organizações sem fins lucrativos**: princípios e práticas. São Paulo: Pioneira, 1994.

ERNST YOUNG; L. (Orgs.). **Manual De Normas Internacionais De Contabilidade**: Ifrs Versus Normas Brasileiras. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

FIPECAFI. Manual de contabilidade societária. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

GUERRA, L. **A Nova Contabilidade**: Convergência ao Padrão Internacional. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

GUERREIRO, R. **Modelo conceitual de sistema de informação de gestão econômica**: uma contribuição à teoria da comunicação da contabilidade. Tese (Doutorado) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade – USP. 1989.

GOULART, A. M. C. Custo de oportunidade: oculto na contabilidade, nebuloso na mente dos contadores. **Revista Contabilidade e Finanças - USP**, São Paulo, n. 30, p. 19 - 31, set./dez. 2002.

HOSS, O. et al. **Contabilidade intermediária**: ensino e decisão. São Paulo: Atlas, 2013.

LIMA, E. M. Avaliação de desempenho das entidades sem fins lucrativos: um estudo de caso. Universidade Católica Dom Bosco (UCDB-MS). Disponível em: http://www.congressocfc.org.br/hotsite/trabalhos_1/178.pdf>. Acesso em: 14 set. 2017.

MARTINS, E. Contabilidade de custos. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1967. p. 234.

MARION, J. C.; IUDÍCIBUS, S. de. Curso de contabilidade para não contadores. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

MACHADO, A. C. M.; FRANCISCONI, K.; CHAERKI, S. F. Mapeando a abordagem estratégica em publicações acadêmicas sobre o terceiro setor. **Revistas Gerenciais** - **Uninove**, São Paulo, v. 6, n. 2, p. 127-136, 2007.

NEVES, S. das. **Contabilidade avançada e análises das demonstrações financeiras**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

OLAK, P. A.; NASCIMENTO, D. T. do Mensuração e reconhecimento do resultado econômico nas entidades sem fins lucrativos (terceiro setor). In: ENCONTRO DA ANPAD, 24., 2000. Anais... Florianópolis: ANPAD, 2000. Disponível em: http:// www.anpad.org.br/admin/pdf/enanpad2000-ccg-952.pdf>. Acesso em: 16 jul. 2017

PEREIRA, A. C. et al. Custo de oportunidade: conceitos e contabilização. Cad. estud., São Paulo, n. 2, p. 1-24, abr. 1990. Disponível em: http://dx.doi.org/10.1590/S1413- 92511990000100002>. Acesso em: 24 ago. 2017.

PINDYCK, R. S.; RUBINFELD, Daniel. Microeconomia. São Paulo: Makroon Books, 1994.

QUINTANA, A. C. Contabilidade básica: com exercícios práticos de acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade do CFC. São Paulo: Atlas, 2014.

REIS, A. C. R.; MARION, J. C. Contabilidade avancada: para cursos de graduação de concursos públicos. São Paulo: Saraiva, 2006.

RIBEIRO, O. M. Contabilidade avançada. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. v. 4.

RODRIGUES, K. F. C.; ROZENFELD, H. Análise de Viabilidade Econômica. Grupo Engenharia Integrada e Engenharia de Integração - Departamento de Engenharia de Produção Escola de Engenharia de São Carlos – Universidade de São Paulo. Disponível em: < https://goo.gl/Jwe7ga>. Acesso em: 19 set. 2017.

SANTOS, F. A.; VEIGA, W. E. Contabilidade com ênfase em micro, pequenas e médias empresas. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

SANTOS, J. L. dos. et al. Contabilidade Geral: atualizado pela Lei nº 11.941/09 e pelas Normas do CPC até o Documento de Revisão de Pronunciamentos Técnicos Nº 03/2013. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

SLOMSKI, V. Mensuração do resultado econômico em entidades públicas – uma proposta. 1996. 92f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) -Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1996.

SLOMSKI, V. et al. Contabilidade do terceiro setor: uma abordagem operacional: aplicável às associações, fundações, partidos políticos e organizações religiosas. São Paulo: Atlas, 2012.

VICECONTI, P. Contabilidade avançada. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

