

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

EDILSON WINCKLER MOREIRA

**A CONTABILIDADE COMO FERRAMENTA DE AUXÍLIO NA “PRESTAÇÃO DE
CONTAS” DA APLICAÇÃO DE RECURSOS RESTRITOS EM UMA ASSOCIAÇÃO
CATARINENSE**

FLORIANÓPOLIS

2010

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

**A CONTABILIDADE COMO FERRAMENTA DE AUXÍLIO NA “PRESTAÇÃO DE
CONTAS” DA APLICAÇÃO DE RECURSOS RESTRITOS EM UMA ASSOCIAÇÃO
CATARINENSE**

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.
Orientador: Irineu Afonso Frey

FLORIANÓPOLIS
2010

EDILSON WINCKLER MOREIRA

**A CONTABILIDADE COMO FERRAMENTA DE AUXÍLIO NA “PRESTAÇÃO DE
CONTAS” DA APLICAÇÃO DE RECURSOS RESTRITOS EM UMA ASSOCIAÇÃO
CATARINENSE**

Esta Monografia foi apresentada como trabalho de conclusão do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota final _____ atribuída pela banca examinadora constituída pelo professor orientador e membros abaixo mencionados.

Florianópolis, 23 de junho de 2010.

Professora Valdirene Gaspareto, Dra.
Coordenadora de Monografias do Departamento de Ciências Contábeis

Professor Orientador Irineu Afonso Frey, Dr.
Departamento de Ciências Contábeis, UFSC.

Professora Eleonora Milano Falcão Vieira, Dra.
Departamento de Ciências Contábeis, UFSC.

Professor Sérgio Murilo Petri, Dr.
Departamento de Ciências Contábeis, UFSC.

AGRADECIMENTOS

Agradeço, primeiramente, a Deus, por permitir que eu nascesse em uma família maravilhosa, tendo o amor e carinho de pais, irmãos, tios, avós e primos que estão sempre ao meu lado, e por tudo de bom que já recebi nessa vida.

A meus pais, Edilson Soares Moreira Lino e Edna Winckler Moreira, por todo o amor e apoio que me deram ao longo desses vinte e cinco anos. Reconheço o sacrifício financeiro e emocional que foi para vocês mandar seu filho caçula estudar em outro Estado, mas hoje tenho a oportunidade de lhes dizer o quanto os amo, e sou grato.

A meus irmãos, Allan Winckler Moreira e Bruno Winckler Moreira, pelas brigas de criança, pelas conversas antes de dormir, e por tudo que nossa convivência nos proporcionou, o que me fez uma pessoa melhor.

À minha esposa Maryellen Pereira da Silva, que em todos esses anos que estivemos juntos sempre me apoiou a seguir em frente; pela paciência e tolerância nos momentos difíceis, pelo amor sincero e carinhoso, e pelo filho maravilhoso que me deu.

A meus tios Marcos Henrique Camerini e Marlúcia Moreira Camerini, pelo carinho que fui recebido em sua casa, pelas reuniões familiares, os almoços de domingo, e pelo apoio nos momentos mais difíceis que passei nesta cidade.

Aos amigos de faculdade, Flávio, Luiz, Diego, Eduardo, e tantos outros que estiveram ao meu lado durante estes anos de faculdade, pelas horas de estudo, pelos almoços no RU, pelas conversas distraídas, e por toda ajuda que recebi nos momentos de maior dificuldade acadêmica.

Ao professor Dr. Irineu Afonso Frey, por me orientar durante o desenvolvimento deste trabalho, pelas informações valiosas, e pelo tempo disponibilizado para mim todas as segundas-feiras; e também a todos os professores e servidores que possibilitam que os alunos do Curso de Ciências Contábeis tenham uma formação de qualidade.

Aos amigos da Softcon, Ismael, Sr. Daltro e Vinícius, com os quais pude aprender a utilizar os meus estudos de forma prática, agradeço pela oportunidade de trabalho e pela amizade que recebi em todo esse tempo.

E a todos que de alguma forma participaram da minha vida acadêmica e pessoal em todo esse tempo em que estive estudando na UFSC, muito obrigado.

“Você ganha força, coragem e confiança através de cada experiência em que você realmente para e encara o medo de frente”.

(Eleanor Roosevelt)

RESUMO

MOREIRA, Edilson Winckler. **A Contabilidade como Ferramenta de Auxílio na “Prestação de Contas” da Aplicação de Recursos Restritos em uma Associação Catarinense.** 2010. Monografia (Ciências Contábeis) – Curso de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2010.

Atualmente, muitas entidades do Terceiro Setor buscam a autosustentabilidade para executar suas ações sociais através da captação de recursos de terceiros, que podem ser de empresas ou do governo; e para isso firmam convênios com estes parceiros, os chamados termos de parcerias ou contratos de convênios. Mas esta entrada de capital, e todos os dispêndios financeiros que venham a ocorrer referentes a esta parceria, deverão sofrer a devida contabilização. Assim, este trabalho busca apresentar e analisar a forma de contabilização das operações realizadas referentes a um convênio firmado entre uma associação catarinense e seu agente financiador. O trabalho foi realizado por meio da pesquisa descritiva, utilizando-se autores, leis e normas contábeis que tratam do Terceiro Setor, além de outras fontes de informação, como referenciais teóricos. Ao final do estudo, conclui-se que ao contabilizar os recursos restritos no Passivo, conforme ensina o Conselho Federal de Contabilidade, a contabilidade se torna uma ferramenta de auxílio no momento da “prestação de contas” ao agente financiador.

Palavras-chave: Associação. Terceiro Setor. Prestação de Contas. Contabilidade. Recursos Restritos.

LISTA DE ABREVIATURAS

ABDI – Agência Brasileira de Desenvolvimento Industrial
CFC – Conselho Federal de Contabilidade
CNPJ – Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica
CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis
ESFL – Entidades Sem Fins Lucrativos
IRRF – Imposto de Renda Retido na Fonte
MP – Ministério Público
NBC – Norma Brasileira de Contabilidade
NBC T – Norma Brasileira de Contabilidade Técnica
ONG – Organização Não Governamental
OSCIP – Organização da Sociedade Civil de Interesse Público
PAIIPME – Projeto de Apoio à Inserção Internacional de Pequenas e Médias Empresas
PAI PSI-SW – Programa de Apoio Institucional ao PSI-SW
PME – Pequenas e Médias Empresas
PSI-SW – Projeto Setorial Integrado Para Exportação de Software e Serviços Correlatos
SOFTEX – Sociedade Brasileira para Promoção da Exportação de Software
FASB – The Financial Accounting Standards Board

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Formas de relevância.....	39
Quadro 2 – Balancete de verificação de abril de 2009.....	57
Quadro 3 – Balancete de verificação de maio de 2009.....	60
Quadro 4 – Balancete de verificação de junho de 2009.....	61
Quadro 5 – Balancete de verificação de julho de 2009.....	62
Quadro 6 – Balancete de verificação de agosto de 2009.....	63
Quadro 7 – Balancete de verificação de setembro de 2009.....	65
Quadro 8 – Balancete de verificação de outubro de 2009.....	67
Quadro 9 – Balancete de verificação de novembro de 2009.....	68
Quadro 10 – Balancete de verificação de dezembro de 2009.....	71
Quadro 11 – Relatório de execução físico-financeira.....	72
Quadro 12 – Ativo da entidade ASSOCA.....	75
Quadro 13 – Passivo da entidade ASSOCA.....	76

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
1.1 TEMA E PROBLEMA.....	12
1.2 OBJETIVOS.....	12
1.2.1 Objetivo Geral.....	12
1.2.2 Objetivos Específicos.....	12
1.3 JUSTIFICATIVA.....	13
1.4 METODOLOGIA DA PESQUISA.....	14
1.5 DELIMITAÇÕES DO ESTUDO.....	15
1.6 ESTRUTURA DA PESQUISA.....	16
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	17
2.1 FILANTROPIA E ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR.....	17
2.1.1 Contextualização Histórica	18
2.1.2 Tipos de Entidades do Terceiro Setor.....	23
2.1.2.1 Associações.....	24
2.1.2.2 Fundações.....	27
2.2 REGULAMENTAÇÃO CONTÁBIL	31
2.2.1 Princípios Fundamentais de Contabilidade.....	32
2.2.2 Estrutura Conceitual da Contabilidade.....	36
2.2.3 O Balanço Patrimonial.....	44
2.2.4 Aspectos Contábeis Específicos.....	48
3 ANÁLISE E DESCRIÇÃO DOS DADOS: UMA ASSOCIAÇÃO CATARINENSE ...52	
3.1 HISTÓRICO DA ASSOCIAÇÃO.....	52
3.2 O PROJETO DE REGIONALIZAÇÃO DO PSI-SW.....	53
3.2.1 O Edital para Seleção dos Agentes Participantes do Projeto.....	54
3.2.2 A Contabilização das Operações Financeiras do Convênio.....	56
3.2.3 A Prestação de Contas ao Agente Financiador.....	71
3.3 BALANÇO PATRIMONIAL DA ASSOCIAÇÃO.....	74
3.4 ANÁLISE DAS CARACTERÍSTICAS QUALITATIVAS DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS.....	77
4 CONSIDERAÇÕES FINAIS	78
REFERÊNCIAS	79

1 INTRODUÇÃO

Com a ineficiência do Estado em suprir as necessidades básicas da população, cada vez mais a sociedade tem interferido nas questões sociais através de inúmeras instituições filantrópicas, não-governamentais e que buscam gerar bens ou serviços de utilidade pública. Estas entidades fazem parte um novo segmento chamado de Terceiro Setor.

De acordo com Szazi (2006, p. 22)

[...] a sociedade civil organizada assumiu novas responsabilidades pela proteção e defesa dos direitos, antes inseridas na órbita exclusiva do Estado (Primeiro Setor), posto que, até aquele momento, a empresa privada (Segundo Setor) entendia que sua função social era limitada ao pagamento de impostos e geração de empregos. O crescimento do número de organizações da sociedade civil verificado desde os anos 70 fez surgir um novo ator social, o denominado Terceiro Setor, o conjunto de agentes privados com fins públicos, cujos programas visavam atender direitos sociais básicos e combater a exclusão social e, mais recentemente, proteger o patrimônio ecológico brasileiro.

As pessoas se unem por meio de associações e fundações sem fins lucrativos, buscando, dentro de seus objetivos, melhorar de alguma forma a comunidade a que se dedicam.

Estas entidades, por vezes, são formadas por pessoas que têm muita boa vontade em ajudar o próximo e que possuem qualidades específicas na área em que suas organizações atuam, como saúde, meio-ambiente, e outros problemas sociais, mas esbarram na falta de recursos para executar seus projetos.

Segundo Szazi (2006, p. 23)

[...] o Terceiro Setor carece, no Brasil, de uma legislação sistematizada e moderna que incentive a participação dos atores sociais na execução e financiamento de projetos que busquem dar cumprimento aos objetivos fundamentais da República, previstos no artigo 3º da Constituição, quais sejam a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a erradicação da pobreza e da marginalização, a redução das desigualdades sociais e regionais e a promoção do bem de todos, sem qualquer tipo de discriminação.

Desta forma, as entidades buscam parcerias com empresas ou com o Governo para que estes financiem seus projetos. O apoio vem de diversas formas, como dinheiro, bens ou até serviços, mas as empresas financiadoras cobram resultados, e as prestações de contas devem ser as mais claras possíveis para que haja a manutenção da parceria.

Neste sentido, o objetivo deste trabalho é analisar e apresentar a forma de contabilização da aplicação de recursos restritos obtidos pelas entidades sem fins lucrativos e

como a contabilidade pode ser uma ferramenta de auxílio no momento da “prestação de contas” ao agente financiador.

1.1 Tema e problema

Uma das principais características para que uma entidade seja considerada do Terceiro Setor, é não ter como objetivo um retorno financeiro pela execução de suas atividades, ou seja, o lucro.

Como toda empresa, estas organizações têm obrigações a cumprir que requerem dispêndios financeiros e para cumpri-los é necessário obter, de alguma forma, recursos que possibilitem a execução de suas ações sociais. Deste modo, as entidades sem fins lucrativos perceberam que a formação de parcerias com o governo, ou o setor privado, seria uma forma de obter a entrada de recursos necessários para executar suas atividades.

No entanto, ao repassar recursos para estas organizações, os financiadores querem ter certeza que aqueles estejam sendo aplicados nas atividades que foram combinadas pelas partes e que não sejam gastos em outras operações. Desta forma, exigem das entidades comprovação de gastos através das “prestações de contas”.

Assim, o problema que esta pesquisa busca analisar é: como a contabilidade pode ser uma ferramenta de auxílio no momento da “prestação de contas” da aplicação de recursos restritos em uma associação no Estado de Santa Catarina?

1.2 Objetivos

A seguir são apresentados o objetivo geral e os específicos que definem o rumo da pesquisa, a fim de alcançar as respostas ao problema proposto.

1.2.1 Objetivo geral.

Apresentar a forma da devida contabilização da aplicação dos recursos restritos em uma associação catarinense e sua devida representação nas demonstrações contábeis.

1.2.2 Objetivos específicos

- Analisar as principais características das entidades que compõe o terceiro setor;

- Identificar os procedimentos de escrituração das transações praticadas pelas associações com recursos restritos;
- Identificar a apresentação das aplicações dos recursos restritos no balanço patrimonial da entidade.

1.3 Justificativa

Com a evolução da sociedade, as diferenças sociais e os problemas ambientais ficam cada vez mais evidentes, como se vê todos os dias em jornais, revistas e televisão; e a criação de entidades envolvidas em solucionar, ou ao menos minimizar esses problemas, é crescente.

Conforme Silveira (2007, p. 15)

Diante destes obstáculos, a própria sociedade buscou prover suas necessidades e melhorar as condições de qualidade de vida, através da organização de entidades sem fins lucrativos que executam atividades específicas, agilizando as atividades sociais e complementando a ação dos governos, criando o chamado Terceiro Setor.

Deste modo, o contador deve ser um parceiro destas organizações e estar preparado para lidar com este novo mercado que se apresenta de forma a aumentar o campo de atividades do contabilista, conforme prevê Barbosa (2003, p. 3) “As entidades de interesse social ou do Terceiro Setor, como são conhecidas, além da expansão numérica também têm se especializado bastante, exigindo de nós contabilistas, a cada dia, serviços contábeis mais qualificados, abrangentes e, em muitos casos específicos, a fim de atender à demanda do segmento”.

O número crescente destas entidades em nossa sociedade, e o alto volume de empregados envolvidos nestas organizações, também pode ser apontado como outra justificativa para este trabalho.

Segundo França et al. (2003, p. 22)

A expressão Terceiro Setor, admitida como contempladora de todas as Entidades de Interesse Social, tem sido alvo dos trabalhos e estudos de profissionais, pesquisadores, Governo e de organizações interessadas na identificação clara do significado, dos componentes deste. A regulamentação do Terceiro Setor será foco, nesse novo século, não somente pela sua representatividade quantitativa – fala-se em mais de 200 mil, segundo dados da Relação Anual de Informações Sociais do Ministério do Trabalho (RAIS), mas ainda pelo seu nível de empregabilidade que é mais de 1 milhão de empregados no Brasil.

Além disso, justifica ainda este estudo o interesse pessoal do pesquisador em adquirir fundamentos teóricos que baseiem e ajudem em seu trabalho, já que atendem algumas entidades sem fins lucrativos no escritório em que trabalha.

1.4 Metodologia da pesquisa

Para facilitar o entendimento do trabalho, é justo identificar o que representa a monografia como estudo acadêmico, e, para Lakatos e Marconi (1985, p15), a monografia “[...] trata-se, portanto, de um estudo sobre tema específico ou particular, com suficiente valor representativo e que obedece a rigorosa metodologia. Investiga determinado assunto não só em profundidade, mas também em todos os ângulos e aspectos, dependendo dos fins que se determina.”

Quanto aos objetivos, esta pesquisa caracteriza-se como descritiva por utilizar técnicas de coleta de dados e preocupar-se em analisá-los e interpretá-los. Raupp (2004, p. 81) faz uma comparação da pesquisa descritiva com a exploratória e a explicativa, enquadrando-a como intermediária das outras duas “Nesse contexto, descrever significa identificar, relatar, comparar, entre outros aspectos”.

Este estudo evidencia características de cunho descritivo. Na concepção de Gil (1999, apud RAUPP e BEUREN, 2006, p. 81), “a pesquisa descritiva tem como principal objetivo descrever características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis. Uma de suas características mais significativas está na utilização de técnicas padronizadas de coletas de dados”.

O procedimento bibliográfico é que melhor se enquadra no presente estudo, utilizaram-se além de livros, monografias, manuais e sites.

O material utilizado na pesquisa bibliográfica, segundo Raupp e Beuren (2006, p. 87), é “todo referencial já tornado público em relação ao tema de estudo, desde publicações avulsas, boletins, jornais, revistas, livros, pesquisas, monografias, dissertações, teses, entre outros”.

Esta pesquisa tem metodologia descritiva, exploratória, visando averiguar, por meio de um estudo de caso, a forma correta de contabilizar o recebimento e a utilização de recursos restritos por uma entidade sem fins lucrativos, como uma associação.

A entidade, a qual foi objeto do estudo de caso, é uma associação de cunho associativo do ramo de tecnologia, instalada na cidade de Florianópolis. A pedido da empresa a sua razão

social não será mencionada e valores e datas serão alterados por questão de sigilo. Esta empresa terá a denominação de ASSOCA.

1.5 Delimitações do estudo

Este estudo pretende analisar apenas a forma de contabilização do recebimento e aplicação de recursos restritos de convênios em uma associação de cunho associativo, não abrangendo outras operações realizadas pelas demais entidades sem fins lucrativos.

A multiplicidade de organizações que compõe o segmento das entidades sem fins lucrativos, torna esta uma definição muito abrangente.

Segundo Olak e Nascimento (2006, p. 1)

A expressão sem fins lucrativos, largamente usada para designar as entidades fora do contexto do Estado e do mercado (que congrega as entidades de fins econômicos), não reflete, por si só, o que são e qual o efetivo papel que desempenham no contexto social, econômico e político contemporâneo. Além disso, o próprio conceito de “lucro” é muito abrangente e, portanto, deve ser muito bem caracterizado. Ter lucro é uma questão de sobrevivência para qualquer tipo de entidade, com ou sem fins lucrativos.

Deste modo, optou-se por analisar apenas estas operações por serem o objeto do trabalho e também em virtude dos diversos procedimentos contábeis que podem ser realizados pelas várias organizações que compõe o Terceiro Setor.

Neste estudo será analisado o projeto de regionalização do PSI-SW, que é um convênio entre a associação estudada e a sociedade SOFTEX, que tem por objetivo capacitar as empresas desenvolvedoras de softwares brasileiras para a exportação.

Não será considerada neste trabalho, a retenção do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza prevista na legislação da cidade de Florianópolis nos serviços contratados pela associação para a execução do projeto, sendo considerado, somente, a retenção do Imposto de Renda Retido na Fonte.

Quanto à legislação utilizada, serão utilizadas leis e normas que tenham sido emitidas até abril de 2010, quando se iniciou a execução do trabalho. Atualizações que tenham sido emitidas após este período não serão contempladas pelo presente trabalho.

Outra limitação ao trabalho é o fato de a entidade estudada desejar manter suas informações em sigilo, o que não permitiu ao pesquisador acesso aos relatórios oficiais de prestação de contas ao agente financiador e outros documentos pertinentes.

1.6 Estrutura da pesquisa

O trabalho está estruturado em quatro capítulos, contendo o primeiro a introdução, tema e problema, objetivos geral e específicos, justificativas, metodologia da pesquisa, limitações do estudo e estrutura da pesquisa.

No capítulo dois apresenta-se um estudo bibliográfico tratando da evolução da filantropia no país, das principais características e dos tipos de organizações que compõem o Terceiro Setor, dos princípios básicos e da estrutura conceitual básica da contabilidade, da legislação contábil que rege essas entidades, e sobre os aspectos contábeis específicos destas empresas.

No terceiro capítulo apresenta-se um breve histórico da associação estudada, contando sobre a sua fundação e como ela teve acesso aos recursos do convênio. Em seguida mostra-se o projeto de regionalização do PSI-SW, o edital que abriu o processo seletivo para a escolha dos agentes participantes do projeto, a contabilização das operações que foram realizadas pela entidade durante a execução do mesmo, e o relatório de prestação de contas exigido pelo financiador.

No quarto e último capítulo apresentam-se os resultados obtidos através da pesquisa realizada e a conclusão do autor.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Neste capítulo, busca-se contextualizar e fundamentar alguns tópicos envolvidos no desenvolvimento deste trabalho. Assim, nesta primeira parte é tratado sobre a atuação filantrópica no Brasil, as principais características das entidades do Terceiro Setor, sobre as associações e fundações, sobre a legislação que as rege, sobre os princípios básicos e a estrutura conceitual básica da contabilidade, além dos aspectos específicos às entidades do Terceiro Setor, e a configuração do balanço patrimonial.

2.1 Filantropia e entidades do Terceiro Setor

Busca-se contextualizar, de forma evolutiva, o desenvolvimento da filantropia no Brasil sob as várias terminologias utilizadas. Apresentam-se as iniciativas governamentais de regulamentação, as exigências de agências financiadoras externas quanto à necessidade de controle, de ações planejadas e de prestação de contas, entre outras, com ênfase na transparência dos atos praticados pelas gestoras.

De acordo com Szazi (2006, p. 27)

A primeira tarefa que as pessoas se deparam quando decidem investir na criação de uma entidade do Terceiro Setor é escolher a forma jurídica mais adequada ao patrimônio que pretendem dispor, o número de pessoas com que contam para colaborar e os propósitos e práticas gerenciais que planejam adotar. Resolver essa tarefa é o primeiro passo para construir uma organização estável institucionalmente, o que, com certeza, contribuirá sobremaneira para o alcance de seus propósitos e sua perpetuação tempo.

Sendo assim, este trabalho busca esclarecer as diversas formas de entidades que compõe o Terceiro Setor, aprofundando o estudo sobre as associações e fundações, tendo em vista que a forma de contabilizar os recursos de convênios e a aplicação dos mesmos deverá ser igual para todas as entidades sem fins lucrativos, como regulamentam as Normas Brasileiras de Contabilidade números 10.4 e 10.19, aprovadas pelas resoluções do CFC nº 837/99 e 877/00, respectivamente.

2.1.1 Contextualização histórica

Ao falar sobre as entidades do Terceiro Setor, deve-se definir o que é filantropia, pois este é o objetivo dessas organizações, de modo que todas são criadas para ajudar a sociedade de alguma forma.

De acordo com França et al. (2003, p. 17)

A figura da filantropia, abraçada como bandeira pelas organizações sociais, tem origens muito remotas no mundo grego, e quer dizer humanitarismo ou amor à humanidade. Este amor é traduzido em ações sociais diversas visando ao bem-estar da comunidade como: saúde sanitária, qualidade habitacional, educação infantil, conscientização de coletividade, meio ambiente, etc. São os movimentos sociais, instituídos pela sociedade civil, os precursores das organizações sociais propriamente ditas, tais como: associações, centros, fundações, institutos, etc.

Desta forma, fica claro que o objetivo das entidades do Terceiro Setor é a prática de atividades independentes do Estado, e que estas organizações se caracterizam pela ausência da obtenção de lucro.

A Lei nº 4.657/42 (Lei de Introdução ao Código Civil) em seu art. 11º, trata destas entidades como “organizações destinadas a fins de interesse coletivo, como as sociedades e as fundações, e que obedecerão à lei do Estado em que se constituírem”.

Com o fim da Segunda Guerra Mundial ocorreram muitas transformações sociais em todo o mundo em decorrência dos acontecimentos históricos. Grandes migrações do campo para as cidades, mudanças radicais nos centros de poder econômico e político, entre outras questões, contribuíram para o aumento da violência, pobreza e conflitos.

Para solucionar tais problemas era necessário um grande envolvimento dos agentes sociais, ou seja, a sociedade deveria buscar uma mudança.

Segundo França et al. (2003, p. 18)

Tais problemas, para serem solucionados, dependiam da capacidade de articulação dos agentes sociais e, com isso, incrementou-se uma crescente intervenção da sociedade civil, que tentava ocupar espaços e propor mudanças, resolver os problemas que afetam a comunidade, todavia, de forma organizada.

Já nos últimos anos do regime militar, a redemocratização do país chamou a atenção para ações dirigidas à população, como questões sobre exclusão social, meio-ambiente, entre outras. Porém, ainda não se manifestavam preocupações referentes aos aspectos legais e institucionais de uma organização no mundo de relações jurídicas.

Nesta mesma época, entidades de natureza filantrópica de países ricos, então denominadas de ONG's (Organizações Não Governamentais), passaram a promover ações humanitárias nos países em desenvolvimento, o que tornavam as entidades nacionais dependentes dos investimentos estrangeiros.

De acordo com França et al. (2003, p. 18)

A garantia da execução das ações sociais e sobrevivência dessas organizações ficaram dependentes dos fundos provenientes das Organizações Não-Governamentais – ONGs – internacionais. Entidades de natureza filantrópica passaram a promover ações sociais no chamado terceiro mundo. Esses fundos eram endereçados às populações excluídas, ao meio ambiente, movimentos sindicais, etc.; e pareciam fluir com certa facilidade para as lideranças brasileiras, que implementavam e executavam os projetos e prestavam contas dentro das regras institucionais dos doadores de fundos. Não havia maiores preocupações para questões de natureza contábil como: princípios, padrões, regras e práticas tidas, à época, como assuntos apenas de empresas que visam o lucro.

Após a ECO-92 (fórum internacional para discussão do meio ambiente, ocorrido no Rio de Janeiro em 1992, com a participação de Chefes de Estado de vários países), o termo ONG se popularizou no Brasil. Segundo França et al. (2003, p.18), “aplicando-se às organizações da sociedade civil, que atuam paralelamente ao governo em busca do bem-estar da coletividade, constituídas sob a forma de: associações, centros, grupos, fundações, institutos, etc”.

A partir deste momento, começam a aparecer cada vez mais fundos governamentais para apoio aos projetos sociais das ONGs e, com isso, surgem também exigências de planejamento e controle de recursos, que, de acordo com França et al. (2003, p.19) são atividades “não-familiares ao perfil dos dirigentes dessas organizações, que se caracterizam por possuírem formação concentrada na área social.”

Ainda no início da década de 90, a crise financeira que vinha dos anos 80 começa afetar mais fortemente as ONGs internacionais. Isso, aliado às questões de miséria e doenças na África e no Leste Europeu, levaram as ONGs internacionais a destinarem suas doações para estas localidades.

Neste novo cenário, as entidades brasileiras passam a conhecer o termo autosustentabilidade como uma forma de obterem recursos para suas atividades através de uma gestão institucional e continuada.

Segundo França et al. (2003, p. 19)

A crise financeira que já vinha do final da década de oitenta [...] levou as ONGs internacionais a mudarem de foco em termos de doações de fundos para ações sociais no Brasil, transferindo sua linha de interesse para aquelas regiões. Surge, então, a linha de ação conhecida como autosustentabilidade implementada pelos doadores internacionais, que significa: capacitar os dirigentes de organizações sociais para a gestão institucional, captação de fundos e continuidade da missão institucional. Os fundos públicos passam a ser o alvo das Entidades de Interesse Social, acompanhados dos investimentos de empresas e de campanhas por doações voluntárias: é um novo aprendizado para essas organizações.

Diante destas mudanças na maneira de conseguir fundos para as ações das entidades, segundo França et al. (2003, p. 19) “surge outra forma de relação com o Estado, por parte das organizações sociais: a parceria. Assim as organizações sociais passaram a adotar uma outra postura, buscando alargar o espaço público no interior da sociedade civil”.

Nesse novo contexto, as organizações sociais passam a lidar com expressões como: pessoas jurídicas, empregadoras, contratantes, prestadores de serviços, tomadores de empréstimos, etc., e passam a sofrer com a ausência de padrões contábeis que caracterizem seu perfil social, a falta de uma legislação regulamentadora do seu papel, entre outras.

De acordo com França (2003, p. 21)

Com o advento da comunidade solidária, criou-se um grupo de trabalho para a regulamentação dessas organizações sociais o que foi denominado de Marco Legal do Terceiro Setor. Argumentava-se que o Primeiro Setor, o Estado, e o Segundo Setor, o Mercado, tinham suas leis e regras estabelecidas, mas o Terceiro Setor, as entidades de Interesse Social, ressentiam-se da falta dessa regulamentação. A bandeira alçada foi a da transparência da gestão dos recursos nas organizações sociais. Assim, o marco legal envolvia, além da idéia de uma legislação societária, uma legislação sobre o trabalho voluntário, sobre relações do trabalho em geral, sobre recursos oriundos de incentivos fiscais e sobre a fiscalização e acompanhamento dos recursos gerenciados pela entidade.

Em 23 de março de 1999, foi promulgada a Lei nº 9.790, chamada de “A Lei das OSCIPs”, que apresentou uma caracterização específica das entidades de interesse social perante o Estado: a qualidade de interesse público.

Diz na Lei 9.790, em seu art. 1º que: “Podem qualificar-se como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público as pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, desde que os respectivos objetivos sociais e normas estatutárias atendam aos requisitos instituídos por esta Lei” (http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9790.htm).

Define ainda, em seu § 1º, quais os tipos de entidades são consideradas como sendo sem fins lucrativos, da seguinte forma

Para os efeitos desta Lei, considera-se sem fins lucrativos a pessoa jurídica de direito privado que não distribui, entre os seus sócios ou associados, conselheiros, diretores, empregados ou doadores, eventuais excedentes operacionais, brutos ou líquidos, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, auferidos mediante o exercício de suas atividades, e que os aplica integralmente na consecução do respectivo objeto social. (http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9790.htm).

Desta forma, altera-se o conceito de utilidade pública, pois criam-se dois tipos de organizações sociais: aquelas de qualidade social não-declaradas de interesse público, e as declaradas de interesse público para fins de relações com o Governo.

A Lei 9.790/99 relacionou as atividades sociais que são admitidas para homologação de uma organização social como de interesse público. Diz a Lei, em seu art. 3º que

A qualificação instituída por esta Lei, observado em qualquer caso, o princípio da universalização dos serviços, no respectivo âmbito de atuação das Organizações, somente será conferida às pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, cujos objetivos sociais tenham pelo menos uma das seguintes finalidades:

I - promoção da assistência social;

II - promoção da cultura, defesa e conservação do patrimônio histórico e artístico;

III - promoção gratuita da educação, observando-se a forma complementar de participação das organizações de que trata esta Lei;

IV - promoção gratuita da saúde, observando-se a forma complementar de participação das organizações de que trata esta Lei;

V - promoção da segurança alimentar e nutricional;

VI - defesa, preservação e conservação do meio ambiente e promoção do desenvolvimento sustentável;

VII - promoção do voluntariado;

VIII - promoção do desenvolvimento econômico e social e combate à pobreza;

IX - experimentação, não lucrativa, de novos modelos sócio-produtivos e de sistemas alternativos de produção, comércio, emprego e crédito;

X - promoção de direitos estabelecidos, construção de novos direitos e assessoria jurídica gratuita de interesse suplementar;

XI - promoção da ética, da paz, da cidadania, dos direitos humanos, da democracia e de outros valores universais;

XII - estudos e pesquisas, desenvolvimento de tecnologias alternativas, produção e divulgação de informações e conhecimentos técnicos e científicos que digam respeito às atividades mencionadas neste artigo.

(http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9790.htm)

A intenção era restringir o acesso aos recursos públicos de ações sociais, direcionando-os para as Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público – OSCIPs.

Essa lei trouxe exigências adicionais relativas aos aspectos das prestações de contas, auditoria dos projetos e fiscalização institucional promovida pelo conselho fiscal da

instituição; ainda trouxe definições claras para as relações de obtenção de fundos públicos, criando a figura do Termo de Parceria em substituição ao contrato e ao convênio.

A Lei 9.790 institui o termo de parceria em seu art. 9º, onde diz

Fica instituído o Termo de Parceria, assim considerado o instrumento passível de ser firmado entre o Poder Público e as entidades qualificadas como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público destinado à formação de vínculo de cooperação entre as partes, para o fomento e a execução das atividades de interesse público previstas no art. 3º desta Lei. (http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9790.htm).

Segundo art. 10 da mesma Lei: “O Termo de Parceria firmado de comum acordo entre o Poder Público e as Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público discriminará direitos, responsabilidades e obrigações das partes signatárias” (http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9790.htm).

Desta forma, o termo de parceria funcionará como um guia, onde tratará das metas e resultados esperados com o projeto, da forma do recebimento dos recursos, das previsões de receitas e despesas, entre outros.

Em seu § 2º, no art.10, apontam-se as cláusulas essenciais ao termo de parceria, como segue

São cláusulas essenciais do Termo de Parceria:

I - a do objeto, que conterà a especificação do programa de trabalho proposto pela Organização da Sociedade Civil de Interesse Público;

II - a de estipulação das metas e dos resultados a serem atingidos e os respectivos prazos de execução ou cronograma;

III - a de previsão expressa dos critérios objetivos de avaliação de desempenho a serem utilizados, mediante indicadores de resultado;

IV - a de previsão de receitas e despesas a serem realizadas em seu cumprimento, estipulando item por item as categorias contábeis usadas pela organização e o detalhamento das remunerações e benefícios de pessoal a serem pagos, com recursos oriundos ou vinculados ao Termo de Parceria, a seus diretores, empregados e consultores;

V - a que estabelece as obrigações da Sociedade Civil de Interesse Público, entre as quais a de apresentar ao Poder Público, ao término de cada exercício, relatório sobre a execução do objeto do Termo de Parceria, contendo comparativo específico das metas propostas com os resultados alcançados, acompanhado de prestação de contas dos gastos e receitas efetivamente realizados, independente das previsões mencionadas no inciso IV;

VI - a de publicação, na imprensa oficial do Município, do Estado ou da União, conforme o alcance das atividades celebradas entre o órgão parceiro e a Organização da Sociedade Civil de Interesse Público, de extrato do Termo de Parceria e de demonstrativo da sua execução física e financeira, conforme modelo simplificado estabelecido no regulamento desta Lei, contendo os dados principais da documentação obrigatória do inciso V, sob pena de não liberação dos recursos previstos no Termo de Parceria.

(http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9790.htm)

Desta forma, ao obter recursos oriundos de parcerias com o governo, a entidade fica sujeita a uma série de obrigações que devem ser cumpridas sob o risco de não conseguir os recursos solicitados.

Quanto à execução do objetivo do projeto que trata a parceria, diz a Lei das OSCIP'S, em seu art.11, que: “A execução do objeto do Termo de Parceria será acompanhada e fiscalizada por órgão do Poder Público da área de atuação correspondente à atividade fomentada, e pelos Conselhos de Políticas Públicas das áreas correspondentes de atuação existentes, em cada nível de governo” (http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9790.htm).

Sendo assim, para as entidades que buscam trabalhar de forma honesta e com transparência, as parcerias firmadas com o Governo, podem ser uma solução para a execução de projetos que não tenham fontes de receitas previstas.

2.1.2 Tipos de entidades do Terceiro Setor

De acordo com Szazi (2006, p. 22), Terceiro Setor é “o conjunto de agentes privados com fins públicos, cujos programas visam atender direitos sociais básicos e combater a exclusão social e, mais recentemente, proteger o patrimônio ecológico”.

Para entendermos as diversas formas de organizações que compõem o Terceiro Setor, devemos conhecer as características que as definem como entidades sem fins lucrativos.

Segundo Olak e Nascimento (2006, p. 6)

[...] identificam-se como principais as seguintes características fundamentais e específicas das entidades sem fins lucrativos:

- o lucro não é sua razão de ser, mas um meio necessário para garantir a continuidade e o cumprimento de seus propósitos institucionais;
- seus propósitos institucionais, quaisquer que sejam suas preocupações específicas, objetivam provocar mudanças sociais;
- o patrimônio pertence à sociedade como um todo ou segmento dela, não cabendo aos seus membros ou mantenedores quaisquer parcelas de participação econômica no mesmo;
- as contribuições, doações e subvenções constituem-se, normalmente, nas principais fontes de recursos financeiros, econômicos e materiais dessas entidades.

Desta forma, podemos dizer que as entidades do Terceiro Setor são aquelas sem fins lucrativos que tem por objetivo atuar na sociedade de modo a melhorá-la, e que seu

patrimônio seja constituído a partir de doações e subvenções, não podendo, de forma alguma, retornar para seus participantes.

De acordo com Olak e Nascimento (2006, p. 9) diversas são as formas de se classificar as entidades do Terceiro Setor, podendo ser quanto à atividade que desempenham, quanto à origem dos recursos financeiros e materiais, e quanto à extensão dos benefícios sociais.

No entanto, a partir dos anos 90, no Brasil, cinco categorias de entidades se destacaram no Terceiro Setor. São as Associações; as Organizações filantrópicas, beneficentes e de caridade; as Organizações Não-Governamentais (ONGs); as Fundações Privadas; e as Organizações Sociais, conforme Olak e Nascimento (2003, p. 13)

A reforma do aparelho administrativo do Estado iniciada em 1995 inaugura uma nova fase na história das entidades sem fins lucrativos no Brasil. Mais do que colaboração marginal – marca registrada até meados dos anos 90 - trata-se agora de uma relação formal de parceria com o Estado, firmada e articulada no âmbito da gestão social (RODRIGUES, 1998:36). Desde então, pode-se perceber claramente que cinco categorias compõem o Terceiro Setor no Brasil: As Associações; as Organizações filantrópicas, beneficentes e de caridade; as Organizações Não-Governamentais (ONGs); as Fundações Privadas; e as Organizações Sociais.

Devido às diversas organizações do Terceiro Setor existentes, optou-se por aprofundar os estudos em apenas dois tipos de entidades sem fins lucrativos, as Associações e as Fundações.

2.1.2.1 Associações

Uma associação é criada pela união de pessoas com idéias e propósitos em comum, na forma de uma pessoa jurídica para que possam atingir seus objetivos, e que não tenha a finalidade de lucro.

Olak e Nascimento (2006, p. 13) definem as associações como

[...] organizações baseadas em contratos estabelecidos livremente entre os indivíduos para exercerem atividades comuns ou defenderem interesses comuns ou mútuos. Estão voltadas para seus membros, compreendendo uma grande variedade de objetivos e atividades, tais como recreativas, esportivas, culturais, artísticas, comunitárias e profissionais.

Com isso, podemos dizer que a principal característica que define as associações é a reunião de pessoas com objetivos comuns, e a não finalidade de lucro.

O fato de a entidade ser uma associação, não quer dizer, porém, que esta tenha objetivos de caráter social, pois mesmo não visando o lucro a entidade pode ser formada para uso exclusivo de poucos, como nos casos dos clubes recreativos. Portanto, devem-se diferenciar as associações de cunho social e as de cunho associativo.

Segundo Szazi (2006, p. 28)

Podemos definir as entidades de cunho associativo ou de benefício mútuo como aquelas de natureza endógena, ou seja, que dedicam suas ações ao benefício de seus quadros sociais. Já as entidades de cunho social ou de benefício público são aquelas de natureza exógena, que atuam em favor daqueles que estão fora de seus quadros sociais.

A definição de uma associação como de cunho social ou associativo é de extrema importância, pois será esta característica que indicará se a associação terá o direito de ser beneficiada com as vantagens fiscais disponibilizadas pelo poder público.

Para a criação da associação é necessário, somente, reunir em assembléia pelo menos duas pessoas com maioria civil e que tenham o propósito de se associar sem a finalidade de obter lucros e com objetivos lícitos. Nesta assembléia deverão ser expostos o objetivo da reunião e a finalidade a que se dedicará a associação, assim como a criação da mesa diretora que conduzirá a reunião.

Este processo é definido por Szazi (2006, p. 29) da seguinte forma

Reunidos os convidados, deverão ser expostos pelo anfitrião, ou por qualquer pessoa por ele indicada, o objetivo da reunião e os propósitos que se pretendem alcançar com a criação da associação. Antes do início dos debates, deverá ser formada uma mesa diretora, destinada a conduzir com maior eficiência o processo de troca de idéias e apreciação de propostas. Ela deverá ser composta, no mínimo, de um presidente dos trabalhos e de um secretário, que lavrará a ata, e ser eleita pelos presentes em votação simples, mas é usual que se faça por aclamação.

Após eleita a mesa diretora e iniciados os trabalhos, os presentes deverão tomar conhecimento da minuta do estatuto social, de forma a verificarem os pontos constantes neste.

A Lei nº 10.406 de 10 de janeiro de 2002 que institui o Código Civil, em seu artigo 53, define a constituição das associações como “a união de pessoas que se organizem para fins não econômicos”, e prevê a composição do estatuto que regerá a entidade em seu artigo 54, que diz:

Sob pena de nulidade, o estatuto das associações conterá:
I - a denominação, os fins e a sede da associação;

- II - os requisitos para a admissão, demissão e exclusão dos associados;
- III - os direitos e deveres dos associados;
- IV - as fontes de recursos para sua manutenção;
- V – o modo de constituição e de funcionamento dos órgãos deliberativos; (Redação dada pela Lei nº 11.127, de 2005)
- VI - as condições para a alteração das disposições estatutárias e para a dissolução.
- VII – a forma de gestão administrativa e de aprovação das respectivas contas. (Incluído pela Lei nº 11.127, de 2005).
(<http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/2002/L10406.htm>)

Com a aprovação do estatuto social, a próxima atitude a ser tomada é a eleição dos dirigentes para o primeiro mandato. Desta forma, deverá o presidente dos trabalhos empossar formalmente os dirigentes eleitos.

Ao final da reunião, não havendo outros assuntos a serem tratados, será redigida a ata da assembléia de constituição, contendo, segundo Szazi (2006, p. 30), “a identificação de todos os presentes e a transcrição dos fatos ocorridos, o texto integral do estatuto aprovado e a relação dos dirigentes eleitos, com o relato de sua posse”.

A associação passará a ter sua existência jurídica comprovada a partir do momento do registro dos atos constitutivos em Cartório de Registro de Pessoas Jurídicas.

Após o registro em cartório, outros registros também deverão ser realizados para que a associação esteja devidamente regularizada. Segundo Szazi (2006, p. 31), “Obtido o registro (em cartório), deverá ser providenciada a inscrição no CNPJ (antigo CGC) e na prefeitura, bem como nos demais órgãos de controle (Secretarias de Saúde, Educação ou Promoção Social), de acordo com a natureza da entidade”.

Para a dissolução da associação, basta que os associados realizem uma assembléia com este fim específico, e que deliberem sobre o encerramento da mesma.

Segundo Szazi (2006, p. 31)

A assembléia que deliberar a extinção poderá eleger um liquidante, que apurará os bens e dívidas da entidade, procedendo ao pagamento das últimas e relacionando os primeiros. Caso o levantamento já tenha sido previamente realizado, a assembléia deverá deliberar a destinação do patrimônio, depois de satisfeitas as dívidas, devendo-se atentar para eventuais restrições impostas por títulos e qualificações usufruídas pela entidade.

Desta forma, concluí-se que associação é uma entidade sem fins lucrativos constituída pela união de pessoas com um objetivo em comum, e que, através do seu estatuto, define as regras que regerão a entidade.

2.1.2.2 Fundações

Ao contrário de outros tipos de pessoas jurídicas, que se formam a partir da reunião de pessoas em busca de um objetivo comum, as fundações podem surgir da vontade de apenas um indivíduo, bastando que este, na figura do instituidor, disponibilize bens que tenham por objetivo alcançar a finalidade proposta pelo mesmo.

Szazi (2006, p. 37) define as fundações como “um patrimônio destinado a servir, sem intuito de lucro, a uma causa de interesse público determinada, que adquire personificação jurídica por iniciativa de seu instituidor”.

O primeiro passo para a constituição de uma fundação é a manifestação da vontade do instituidor em abrir mão da posse de alguns bens próprios de forma clara e legal.

De acordo com Szazi (2006, p. 39)

[...] a constituição de uma fundação requer uma manifestação pública e inequívoca de vontade do fundador, feita mediante escritura pública ou testamento (artigo 62 do CC), em que conste, dentre outros quesitos, a dotação inicial de patrimônio livre de qualquer ônus ou embaraço legal (artigo 62 do CC), a qual pode ser feita em dinheiro e outros bens corpóreos (imóveis, objetos de arte, jóias etc.) ou até bens incorpóreos, desde que providos de valor econômico (marcas, direitos de imagem, direitos autorais etc.).

Caso o instituidor decida ainda em vida dispor de seus bens para a constituição da fundação, ele terá até o momento do registro do ato de instituição da fundação para voltar atrás em sua vontade, pois após ser criada a pessoa jurídica o instituidor perde totais direitos sobre os bens.

Conforme Diniz (1998, p. 24)

[...] até o momento do registro do ato de instituição da fundação, o instituidor pode desistir da liberalidade a que se propõe, porque o bem continua no seu patrimônio, uma vez que, ainda, não existe pessoa jurídica, mas, após isso, o patrimônio fica vinculado ao escopo fundacional e às normas estatutárias. Personificada a Fundação (...) seus instituidores têm de cumprir a promessa de transferir os direitos sobre imóveis e móveis e efetuar os pagamentos assumidos. Não mais lhes será, portanto, permitida a revogação das liberalidades feitas.

Quanto às atividades exercidas pela fundação, Szazi (2006, p.39) explica que “A manifestação de vontade do instituidor deverá também, conter de maneira clara e bem especificada os fins a que a fundação se destina, que deverão ser lícitos, não lucrativos e de interesse coletivo”.

Assim, quando o instituidor declarar em testamento ou escritura pública a sua vontade em liberar bens para a constituição de uma fundação, deverá também indicar a que propósito estes bens se destinarão.

Como o proprietário abre mão de sua propriedade sobre os bens, a responsabilidade de velar pelos mesmos passa a ser do Ministério Público, já que o Código Civil dispõe em seu artigo 66 que “velará pelas fundações o Ministério Público, onde situadas”.

Para justificar a responsabilidade do Ministério Público em velar pelas fundações, Szazi (2006, p. 38) volta a definir as fundações como

[...] um patrimônio destinado a um bem comum, o qual, sendo em favor da coletividade, não mais pertence ao seu instituidor, não é de seus dirigentes e usuários, nem tampouco integra os bens do Estado. É para o bem de todos, mas não é de ninguém, requerendo, assim, que seja protegido de maneira especial.

A lei nº 5.869 de 11 de janeiro de 1973 que institui o Código do Processo Civil, prevê em seu capítulo 10, onde trata da Organização e da Fiscalização das Fundações, nos artigos 1.199 a 1.204, como o Ministério Público exercerá seu poder de fiscalização.

De acordo com Szazi (2006, p. 38)

Como decorrência do grande número de fundações existentes no Brasil e considerando as necessidades da adequada supervisão de suas atividades, foram criadas em algumas comarcas as promotorias de justiça especializadas, onde um promotor, denominado “curador de fundações”, exerce os atos de fiscalização que lhe foram outorgados pela lei, previstos no artigo 66 do Código Civil e de 1.199 a 1.204 do Código de Processo Civil.

Segundo o artigo 1.199 da lei nº 5.869, “o instituidor, ao criar a fundação, elaborará o seu estatuto ou designará quem o faça” (http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5869.htm). Então, se o primeiro passo para a constituição da fundação foi a manifestação pública da vontade do instituidor, o segundo passo será a elaboração do estatuto.

Elaborado o estatuto, este deverá ser submetido à apreciação do Ministério Público, que, no prazo de quinze dias, indicará posição favorável, ou não, à criação da entidade, podendo também indicar modificações no texto do estatuto.

O artigo 1.201, do Código de Processo Civil, diz que

Autuado o pedido, o órgão do Ministério Público, no prazo de 15 (quinze) dias, aprovará o estatuto, indicará as modificações que entender necessárias ou lhe denegará a aprovação.

§ 1º - Nos dois últimos casos, pode o interessado, em petição motivada, requerer ao juiz o suprimento da aprovação.

§ 2º - O juiz, antes de suprir a aprovação, poderá mandar fazer no estatuto modificações a fim de adaptá-lo ao objetivo do instituidor. (http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5869.htm)

Com a aprovação do estatuto, seguem os procedimentos de constituição com os devidos registros em Cartório de Notas, devendo o curador estar presente, no Cartório de Registro de pessoas Jurídicas, e, se necessário, no Cartório de Registro de Imóveis.

Segundo Szazi (2006, p. 40)

Aprovado o Estatuto, será autorizada a lavratura da escritura definitiva de instituição da fundação em cartório de notas de livre escolha do instituidor, e ao ato deverá comparecer o curador para intervir como anuente. O procedimento seguinte é o registro dos atos constitutivos (escritura) no Cartório de Registro de Pessoas Jurídicas, o que representará a aquisição da personalidade jurídica pelo patrimônio destinado à fundação. Caso a mesma escritura tenha sido usada para transferência de bens imóveis, o documento também precisará ser levado para registro nos cartórios de registro de imóveis correspondentes, para registro em nome do novo proprietário.

Obtido os registros cartoriais, faltarão ainda os registros junto a outros órgãos, como Receita Federal, através do CNPJ, e na prefeitura, através do Cadastro Municipal de Contribuintes, assim como nos órgãos de controle, como Secretarias de Saúde, Educação ou Promoção Social, correspondente às atividades da fundação.

Quanto à ocupação dos cargos dos membros eleitos, Szazi (2006, p. 40) afirma que

A posse dos membros eleitos do conselho curador e da diretoria e, eventualmente, de outros órgãos estatutários se fará em seqüência, mediante termo específico firmado em livro de atas do respectivo órgão, o que, eventualmente, pode ocorrer na própria escritura de instituição. Aqui vale apontar que o conselho curador tem, dentre suas atribuições, a fiscalização da diretoria.

Uma vez constituída a fundação, para que sejam feitas alterações no estatuto, o curador deverá ser consultado, e dependerá da sua aprovação para que haja a alteração. Conforme diz o artigo 1.203 do Código de Processo Civil:

A alteração do estatuto ficará sujeita à aprovação do órgão do Ministério Público. Sendo-lhe denegada, observar-se-á o disposto no art. 1.201, §§ 1º e 2º.

Parágrafo único - Quando a reforma não houver sido deliberada por votação unânime, os administradores, ao submeterem ao órgão do Ministério Público o estatuto, pedirão que se dê ciência à minoria vencida para impugná-la no prazo de 10 (dez) dias. (http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5869.htm)

Desta forma, comprova-se, mais uma vez, o poder de supervisão e velamento do Ministério Público junto às fundações. Qualquer alteração no modo de atuar da fundação

deverá ser submetida à apreciação do Ministério em prazos e padrões previamente determinados.

Neste sentido, Szazi (2006, p. 40) nos esclarece que

As alterações estatutárias deverão ser procedidas mediante deliberação do conselho curador, ouvido o curador de fundações e, se possível, o instituidor. A entidade, deverá também enviar ao Ministério Público, no prazo e na forma determinados pela Procuradoria geral da Justiça da unidade da federação onde se encontra sediada, um relatório detalhado de suas atividades no ano anterior, acompanhado das demonstrações financeiras e, se existentes, dos relatórios dos auditores independentes.

Sendo assim, fica claro que a função do Ministério Público quanto às fundações é de cuidar para que seus bens não sejam maltratados por administrações incompetentes, evitar que se utilize a fundação para outros fins que não o proposto pelo instituidor; enfim, velar e supervisionar a mesma. Segundo Szazi (2006, p. 38) a ação do Ministério Público “consiste em uma constante vigilância da entidade, acompanhando os fatos mais relevantes de sua existência desde o seu nascimento, eis que o curador deve aprontar o estatuto e autorizar seu registro”.

Então, pode-se concluir, de forma resumida, que para a constituição de uma fundação o instituidor deverá apresentar uma minuta do estatuto fundacional ao MP, que, aprovado, libera a lavratura do mesmo em cartório; e, após o registro, a entidade deverá ser inscrita no CNPJ, na prefeitura, e em seguida nos outros órgãos competentes.

Quanto à extinção da fundação, o Código de Processo Civil deixa claro em seu artigo 1.204 em que situações o Ministério Público ou outro interessado, poderão solicitar o fim da existência da entidade, quando diz:

Qualquer interessado ou o órgão do Ministério Público promoverá a extinção da fundação quando:

I - se tornar ilícito o seu objeto;

II - for impossível a sua manutenção;

III - se vencer o prazo de sua existência.

(http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5869.htm)

Com a extinção da fundação alguns procedimentos deverão ser seguidos, como a apuração das dívidas e dos bens que pertenciam à entidade, e a destinação que terá o patrimônio que pertencia à fundação.

Neste sentido, Szazi (2006, p. 41) diz que

A extinção deverá ser declarada judicialmente, com obrigação de citação do seu eventual administrador, apurando-se no curso do processo os bens e dívidas da entidade e procedendo ao pagamento das últimas e relacionando os primeiros. A sentença que decretar a extinção deverá dispor sobre a destinação do patrimônio líquido, devendo atentar para eventuais restrições impostas por títulos e qualificações usufruídas pela entidade.

Com o exposto, fica claro que ao extinguir uma fundação, os bens que pertenciam a ela não voltam para o antigo dono ou ficam a mercê do tempo, devendo ser doados a outra entidade que tenha o objetivo semelhante ao da fundação extinguida.

2.2 Regulamentação contábil

A regulamentação contábil, como orientação básica para registro e evidenciação das transações praticadas pelas entidades do terceiro setor no Brasil, são ainda muito recentes, e foram disciplinadas pelo Conselho Federal de Contabilidade por meio das Normas Brasileiras de Contabilidade, as chamadas NBC's.

As normas específicas para as entidades do Terceiro Setor são as seguintes

- NBC T 10.4 – Fundações (Resolução CFC nº 837, de 22 de fevereiro de 1999);
- NBC T 19.4 – Subvenção e Assistência Governamentais (Resolução CFC nº 1.143, de 21 de novembro de 2008);
- NBC T 10.18 – Entidades sindicais e associações de classe (Resolução CFC nº 838, de 22 de fevereiro de 1999, alterada pela Resolução CFC nº 852 de 13 de agosto de 1999);
- NBC T 10.19 – Entidades sem finalidade de lucros (Resolução CFC nº 877, de 18 de abril de 2000, alterada pela Resolução CFC nº 966, de 16 de maio de 2003).

Porém, mesmo com regulamentação própria, diversas entidades utilizam os mesmos métodos das empresas para a contabilização e elaboração dos demonstrativos contábeis, e um dos motivos para que isto ocorra pode ser a falta de preparo do contador, desacostumado a trabalhar com estas entidades.

Neste sentido, Andrade (1991, p. 309) enfatiza que estas entidades "frequentemente não estão submetidas a normas governamentais, tão comuns na área da contabilidade, e os contadores que com elas se envolvem acabam por não saber quais os critérios mais adequados para a confecção do registro contábil destas entidades".

Por isto a importância das normas de regulamentação. Seguindo as orientações previstas nas NBC's, o contador terá toda a informação necessária para realizar os procedimentos contábeis de forma correta.

Ainda sobre a contabilização dos atos nas entidades, Olak e Nascimento (apud Martins, 2006, p. 56) esclarecem que

[...] exatamente por não estarem estas instituições sujeitas às regras fiscais, elas têm condições de fazer sua contabilidade se aproximar mais da forma que melhor atenda às necessidades gerenciais em termos de informação. Isso não significa que devam simplesmente se esquecer dos Princípios Fundamentais de Contabilidade para procederem à escrituração da forma que quiserem. Devem, isso sim, fazer prevalecer na sua plenitude todas as boas normas contábeis para que possam as demonstrações de fato ser representativas da realidade.

A utilização dos Princípios Fundamentais de Contabilidade em sua plenitude é um dos itens que constam na NBC T 10.19, que em sua seção nº 10.19.1.6 diz que: "Aplicam-se às entidades sem finalidade de lucros os Princípios Fundamentais de Contabilidade, bem como as Normas Brasileiras de Contabilidade e suas Interpretações Técnicas e Comunicados Técnicos, editados pelo Conselho Federal de Contabilidade" (http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2000/000877) .

Sendo assim, antes de realizar os procedimentos contábeis previstos nas normas, os princípios contábeis devem estar bem definidos, em relação a quais são e o que significam, para que o contador possa realizar um bom trabalho.

Portanto, pela qualidade da pesquisa, analisam-se quais são os Princípios Fundamentais de Contabilidade e o que eles representam.

2.2.1 Princípios fundamentais de contabilidade

Segundo Olak e Nascimento (apud MARION. 2006, p. 57), "os princípios contábeis surgiram da necessidade de se apresentar uma linguagem comum para se preparar e interpretar apropriadamente os relatórios contábeis". Ou seja, os princípios contábeis são "a

lei maior” da contabilidade quando se trata de como atuar em um procedimento contábil, independente do tipo de organização envolvida na questão.

Além do mais, o conhecimento e a prática destes princípios estão previstos como obrigatórios para a prática da profissão contábil na Resolução do CFC nº. 750 de 29 de dezembro de 1993, que no artigo 1, parágrafo 1º, diz: “A observância dos Princípios Fundamentais de Contabilidade é obrigatória no exercício da profissão e constitui condição de legitimidade das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC)” (http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=1993/000750).

A Resolução do CFC nº 750/93, veio para atualizar substantiva e adjetivamente os princípios contábeis previstos anteriormente, na Resolução do CFC nº. 530/81; e, em seu artigo 3º, revela quais são os princípios

São Princípios Fundamentais de Contabilidade:

I - o da entidade;

II - o da continuidade;

III - o da oportunidade;

IV - o do registro pelo valor original;

V - o da atualização monetária;

VI - o da competência e

VII - o da prudência.

(http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=1993/000750)

O princípio da entidade reconhece a sua autonomia perante seus sócios, afirmando que o patrimônio da empresa não deve misturar-se aos dos sócios. A organização tem sua personalidade própria representada pelo CNPJ, e, diante disto, seus interesses devem ser preservados. Este princípio é definido no artigo 4º desta resolução da seguinte forma

O Princípio da ENTIDADE reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por conseqüência, nesta acepção, o Patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.

(http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=1993/000750)

O segundo princípio, o da Continuidade, trata do tempo de duração da entidade. Especifica que caso a organização tenha tempo de vida estipulado ou conhecido, este fato deverá ser levado em consideração no momento dos registros contábeis, pois pode interferir na avaliação dos atos.

O princípio da continuidade é definido no artigo 5º da Resolução CFC 750/93, e traz o seguinte texto

A CONTINUIDADE ou não da ENTIDADE, bem como sua vida definida ou provável, devem ser consideradas quando da classificação e avaliação das mutações patrimoniais, quantitativas e qualitativas.

§ 1º - A CONTINUIDADE influencia o valor econômico dos ativos e, em muitos casos, o valor ou o vencimento dos passivos, especialmente quando a extinção da ENTIDADE tem prazo determinado, previsto ou previsível.

(http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=1993/000750)

O princípio da oportunidade nos ensina que o registro de qualquer alteração patrimonial deve ser realizado tão logo se perceba o fato gerador da variação do patrimônio, devendo o registro compreender tanto os aspectos físicos quanto os monetários.

No artigo 6º da mesma resolução, o princípio da oportunidade é descrito da seguinte forma

O Princípio da OPORTUNIDADE refere-se, simultaneamente, à tempestividade e à integridade do registro do patrimônio e das suas mutações, determinando que este seja feito de imediato e com a extensão correta, independentemente das causas que as originaram.

§ único – Como resultado da observância do Princípio da Oportunidade:

I – desde que tecnicamente estimável, o registro das variações patrimoniais deve ser feito mesmo na hipótese de somente existir razoável certeza de sua ocorrência;

II – o registro compreende os elementos quantitativos e qualitativos, contemplando os aspectos físicos e monetários;

III – o registro deve ensejar o reconhecimento universal das variações ocorridas no patrimônio da ENTIDADE, em um período de tempo determinado, base necessária para gerar informações úteis ao processo decisório da gestão.

(http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=1993/000750)

O Princípio do Registro pelo Valor Original explica-se por si só. Este princípio nada mais é do que realizar os registros contábeis pelo valor real da operação, o valor que consta na nota fiscal de entrada.

De acordo com o artigo 7º da Resolução do CFC nº. 750/93, este princípio é assim definido

Os componentes do patrimônio devem ser registrados pelos valores originais das transações com o mundo exterior, expressos a valor presente na moeda do País, que serão mantidos na avaliação das variações patrimoniais posteriores, inclusive quando configurarem agregações ou decomposições no interior da ENTIDADE.

(http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=1993/000750)

O princípio seguinte pode ser tratado como um complemento ao princípio anterior, já que, conforme o inciso IV, do artigo 7º da Resolução do CFC nº. 750/93, “Os Princípios da

Atualização Monetária e do Registro pelo Valor Original são compatíveis entre si e complementares, dado que o primeiro apenas atualiza e mantém atualizado o valor de entrada” (http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=1993/000750).

O penúltimo princípio é o da competência. Este princípio esclarece que todas as receitas e despesas devem ser registradas na data em que ocorrerem, independente de quando vá ocorrer o recebimento ou pagamento das mesmas.

A Resolução do CFC nº. 750/93, em seu artigo 9º, diz que: “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” (http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=1993/000750).

Ainda em relação a este princípio, ressalta-se que as receitas serão consideradas realizadas quando (§ 3º, art. 9º, Resolução do CFC nº. 750/93)

- I – nas transações com terceiros, quando estes efetuarem o pagamento ou assumirem compromisso firme de efetivá-lo, quer pela investidura na propriedade de bens anteriormente pertencentes à ENTIDADE, quer pela fruição de serviços por esta prestados;
 - II – quando da extinção, parcial ou total, de um passivo, qualquer que seja o motivo, sem o desaparecimento concomitante de um ativo de valor igual ou maior;
 - III – pela geração natural de novos ativos independentemente da intervenção de terceiros;
 - IV – no recebimento efetivo de doações e subvenções.
- (http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=1993/000750)

E as despesas serão consideradas incorridas (§ 4º, art. 9º, Resolução do CFC nº. 750/93)

- I – quando deixar de existir o correspondente valor ativo, por transferência de sua propriedade para terceiro;
 - II – pela diminuição ou extinção do valor econômico de um ativo;
 - III – pelo surgimento de um passivo, sem o correspondente ativo.
- (http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=1993/000750)

O sétimo princípio, o da Prudência, ensina que quando houver dúvida sobre o valor do registro contábil, o responsável deverá optar pelo menor valor, quando se tratar de componentes do ativo, e realizará o registro pelo maior valor, quando forem do passivo.

De acordo com o artigo 10 da Resolução do CFC nº. 750/93, em seu parágrafo 1º, que diz que: “O Princípio da Prudência impõe a escolha da hipótese de que resulte menor patrimônio líquido, quando se apresentarem opções igualmente aceitáveis diante dos demais

Princípios Fundamentais de Contabilidade” (http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=1993/000750).

Concluí-se, desta forma, a apresentação dos Princípios Fundamentais da Contabilidade lembrando que a inobservância destes princípios constitui infração ao Código de Ética Profissional do Contabilista, conforme art. 11 da Resolução do CFC nº. 750/93.

2.2.2 Estrutura conceitual básica da contabilidade

A contabilidade apresenta, por meio de demonstrativos e índices, informações referentes à certa entidade em um determinado período e, se bem interpretadas, possibilitam a seus usuários tomar decisões variadas, como comprar, vender ou manter seus investimentos na organização, avaliar a capacidade da empresa de honrar suas dívidas, verificar a possibilidade da distribuição de lucros, entre outras.

De acordo com Iudícibus (2000, p. 42): “A contabilidade é, objetivamente, um sistema de informação e avaliação destinado a prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, com relação à entidade objeto de contabilização”.

Citando Hendriksen (1999, p.89), pode-se dizer que ambos os autores concordam que o foco da contabilidade é o auxílio aos seus usuários, já que ele diz que “O principal objetivo da divulgação de informações financeiras é apoiar os acionistas e outros indivíduos na tomada de decisões financeiras, ajudando-os a predizer os fluxos de caixa da empresa”.

Deve-se, outrossim, esclarecer quem são esses indivíduos que utilizam a contabilidade como ferramenta para suas decisões financeiras e, segundo Iudícibus (2000, p.42), entende-se por usuários da contabilidade “toda pessoa física ou jurídica que tenha interesse na avaliação da situação e do progresso de determinada entidade, seja tal entidade empresa, ente de finalidades não lucrativas, ou mesmo patrimônio familiar”.

Sendo assim, pode-se dizer que o objetivo da contabilidade é fornecer informações úteis a seus usuários para que possam avaliar a situação econômica e financeira da entidade, a fim de planejar as ações futuras, e a principal fonte de informações emitida pela contabilidade são as demonstrações contábeis.

No entanto, se não houvesse uma padronização das normas utilizadas para a emissão dos demonstrativos contábeis, como os usuários poderiam comparar os resultados obtidos por

diferentes empresas? Como saber que um passivo, ou um ativo, estaria classificado corretamente?

Assim, o Conselho Federal de Contabilidade, por meio da Resolução nº 1.121 de 28 de março de 2008, aprovou a NBC T 1 - Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis, que estabeleceu as diretrizes e os conceitos a serem seguidos para a preparação e apresentação das demonstrações contábeis.

A finalidade desta norma contábil é descrita da seguinte forma na própria resolução

- a) dar suporte ao desenvolvimento de novas normas e à revisão das existentes quando necessário;
- b) dar suporte aos responsáveis pela elaboração das demonstrações contábeis na aplicação das normas e no tratamento de assuntos que não tiverem sido objeto de normas;
- c) auxiliar os auditores independentes a formar sua opinião sobre a conformidade das demonstrações contábeis com as normas;
- d) apoiar os usuários das demonstrações contábeis na interpretação de informações nelas contidas, preparadas em conformidade com as normas; e
- e) proporcionar, àqueles interessados, informações sobre o enfoque adotado na formulação das normas.

(http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001121)

Portanto, fica claro que ao elaborar as demonstrações contábeis, o contador deverá sempre observar as normas contábeis, já que, de acordo com a resolução do CFC nº 1.121/08, “Esta Estrutura Conceitual se aplica às demonstrações contábeis de todas as entidades comerciais, industriais e outras de negócios que reportam, sejam no setor público ou privado” (http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001121).

Da resolução CFC nº 1.121/08 depreende-se dois pressupostos básicos para que as demonstrações contábeis alcancem seu objetivo de “fornecer informações sobre a posição patrimonial e financeira, o desempenho e as mudanças na posição financeira da entidade” (http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001121).

O primeiro é o regime de **Competência**, que garante que as receitas ou despesas realizadas pela entidade sejam registradas no momento em que ocorrem, e não quando há o pagamento ou recebimento de ambas, e desta forma garante que as demonstrações contábeis apresentem a realidade financeira e patrimonial da entidade na data do encerramento dos demonstrativos.

A resolução CFC nº 1.121/08 esclarece este pressuposto da seguinte maneira

As demonstrações contábeis preparadas pelo regime de competência informam aos usuários não somente sobre transações passadas envolvendo o pagamento e recebimento de caixa ou outros recursos financeiros, mas também sobre obrigações

de pagamento no futuro e sobre recursos que serão recebidos no futuro. Dessa forma, apresentam informações sobre transações passadas e outros eventos que sejam as mais úteis aos usuários na tomada de decisões econômicas.
(http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001121)

O segundo pressuposto é o da **Continuidade**, pelo qual se entende que a entidade tem a intenção de perpetuar-se no tempo através da execução de seus negócios e, sendo assim, as demonstrações contábeis devem ser elaboradas de modo a transparecer este intuito.

De acordo com a resolução CFC nº 1.121/08, ao preparar as demonstrações contábeis com base no pressuposto da continuidade

[...] presume-se que a entidade não tem a intenção nem a necessidade de entrar em liquidação, nem reduzir materialmente a escala das suas operações; se tal intenção ou necessidade existir, as demonstrações contábeis têm que ser preparadas numa base diferente e, nesse caso, tal base deverá ser divulgada.
(http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001121)

Além de seguir estes pressupostos básicos, as demonstrações contábeis deverão conter algumas características qualitativas para que as informações apresentadas nos demonstrativos sejam realmente úteis para os usuários.

Características como a compreensibilidade das demonstrações, a relevância, a materialidade, a confiabilidade, a neutralidade, a prudência e a integralidade das informações contidas nas demonstrações, a representação adequada, a primazia da essência sobre a forma e a comparabilidade.

Dentre todas essas características, a resolução CFC nº 1.121/08 destaca que, “as quatro principais características qualitativas são: compreensibilidade, relevância, confiabilidade e comparabilidade” (http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001121). Com isso, é necessário esclarecer exatamente o que estas características significam para que a elaboração das demonstrações contábeis ocorra de acordo com as normas contábeis.

A **Compreensibilidade** nada mais é do que preparar as demonstrações da maneira mais clara possível, de modo que o usuário, com um conhecimento mínimo de contabilidade e dos negócios da entidade, consiga entender sem grandes dificuldades as informações contidas nos demonstrativos apresentados. Apesar da presunção de conhecimento do usuário, a resolução CFC nº 1.121/08 faz um aviso para que os responsáveis pela elaboração das demonstrações não simplifiquem demais os demonstrativos a ponto de deixar informações importantes de fora das demonstrações, apenas para facilitar a compreensão para alguns usuários.

Sobre a compreensibilidade, a resolução CFC nº 1.121/08 diz

[...] presume-se que os usuários tenham um conhecimento razoável dos negócios, atividades econômicas e contabilidade e a disposição de estudar as informações com razoável diligência. Todavia, informações sobre assuntos complexos que devam ser incluídas nas demonstrações contábeis por causa da sua relevância para as necessidades de tomada de decisão pelos usuários não devem ser excluídas em nenhuma hipótese, inclusive sob pretexto de que seria difícil para certos usuários as entenderem.

(http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001121)

A **Relevância**, outra característica de qualidade das demonstrações contábeis, deve sempre ser levada em conta, já que, dependendo do grau de importância da informação, ela pode influenciar diretamente na decisão tomada pelo usuário.

A resolução CFC nº 1.121/08 explica que “as informações são relevantes quando podem influenciar as decisões econômicas dos usuários, ajudando-os a avaliar o impacto de eventos passados, presentes ou futuros ou confirmando ou corrigindo as suas avaliações anteriores” (http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001121).

Hendriksen (1999, p.97) diz que

Em seu nível mais básico, a informação relevante é a informação pertinente a questão a ser analisada. A informação pode ser pertinente de pelo menos três maneiras: afetando metas, afetando a compreensão, e afetando decisões. Cada uma dessas maneiras propicia uma definição de relevância.

Quanto a estas três maneiras de pertinência da informação, Hendriksen (1999, p.97) as esclarece utilizando a seguinte ilustração

Relevância para metas	Alcançada quando a informação permite que as metas dos usuários sejam atingidas. Determinação difícil quando as metas são subjetivas.
Relevância semântica	Alcançada quando o destinatário da informação compreende o significado pretendido da informação divulgada. Um pré-requisito essencial, mas não um objetivo primordial.
Relevância para tomada de decisões	Alcançada quando a informação facilita a tomada de decisões pelos usuários. Este é o objetivo primordial para o FASB (The Financial Accounting Standards Board).

Quadro 1 – Formas de relevância.

Fonte: Hendriksen (1999, p.97)

Sendo assim, pode-se afirmar que, caso o elaborador das demonstrações perceba que ao deixar de mencionar alguma informação nos demonstrativos, ele comprometerá o entendimento do usuário; ele não poderá deixar de incluí-la nas demonstrações contábeis, sob o risco de estar prejudicando a avaliação do usuário.

Entretanto, de nada adianta as demonstrações serem compreensíveis e possuir informações relevantes, se os elementos que as compõem não forem confiáveis. Uma informação só pode ser considerada de utilidade para o usuário se for verdadeira e livre de erros, e esta é a característica da **confiabilidade**.

Hendriksen (1999, p.99) afirma que “A confiabilidade, a outra característica principal específica a decisões, foi definida no SFAC 2 nos seguintes termos: a qualidade da informação que garante que a informação seja razoavelmente livre de erros e viés e represente fielmente o que visa representar”. Citando o FASB, Hendriksen (1999, p. 99) diz que a “confiabilidade é função de Fidelidade de representação, de Verificabilidade, e de Neutralidade”.

A fidelidade de representação é o fato de que as informações devem representar exatamente o que são. Segundo Hendriksen (1999, p. 99) “Para que alguém confie em informações, é essencial que elas representem fielmente os fenômenos que pretende representar”.

A verificabilidade diz que a informação, para ser confiável, deve ser capaz de se submeter à verificação de outros agentes, para que se comprove que esta representa a verdade. Hendriksen (1999, p. 100) diz que “O Asobat definiu a verificabilidade (...), como sendo aquele atributo da informação que permite a indivíduos qualificados, trabalhando independentemente um do outro, chegar a medidas ou conclusões essencialmente iguais, a partir do exame da mesma evidência”.

Quanto à neutralidade, Hendriksen (1999, p. 100) a define da seguinte forma

Neutralidade quer dizer que não há viés na direção de um resultado predeterminado. A neutralidade é particularmente importante para o Fasb, pois o conselho decidiu adotar a política de não permitir que seus padrões sejam utilizados para alcançar alguma meta econômica ou política específica.

A característica qualitativa da confiabilidade é definida pela resolução CFC nº 1.121/08 da seguinte forma

Uma informação pode ser relevante, mas a tal ponto não confiável em sua natureza ou divulgação que o seu reconhecimento pode potencialmente distorcer as

demonstrações contábeis. Por exemplo, se a validade legal e o valor de uma reclamação por danos em uma ação judicial movida contra a entidade são questionados, pode ser inadequado reconhecer o valor total da reclamação no balanço patrimonial, embora possa ser apropriado divulgar o valor e as circunstâncias da reclamação.

(http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001121)

Diante do exposto, denota-se que para que as demonstrações contábeis possuam a característica de confiabilidade, as informações devem representar seguramente aquilo que se quer demonstrar, deve ser possível que ao serem verificadas por outros contadores, estes cheguem a conclusões iguais às emitidas nos demonstrativos, e que ao elaborar as demonstrações contábeis o contador atue de forma honesta, buscando evidenciar exatamente a realidade da organização, sem manipular as informações para alcançar algum objetivo específico.

A quarta característica de qualidade das demonstrações contábeis apontadas como das mais importantes é a **Comparabilidade**, a qual é o atributo que permite ao usuário comparar a evolução patrimonial e financeira da entidade ao longo do tempo. É importante que ao apresentar as demonstrações contábeis, elas abordem mais de um exercício, para que esta comparação se torne mais fácil. Além disso, as demonstrações devem permitir aos usuários compararem as demonstrações de diferentes entidades, para que possam perceber a situação financeira e patrimonial da entidade em questão em relação a outras do mesmo ramo de negócios.

A resolução CFC nº 1.121/08 define a característica de comparabilidade da seguinte forma

Os usuários devem poder comparar as demonstrações contábeis de uma entidade ao longo do tempo, a fim de identificar tendências na sua posição patrimonial e financeira e no seu desempenho. Os usuários devem também ser capazes de comparar as demonstrações contábeis de diferentes entidades a fim de avaliar, em termos relativos, a sua posição patrimonial e financeira, o desempenho e as mutações na posição financeira.

(http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001121)

Portanto, fica clara a importância de utilizar as normas contábeis para a elaboração das demonstrações, pois com a padronização dos métodos de preparo dos demonstrativos, a comparação entre diferentes entidades torna-se mais simples e possibilita uma interpretação mais confiável.

Sobre a comparabilidade, Hendriksen (1999, p.101) diz o seguinte

[...] a utilidade da informação é significativamente ampliada quando é apresentada de maneira que permita comparar uma entidade a outra – ou à mesma entidade em outras datas. Portanto, define-se comparabilidade da seguinte maneira: a qualidade da informação que permite aos usuários identificar semelhanças e diferenças entre dois conjuntos de fenômenos econômicos.

Uma importante consequência da característica de comparabilidade é a obrigação por parte do elaborador de mencionar nas notas explicativas os métodos utilizados para o preparo dos demonstrativos e, desta forma, caso haja diferença quanto às práticas contábeis adotadas entre diferentes entidades, o usuário estará ciente da razão das disparidades.

Quanto a esta qualidade da comparabilidade, a resolução CFC nº 1.121/08 diz que

[...] os usuários devem ser informados das práticas contábeis seguidas na elaboração das demonstrações contábeis, de quaisquer mudanças nessas práticas e também o efeito de tais mudanças. Os usuários precisam ter informações suficientes que lhes permitam identificar diferenças entre as práticas contábeis aplicadas a transações e ventos semelhantes, usadas pela mesma entidade de um período a outro e por diferentes entidades. A observância das normas, inclusive a divulgação das práticas contábeis utilizadas pela entidade, ajudam a atingir a comparabilidade.
(http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001121)

Assim, conclui-se a apresentação das principais características qualitativas que devem ser base para a elaboração das demonstrações contábeis, de acordo com a resolução CFC nº 1.121/08. É necessário, no entanto, esclarecer que existem algumas limitações quanto a essas características, como a Tempestividade, o Equilíbrio entre Custo e Benefício, e o Equilíbrio entre as Características Qualitativas.

A **Tempestividade** é uma limitação que está diretamente ligada às características de qualidade de relevância e de confiabilidade da informação, pois se há demora na divulgação de certa informação, fatos novos podem ocorrer neste período que façam com que a notícia perca sua importância, ou credibilidade.

Sobre esta limitação, a resolução CFC nº 1.121/08 declara que

A Administração da entidade necessita ponderar os méritos relativos entre a tempestividade da divulgação e a confiabilidade da informação fornecida. Para fornecer uma informação na época oportuna pode ser necessário divulgá-la antes que todos os aspectos de uma transação ou evento sejam conhecidos, prejudicando assim a sua confiabilidade. Por outro lado, se para divulgar a informação a entidade aguardar até que todos os aspectos se tornem conhecidos, a informação pode ser altamente confiável, porém de pouca utilidade para os usuários que tenham tido necessidades de tomarem decisões nesse interím. Para atingir o adequado equilíbrio entre relevância e a confiabilidade, o princípio básico consiste em identificar qual a

melhor forma para satisfazer as necessidades do processo de decisão econômica dos usuários.

(http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001121)

Sendo assim, a entidade deve buscar um equilíbrio entre a relevância e a confiabilidade, de modo a identificar o momento mais oportuno de divulgar informações privilegiadas, procurando satisfazer a necessidade do usuário no momento em que ele está em processo de tomada de decisão.

O equilíbrio entre o custo e o benefício é considerado, de acordo com a resolução CFC nº 1.121/08, “uma limitação de ordem prática, ao invés de uma característica qualitativa” (http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001121).

Ao divulgar uma informação, a entidade deve fazer um paralelo entre os benefícios que serão adquiridos e os custos que serão incorridos com essa revelação. Esta comparação deve ser feita utilizando-se do bom senso, pois os benefícios podem não ser, exatamente, para os responsáveis por arcar com os custos.

A resolução CFC nº 1.121/08 esclarece este ato de ponderação da seguinte forma

A avaliação dos custos e benefícios é, entretanto, em essência, um exercício de julgamento. Além disso, os custos não recaem, necessariamente, sobre aqueles usuários que usufruem dos benefícios. Os benefícios podem também ser aproveitados por outros usuários, além daqueles para os quais as informações foram preparadas; por exemplo, o fornecimento de maiores informações aos credores por empréstimos pode reduzir os custos financeiros da entidade. Por essas razões, é difícil aplicar o teste de custo-benefício em qualquer caso específico.

(http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001121)

O equilíbrio entre as características qualitativas é algo que deve ser buscado pelo contador, utilizando sua experiência profissional, pois só ele poderá avaliar o grau de importância das características, quando da elaboração das demonstrações. A resolução CFC nº 1.121/08 diz que, “o objetivo é atingir um equilíbrio entre as características, a fim de satisfazer aos objetivos das demonstrações contábeis” (http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001121).

Fica claro, assim, que as demonstrações contábeis possuem muitas características qualitativas e algumas limitações quanto às características, e que o contador deve observar todas estas peculiaridades ao elaborar os demonstrativos; porém, em certas ocasiões, algumas características podem se mostrar mais importantes que outras, cabendo ao contador encontrar uma forma de equilibrá-las, para que as demonstrações não deixem de cumprir seus objetivos.

Desta forma, o contador possui a responsabilidade de seguir os princípios contábeis e também as normas expedidas pelos órgãos reguladores, a fim de emitir demonstrações que

possam ser úteis aos usuários e que contenham uma visão verdadeira e apropriada sobre a situação financeira e patrimonial da entidade.

Esta visão verdadeira e apropriada das demonstrações contábeis pode ser alcançada através da utilização das normas contábeis. A resolução CFC nº 1.121/08 diz que

Demonstrações contábeis são frequentemente descritas como apresentando uma visão verdadeira e apropriada (true and fair view) da posição patrimonial e financeira, do desempenho e das mutações na posição financeira de uma entidade. Embora esta Estrutura Conceitual não trate diretamente de tais conceitos, a aplicação das principais características qualitativas e de normas e práticas de contabilidade apropriadas normalmente resultam em demonstrações contábeis que refletem aquilo que geralmente se entende como apresentação verdadeira e apropriada das referidas informações.

Portanto, pode-se concluir que esta estrutura conceitual, em conjunto com os princípios contábeis, são as ferramentas básicas para que o contador possa elaborar as demonstrações contábeis de maneira apropriada ao que pedem os órgãos regulamentadores.

2.2.3 O Balanço Patrimonial

Um dos objetivos principais da contabilidade é a emissão de demonstrativos que representem de forma clara e exata a situação patrimonial e financeira da entidade, para que, através deles, os usuários possam tomar suas decisões a cerca da entidade.

Para que as demonstrações contábeis cumpram com o seu objetivo, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) aprovou em 17 de julho de 2009 o Pronunciamento Técnico CPC 26 que trata sobre a apresentação das demonstrações contábeis, onde esclarece a forma como estes deverão ser elaborados e, de acordo com este pronunciamento, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) aprovou, através da Resolução CFC nº 1.185/09, a NBC T 19.27 - Apresentação das Demonstrações Contábeis, transformando em norma contábil o pronunciamento CPC 26.

Esta norma vem para auxiliar os contadores, principalmente quanto à comparabilidade das demonstrações, uma característica qualitativa apontada como das mais importantes pela NBC T 1 – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis.

A resolução CFC nº 1.185/09 esclarece seu objetivo, no item 1, da seguinte forma

O objetivo desta Norma é definir a base para a apresentação das demonstrações contábeis, para assegurar a comparabilidade tanto com as demonstrações contábeis de períodos anteriores da mesma entidade quanto com as demonstrações contábeis de outras entidades. Nesse cenário, esta Norma estabelece requisitos gerais para a apresentação das demonstrações contábeis, diretrizes para a sua estrutura e os requisitos mínimos para seu conteúdo.

(http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001185)

Ao seguirmos as orientações da resolução CFC nº 1.185/09 estaremos dando um grande passo rumo à padronização dos métodos de elaboração das demonstrações contábeis, visto que esta norma deverá ser seguida por todos os tipos de entidades, como recomenda em seu item 2, quando diz que “Esta Norma deve ser aplicada em todas as demonstrações contábeis elaboradas e apresentadas de acordo com as normas, interpretações e comunicados técnicos do Conselho Federal de Contabilidade (CFC)” (http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001185).

Quanto ao desígnio das demonstrações contábeis, o CFC deixa claro por meio da resolução CFC nº 1.185/09 a que se destinam, dizendo em seu item 9 que

As demonstrações contábeis são uma representação estruturada da posição patrimonial e financeira e do desempenho da entidade. O objetivo das demonstrações contábeis é o de proporcionar informação acerca da posição patrimonial e financeira, do desempenho e dos fluxos de caixa da entidade que seja útil a um grande número de usuários em suas avaliações e tomada de decisões econômicas. As demonstrações contábeis também objetivam apresentar os resultados da atuação da administração na gestão da entidade e sua capacitação na prestação de contas quanto aos recursos que lhe foram confiados.

(http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001185)

Assim, novamente percebemos a importância das demonstrações contábeis quanto a sua elaboração, pois distorções na classificação de ativos ou passivos, ou de receitas e despesas, podem levar a decisões equivocadas por parte de investidores, administradores, financiadores, ou qualquer outro usuário que esteja envolvido com a entidade e utilize suas demonstrações como fonte de informação para suas decisões.

Apesar de o CFC recomendar a emissão do conjunto completo das demonstrações contábeis, neste trabalho analisa-se somente o Balanço Patrimonial, tendo em vista que na contabilidade de recursos restritos em entidades do Terceiro Setor tais recursos não transitam pelas contas de resultado e, por isso, não fazem parte da Demonstração do Resultado do Exercício da entidade. Pela qualidade do trabalho, porém, e para fins de conhecimento, cita-se

as demonstrações que compõem o conjunto completo de demonstrações contábeis, conforme a resolução CFC nº 1.185/09. São elas

- (a) balanço patrimonial ao final do período;
 - (b) demonstração do resultado do período;
 - (c) demonstração do resultado abrangente do período;
 - (d) demonstração das mutações do patrimônio líquido do período;
 - (e) demonstração dos fluxos de caixa do período;
 - (f) demonstração do valor adicionado do período, conforme NBC T 3.7 – Demonstração do Valor Adicionado, se exigido legalmente ou por algum órgão regulador ou mesmo se apresentada voluntariamente;
 - (g) notas explicativas, compreendendo um resumo das políticas contábeis significativas e outras informações explanatórias; e
 - (h) balanço patrimonial no início do período mais antigo comparativamente apresentado quando a entidade aplica uma política contábil retroativamente ou procede à reclassificação de itens das demonstrações contábeis, ou ainda quando procede à reclassificação de itens de suas demonstrações contábeis.
- (http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001185)

O Balanço Patrimonial é um demonstrativo contábil estático, pois demonstra a situação patrimonial e financeira da entidade em certo momento, e é indispensável para qualquer tipo de organização, seja ela de fins lucrativos, ou não.

Hendriksen (1999, p.282) define o balanço patrimonial como um dos objetivos da contabilidade e esclarece: “A apresentação de um resumo dos recursos e das obrigações de uma empresa aos acionistas e outros investidores, a intervalos regulares, sob a forma de uma demonstração de posição financeira, é um dos principais objetivos da contabilidade. Essa demonstração é mais popularmente conhecida como balanço”. Hendriksen (1999, p.282) lembra ainda o conceito de balanço do professor Willian Ripley, de Harvard, “como um instantâneo, fornecendo uma fotografia da empresa num dado momento”.

A NBC T 19.41 – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas, aprovada pela Resolução CFC nº 1.255/09, diz em seu item 2.15 que

O balanço patrimonial da entidade é a relação de seus ativos, passivos e patrimônio líquido em uma data específica, como apresentado nessa demonstração da posição patrimonial e financeira.

Eles são definidos da seguinte maneira:

Ativo é um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que benefícios econômicos futuros fluam para a entidade.

Passivo é uma obrigação atual da entidade como resultado de eventos já ocorridos, cuja liquidação se espera resulte na saída de recursos econômicos.

Patrimônio líquido é o valor residual dos ativos da entidade após a dedução de todos os seus passivos.

(http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001255)

Desta forma, pode-se dizer que o balanço patrimonial é o demonstrativo contábil que apresenta, ao final de certo período, do lado esquerdo, os valores do Ativo, constituído pelos bens e direitos da entidade e, do lado direito, o Passivo, com os saldos das obrigações devidas, e o patrimônio líquido, composto pela diferença entre o Ativo e o Passivo.

Para o melhor entendimento sobre o que representa o balanço patrimonial é necessário caracterizar exatamente o que é ativo, passivo e patrimônio líquido, uma vez que o conhecimento equivocado pode levar a resultados desastrosos quanto à classificação das operações realizadas pelas entidades.

Segundo o FASB (apud. HENDRIKSEN. 1999, p. 285), um Ativo deve possuir três características essenciais, bastando a ausência de apenas uma para que, em termos contábeis, não haja a existência de um ativo. As características são

1. Incorpora um benefício futuro provável que envolve a capacidade, isoladamente ou em combinação com outros ativos, de contribuir direta ou indiretamente à geração de entradas líquidas de caixa futuras.
2. Uma dada entidade pode conseguir o benefício e controlar o acesso de outras entidades a esse benefício.
3. A transação ou o evento originando o direito da entidade ao benefício, ou seu controle sobre o mesmo, já terá ocorrido.

Hendriksen (1999, p.286) resume a caracterização de um Ativo como “potenciais de fluxos de serviço ou direitos a benefícios futuros sob o controle de uma organização”, e faz ainda uma observação quanto à sua classificação: “deve ser notado que todos os ativos são fundamentalmente idênticos, a despeito de sua classificação convencional. Tanto estoques quanto intangíveis geram direitos a benefícios futuros. A classificação não altera sua natureza como ativos”.

Sobre o Passivo, o FASB (apud. HENDRIKSEN. 1999, p.286) também apresenta três características fundamentais para que algo possa ser assim classificado e, assim como no caso do Ativo, a ausência de apenas uma destas características torna o reconhecimento do passivo inviável. São elas

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

Assim como no caso do Ativo, Hendriksen (1999, p.289) resume sua opinião a cerca do Passivo da seguinte forma: “Do ponto de vista interpretativo, os passivos poderiam ser definidos como obrigações ou compromissos de uma empresa no sentido de entregar dinheiro, bens ou serviços a uma empresa ou organização externa em uma data futura”.

Sobre o patrimônio líquido, podemos dizer que ele abriga a diferença, positiva ou negativa, entre os ativos e passivos da empresa; que são representados pelo capital dos sócios, outras reservas e os lucros ou prejuízos acumulados.

A resolução CFC nº 1.255/09, em seu item 2.22, diz que o patrimônio líquido

[...] é o resíduo dos ativos reconhecidos menos os passivos reconhecidos. Ele pode ter subclassificações no balanço patrimonial. Por exemplo, as subclassificações podem incluir capital integralizado por acionistas ou sócios, lucros retidos e ganhos ou perdas reconhecidos diretamente no patrimônio líquido.

Assim, concluí-se a apresentação do balanço patrimonial de acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade emitidas pelo CFC e, apesar deste trabalho se tratar da contabilidade de recursos restritos em uma entidade do Terceiro Setor, e por isso sem fins lucrativos, a utilização destas normas para a emissão das demonstrações contábeis da entidade a ser analisada deverá seguir estes preceitos, apenas alterando algumas nomenclaturas de contas, conforme prevê a resolução CFC nº 1.185/09 em seu item 5, que diz

Esta Norma utiliza terminologia que é adequada às entidades com fins lucrativos, incluindo entidades de negócios do setor público. Caso entidades sem fins lucrativos do setor privado ou público venham a aplicar esta Norma, podem ter que retificar as descrições usadas para itens específicos das demonstrações contábeis e mesmo para as próprias demonstrações contábeis.

2.2.4 Aspectos contábeis específicos

As Entidades do Terceiro Setor do Brasil possuem regulamentação contábil própria através das Normas Brasileiras de Contabilidade, emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade, as já mencionadas NBC's.

São pelo menos quatro NBC's que orientam os contadores sobre a forma de registrar as operações que ocorrem com estas entidades: a NBC T 10.4, que trata exclusivamente das fundações; a NBC T 19.4, que versa sobre as entidades que recebem subvenções e assistências governamentais; a NBC T 10.18, criada somente para as entidades sindicais e

associações de classe; e a NBC T 10.19, que fala a respeito das entidades sem fins lucrativos de um modo mais amplo, abrangendo vários tipos de entidades.

Desta forma, o trabalho se baseará nas normas da NBC T 10.4, já que esta regula apenas as fundações e serve ainda como um modelo a ser seguido pelas outras entidades sem fins lucrativos, conforme seção 10.19.1.7 da NBC T 10.19, que diz: “Por se tratar de entidades sujeitas aos mesmos procedimentos contábeis, devem ser aplicadas, no que couber, as diretrizes da NBC T 10.4 - Fundações e NBC T 10.18 - Entidades Sindicais e Associações de Classe” (http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=1999/000837)

A NBC T 10.4 é composta por nove itens, que tratam das disposições gerais, do registro contábil, das demonstrações contábeis, e das notas explicativas aos demonstrativos. Estabelece, conforme seção 10.4.1.1, “os critérios e procedimentos específicos de avaliação, de registro contábil e de estruturação das demonstrações contábeis das Fundações” (http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=1999/000837).

Quanto aos registros contábeis, esta norma especifica que quando a entidade receber doações e contribuições em dinheiro, estas deverão ser contabilizadas em contas de receita e, em caso de recebimento de doações através de bens, a operação deverá ser contabilizada no Patrimônio Social da entidade, passando a integrá-lo.

Segundo a NBC T 10.4, em seu item 10.4.2, seções

10.4.2.2 – As doações e contribuições para custeio são contabilizadas em conta de receita. As doações e subvenções patrimoniais são contabilizadas no patrimônio social.

10.4.2.3 – As receitas de doações e contribuições para custeio são consideradas realizadas quando da emissão de nota de empenho ou da comunicação dos doadores, conforme o caso, devendo ser apropriadas, em bases mensais, de acordo com os períodos a serem beneficiados, quando estes forem identificáveis.

(http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=1999/000837)

Em relação às demonstrações contábeis que as fundações estão obrigadas a emitir, a NBC T 10.4, na seção 10.4.3.1, diz

As demonstrações contábeis que devem ser elaboradas pelas Fundações são as seguintes, determinadas pela NBC T 3 – Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das Demonstrações Contábeis: Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado, Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido e Demonstrações das Origens e Aplicações de Recursos.

(http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=1999/000837)

Ainda sobre os demonstrativos, é importante apontar a grande diferença entre as entidades sem fins lucrativos e as demais empresas quando da elaboração das demonstrações e os títulos de algumas contas.

No Balanço Patrimonial a mudança ocorrerá de acordo com a seção 10.4.4.2, “A conta Capital (item 3.2.2.12 I) será substituída pela conta Patrimônio Social, e a conta Lucros ou Prejuízos Acumulados (item 3.2.2.12 III) pela conta Superávits ou Déficits Acumulados” (http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=1999/000837).

Outras demonstrações que terão seus títulos alterados para que fiquem mais adequados à realidade das fundações, é a Demonstração do Resultado do Exercício e a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido.

Sobre a alteração na demonstração do resultado, a NBC T 10.4, seção 10.4.5.1, diz que

A denominação da Demonstração do Resultado (item 3.3 da NBC T 3) é alterada para Demonstração do Superávit ou Déficit, a qual deve evidenciar a composição do resultado de um determinado período. Além dessa alteração, a NBC T 3 é aplicada substituindo a palavra resultado dos itens 3.3.2.3 d, 3.3.2.3 g e 3.3.2.3 m, pela expressão superávit ou déficit.
(http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=1999/000837)

Então, quando falarmos de resultado nas demonstrações contábeis das fundações, deveremos substituir os termos convencionais, lucro ou prejuízo, por déficit, quando o resultado for negativo, e por superávit, quando o resultado for positivo.

Em relação à demonstração das mutações do patrimônio líquido, a mudança é semelhante ao Balanço Patrimonial, onde a conta do PL terá seu nome alterado para Patrimônio Social, conforme diz a NBC T 10.4, na seção 10.4.6.1: “A denominação Da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (item 3.5 da NBC T 3) é alterada para Demonstração das Mutações do Patrimônio Social, que deve evidenciar, num determinado período, a movimentação das contas que integram o seu patrimônio” (http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=1999/000837).

Nota-se, portanto, que a NBC T 10.4, assim como as demais normas, vem para auxiliar o contador nos registros e elaboração dos demonstrativos contábeis, em questões específicas de entidades diversas; no caso desta norma em questão, as Fundações.

Sendo assim, o conhecimento desta norma é de grande importância para o entendimento dos procedimentos adotados em relação às entidades sem fins lucrativos como um todo e para que possamos compreender e analisar a contabilização da aplicação dos

recursos de convênios nestas entidades, assim como sua evidenciação nos demonstrativos contábeis.

Ante o exposto, conclui-se a fundamentação teórica do trabalho e todos os aspectos tratados até aqui, os quais serão de suma importância para o entendimento dos estudos realizados, já que se entrará nas especificidades da contabilidade de recursos restritos, buscando alcançar os objetivos propostos.

3 ANÁLISE E DESCRIÇÃO DOS DADOS: UMA ASSOCIAÇÃO CATARINENSE

Neste capítulo apresenta-se a entidade escolhida para a execução do trabalho através de um breve histórico sobre sua constituição e suas funções, assim como o projeto selecionado para o estudo que se propõe esta monografia, que é a contabilização dos recursos recebidos e os dispêndios realizados pela entidade para a execução do projeto.

Inicia-se falando sobre a ASSOCA, a Associação Catarinense, e o porquê de sua constituição, quais seus objetivos iniciais e atuais, e como ela se tornou um agente SOFTEX, possibilitando a gestão do projeto PSI SW em Santa Catarina.

Esclarecida a situação da entidade, analisa-se o projeto de Regionalização do PSI SW, contextualizando o motivo de sua criação e quais os seus objetivos, para então verificar como é feita a contabilidade do recebimento de recursos e das despesas realizadas em função do projeto pela ASSOCA, e sobre a “prestação de contas”, que deverá ser feita para o financiador do projeto.

Em seguida, apresenta-se o balanço patrimonial da entidade, evidenciando a aplicação dos recursos do projeto e analisando se estão de acordo com as normas brasileiras de contabilidade expostas no capítulo 2.

3.1 Histórico da associação

A Associação Catarinense (ASSOCA) atua, desde 1984, em função do desenvolvimento do setor de tecnologia do Estado de Santa Catarina. Ao longo da sua existência, a ASSOCA se solidificou como uma das principais interlocutoras das empresas catarinenses de tecnologia junto aos poderes públicos municipais, estaduais e federal, além de outras entidades representativas e instituições do setor tecnológico.

A ASSOCA atua na articulação entre o setor tecnológico catarinense, centros de ensino e pesquisa e agências de financiamento, e mantém parceria com diversas empresas e entidades para oferecer cada vez mais benefícios e instrumentos de crescimento para seus associados, condições que fortalecem os vínculos e as potencialidades que o associativismo pode propiciar para os empreendimentos tecnológicos catarinenses por meio da ASSOCA e que têm como resultado maior o fortalecimento do setor tecnológico no Estado de Santa Catarina.

Com sede em Florianópolis, a ASSOCA possui associados presentes em todas as regiões do Estado. Os empreendimentos associados à ASSOCA são especializados no

desenvolvimento e comercialização de hardware, software e serviços para diversas áreas, entre elas: Agronegócio, Área Contábil, Área Jurídica, Automação Comercial, Aviação, Bancos e Financeiras, Educação, Engenharia e Construção, entre outras.

A ASSOCA assumiu, em março de 2004, a gestão do Núcleo de Desenvolvimento de Software de Florianópolis, um dos agentes nacionais da Sociedade Brasileira para Promoção e Exportação de Software (SOFTEX), que tem como objetivo apoiar a produção e o comércio do software brasileiro. A partir deste momento a ASSOCA passou a poder participar dos editais para seleção de agentes propostos pela SOFTEX e, conseqüentemente, a novos projetos e recursos.

3.2 O projeto de regionalização do PSI-SW

O projeto de Regionalização do PSI-SW é um subprojeto do PAI PSI-SW (Programa de Apoio Institucional ao PSI SW), e por isso, primeiramente deve-se esclarecer o projeto principal.

O PAI PSI-SW teve início com a assinatura de um contrato de subvenção com fundos da Comunidade Européia em 18 de setembro de 2008, entre a Agência Brasileira de Desenvolvimento Industrial (ABDI) e a Sociedade SOFTEX, que também faz parte de outro programa, chamado Projeto de Apoio à Inserção Internacional de Pequenas e Médias Empresas (PAIPME) – sendo seu objetivo promover e apoiar a expansão e diversificação das exportações de PMEs brasileiras, com ênfase particular nos produtos de maior conteúdo tecnológico.

O projeto visa potencializar as ações do PSI-SW (Projeto Setorial Integrado para Exportação de Software e Serviços Correlatos) de aumento do número de empresas exportadoras e incremento no valor das exportações brasileiras de software, atuando em três linhas diferentes, sendo uma delas a Regionalização do PSI-SW.

Esta parte do projeto tem como objetivo principal aumentar a capacidade de coordenação do PSI-SW pelos agentes regionais, de modo que estes tenham um envolvimento mais efetivo nas atividades de comercialização e internacionalização das empresas participantes, e que tenham autonomia de intervenção nas atividades.

Os objetivos específicos do projeto de Regionalização do PSI-SW são, entre outros, apoiar e fortalecer o Agente SOFTEX, promover a descentralização do projeto através do maior envolvimento dos Agentes SOFTEX, aumentar a presença de empresas das regiões

participantes no PSI-SW e preparar as empresas da região para exportar, através de capacitação, apoio e divulgação de casos de sucesso.

Quanto aos participantes do projeto e suas funções, fica responsável pela gestão a sociedade SOFTEX como coordenadora geral do projeto, a ABDI e a Comunidade Européia como financiadoras e apoiadoras nas ações praticadas, e os agentes SOFTEX pelo contato com as empresas e a responsabilidade de garantir que estas frequentem as atividades programadas e disponibilizem as informações sobre as contrapartidas necessárias.

Feitas estas considerações sobre o projeto, a ASSOCA, entidade objeto do estudo deste trabalho, aparece neste cenário como um agente SOFTEX que desenvolve, em Santa Catarina, o seu papel de intermediadora com as empresas participantes através do projeto de Regionalização do PSI-SW.

Desta forma, conclui-se a contextualização do projeto de Regionalização do PSI-SW, e passa-se a tratar dos aspectos contábeis referentes ao recebimento e à destinação destes recursos na associação estudada.

3.2.1 O edital para seleção dos agentes participantes do projeto

O edital nº 19/2008 foi o documento formal que deu início ao processo seletivo para a escolha dos agentes SOFTEX que participariam do projeto de Regionalização do PSI-SW e receberiam os recursos previstos. Todos os pré-requisitos necessários para a participação no projeto estavam previstos neste edital, assim como os resultados esperados, as atividades a serem desenvolvidas e todas as fases do processo.

Segundo o edital, para que uma entidade pudesse apresentar suas propostas para participar do projeto, ela deveria ser um agente, estar em dia com suas obrigações perante a SOFTEX e seguir todas as especificações estabelecidas por este documento.

Tratar-se-á, resumidamente, dos itens mencionados no edital, que começa fazendo uma apresentação onde esclarece que o mesmo faz parte do Projeto de Institucionalização do PSI-SW, subvencionado pela União Européia e executado pela ABDI através do Projeto de Apoio à Inserção Internacional de Pequenas e Médias Empresas (PAIIPME).

Em seguida, o edital apresenta os resultados esperados com as ações do projeto, como o aumento do número de empresas participantes no PSI-SW na região em que o agente atuar, aumento da competitividade nacional, capacitação dos empresários para negociações internacionais, aumento do número de empresas internacionalizadas na região, entre outros.

O edital lista as atividades a serem executadas pelos agentes para alcançarem os objetivos propostos, como a seleção de um consultor na região que possa selecionar, apoiar e acompanhar as empresas participantes, identificação e avaliação de empresas com potencial para integrar o projeto, apresentação de prestação de contas trimestralmente, conforme modelo estabelecido pela sociedade SOFTEX.

Seguindo, o documento apresenta as sete fases processuais a serem seguidas pelo agente; a primeira é a apresentação da proposta para participação do projeto, a segunda é seleção de um profissional para atuar como consultor regional do PSI-SW, a terceira fase é a aprovação deste profissional pela SOFTEX, a quarta é a assinatura do termo aditivo, a quinta são as prestações de contas parciais, a sexta são os relatórios mensais, e a última é a entrega do relatório final do projeto.

Estabelecidas as fases do processo, o edital faz algumas observações quanto à liberação dos recursos e às condições para o recebimento das parcelas. A primeira parcela somente seria disponibilizada após a assinatura do termo e a indicação de profissional aprovado pela SOFTEX.

Feitas estas observações, o documento descreve os procedimentos a serem seguidos pelos agentes para apresentação das propostas, sobre a qualificação técnica desejada, sobre os critérios para avaliação das propostas feitas, sobre como ocorrerá o processo de seleção dos agentes e, por fim, dá as disposições gerais referente ao projeto.

O documento possui ainda três anexos, sendo o primeiro a lista dos documentos que deverão ser apresentados pelos agentes proponentes, como comprovação de inscrição no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ), certidão de regularidade fiscal para com as Fazendas Federal, Estadual e Municipal, entre outros.

O segundo anexo é um questionário que deve ser preenchido pelos agentes interessados, onde prestarão informações sobre sua relação com a sociedade SOFTEX, e tomarão conhecimento dos pré-requisitos indicados.

O último anexo é um e-mail de divulgação sobre as novas ações do projeto PSI-SW enviado a todos os agentes SOFTEX, informando sobre a abertura do processo seletivo de agentes interessados em trabalhar com a regionalização do PSI-SW.

Este edital foi assinado em 23 de dezembro de 2008, pelo senhor Djalma Petit, Diretor de Mercado da Sociedade SOFTEX.

3.2.2 A contabilização das movimentações financeiras do projeto

O projeto de regionalização do PSI-SW teve início na ASSOCA em 5 de março de 2009, quando houve o primeiro recebimento de recursos no valor de R\$ 4.400,00 (quatro mil e quatrocentos reais) na conta corrente de número 19.392-5, na agência 4023-X, do Banco do Brasil.

Por conta deste recebimento, o lançamento contábil foi o seguinte:

D: Banco do Brasil Ag.: 4023-X C/C.: 19392-5 (AC)
 C: Recursos de Convênio (PC).....R\$ 4.400,00
 Hist.: Recebimento da 1º parcela de recursos de convênio.

Entende-se por este lançamento que o recurso recebido foi lançado a débito em conta do grupo de disponibilidades no Ativo Circulante, enquanto o crédito foi em uma conta do Passivo Circulante, em um grupo denominado de débitos de convênios.

Feito o lançamento contábil desta forma, fica claro para quem visualizá-lo e que tiver certo conhecimento contábil, que este se trata de um recurso restrito, pois o crédito no Passivo demonstra uma obrigação da entidade para com a fonte do recurso.

Desde a data do primeiro recebimento, até o dia 30 de abril, houve mais um recebimento, em 23 de abril, e também a cobrança de despesas bancárias no valor de R\$ 34,00 (trinta e quatro reais) em duas oportunidades; uma em 10 de março e outra em 13 de abril.

Desta forma, a tarifa mensal cobrada pelo banco para a manutenção da conta corrente, foi contabilizada creditando a conta do banco, referente ao projeto, e debitando a conta de Tarifas Bancárias (PC), no grupo de contas do projeto. O lançamento fica assim registrado:

D: Tarifas bancárias (PC)
 C: Banco do Brasil Ag.: 4023-X C/C.:19392-5 (AC).....R\$ 34,00
 Hist.: Valor referente à despesa bancária c/c 19392-5 deste mês.

Realizadas estas contabilizações o balancete de verificação do projeto, sem considerarmos as outras contas utilizadas pela associação, em 30 de abril de 2009, fica assim:

1. Balancete de Verificação			Exercício findo em 30 de abril de 2009
ASSOCA - ASSOCIAÇÃO CATARINENSE			
CNPJ: 00.000.000/0001-00			
ATIVO	SALDO INICIAL	SALDO FINAL	
CIRCULANTE	4366,00	8.732,00	
Disponibilidades	4366,00	8.732,00	
Banco do Brasil C/C.: 19392-5- Convênio PSI-SW.....	4366,00	8.732,00	
TOTAL DO ATIVO	4366,00	8.732,00	
PASSIVO	SALDO INICIAL	SALDO FINAL	
CIRCULANTE	4.366,00	8.732,00	
Débitos por Convênios	4.366,00	8.732,00	
Projeto de Regionalização do PSI-SW.....	4.366,00	8.732,00	
Recursos de Convênio.....	4.400,00	8.800,00	
Tarifas Bancárias.....	(34,00)	(68,00)	
TOTAL DO PASSIVO	4.366,00	8.732,00	

Quadro 2 – Balancete de verificação de abril de 2009.

FONTE: Dados da pesquisa.

Ao receber estes recursos, a entidade é orientada sobre como e em que aplicá-los e, no caso do projeto de Regionalização do PSI-SW, sabe-se que toda a quantia recebida deverá ser gasta na capacitação das empresas participantes e na conservação do projeto.

A ASSOCA optou por contratar empresas de consultoria e assessoria, com conhecimentos de “softwares” e do mercado externo, para que, através de palestras e cursos, tentassem alcançar o objetivo de qualificar as empresas partícipes.

Assim, após pesquisa de mercado, foram contratadas duas empresas que prestariam esses serviços. A EWM Consultoria em Informática Ltda e a BSWM Assessoria Empresarial S/C.

Em 5 de maio de 2009 ambas as empresas fornecedoras emitiram notas fiscais de serviços, sendo uma no valor de R\$ 3.480,00 (três mil quatrocentos e oitenta reais) emitida pela empresa EWM sob o número 23, e outra no valor de R\$ 4.830,00 (quatro mil oitocentos e trinta reais) emitida pela BSWM com o número 32.

Estas notas foram pagas somente em 13 de maio, mas, respeitando o princípio da competência, os registros contábeis, referentes a prestação de serviços, deverão ser feitos em 5 de maio da seguinte forma:

D: Serviços de Terceiros – PJ (PC).....	R\$ 3.480,00
C: EWM Consultoria em Informática Ltda (PC).....	R\$ 3.427,80
C: IRRF a Recolher – 1708 (PC).....	R\$ 52,20

Hist.: Valor referente à nota fiscal nº 23 EWM Consultoria em informática Ltda.

D: Serviços de Terceiros – PJ (PC).....R\$ 4.830,00

C: BSWM Assessoria Empresarial S/C (PC).....R\$ 4.757,55

C: IRRF a Recolher – 1708 (PC).....R\$ 72,45

Hist.: Valor referente à nota fiscal nº 32 BSWM Assessoria Empresarial S/C.

Realizados estes lançamentos, as despesas estão devidamente apropriadas para o posterior pagamento. Quanto ao crédito na conta de IRRF a recolher, trata-se da retenção de 1,5% (um e meio por cento) de Imposto de Renda Retido na Fonte que incide sobre “as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas, civis ou mercantis, pela prestação de serviços caracterizadamente de natureza profissional”, prevista no artigo nº 647 do decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999.

Os lançamentos referentes ao pagamento das notas, no dia 13, foram:

D: EWM Consultoria em Informática Ltda (PC)

C: Banco do Brasil Ag.: 4023-X C/C.: 19392-5 (AC).....R\$ 3.427,80

Hist.: Pago nota fiscal nº 23 EWM Consultoria em Informática Ltda.

D: BSWM Assessoria Empresarial S/C (PC)

C: Banco do Brasil Ag.: 4023-X C/C.: 19392-5 (AC).....R\$ 4.757,55

Hist.: Pago nota fiscal nº 32 BSWM Assessoria Empresarial S/C.

Em relação à retenção do IR realizada pela associação, o pagamento deste imposto deverá ser realizado através de um DARF (Documento de Arrecadação de Receitas Federais) até o dia 20 do mês seguinte ao fato gerador da retenção, que é caracterizado pela data de emissão da nota.

Como as palestras promovidas pelo projeto tinham uma duração mínima de quatro horas, era necessário fornecer algum tipo de alimentação aos participantes. Portanto, a ASSOCA optou por contratar uma empresa especializada em “coffe-breaks” para realizar este serviço. A empresa contratada foi a MPS Alimentos Ltda, e combinou-se que a associação informaria à empresa contratada a quantidade de participantes nos eventos e, baseado nesta informação, seria feito o orçamento.

Assim, para o primeiro evento, a MPS Alimentos Ltda prestou os serviços conforme o solicitado e emitiu a nota fiscal nº 417 em 6 de maio no valor de R\$ 212,50 (duzentos e doze reais e cinquenta centavos) e o pagamento foi combinado para o dia 14 do mesmo mês.

O registro contábil referente ao recebimento da nota e reconhecimento da despesa, ficou assim:

D: Refeições e Coffe-breaks (PC)

C: MPS Alimentos Ltda (PC).....R\$ 212,50

Hist.: Valor referente à nota fiscal nº 417 MPS Alimentos Ltda

E o lançamento relativo ao pagamento da despesa:

D: MPS Alimentos Ltda (PC)

C: Banco do Brasil Ag.: 4023-X C/C.: 19392-5 (AC).....R\$ 212,50

Hist.: Pago nota fiscal nº 417 MPS Alimentos Ltda

Ainda no mês de maio houve a cobrança de mais uma tarifa bancária mensal em 11 de maio no valor de R\$ 34,00 (trinta e quatro reais) e o recebimento da terceira parcela de recursos por parte da SOFTEX no valor de R\$ 4.400,00 (quatro mil e quatrocentos reais) e, não havendo mais movimentações contábeis neste período, em 31 de maio o balancete de verificação da entidade apresentará a seguinte situação, conforme o quadro a seguir:

1. Balancete de Verificação			Exercício findo em 31 de maio de 2009	
ASSOCA - ASSOCIAÇÃO CATARINENSE				
CNPJ: 00.000.000/0001-00				
ATIVO	SALDO INICIAL	SALDO FINAL		
CIRCULANTE	8.732,00	4.700,15		
Disponibilidades	8.732,00	4.700,15		
Banco do Brasil C/C.: 19392-5- Convênio PSI-SW.....	8.732,00	4.700,15		
TOTAL DO ATIVO	8.732,00	4.700,15		
PASSIVO	SALDO INICIAL	SALDO FINAL		
CIRCULANTE	8.732,00	4.700,15		
Débitos por Convênios	8.732,00	4.575,50		
Projeto de Regionalização do PSI-SW.....	8.732,00	4.575,50		
Recursos de Convênio.....	8.800,00	13.200,00		
Serviços de Terceiros - PJ.....	-	(8.310,00)		
Coffe-breaks e Refeições.....	-	(212,50)		
Tarifas Bancárias.....	(68,00)	(102,00)		
Obrigações Tributárias.....	-	124,65		
IRRF s/Serviços.....	-	124,65		
TOTAL DO PASSIVO	8.732,00	4.700,15		

Quadro 3 – Balancete de verificação de maio de 2009.

FONTE: Dados da pesquisa.

Neste momento percebe-se uma diferença entre os saldos da conta corrente e do projeto no valor de R\$ 124,65 (cento e vinte e quatro reais e sessenta e cinco centavos), que se refere à soma do IRRF das notas de entradas recebidas em maio, sendo uma das retenções no valor de R\$ 52,20, e a outra no valor de R\$ 72,45, e que estão devidamente apropriados no grupo de Obrigações Tributárias do Passivo Circulante.

O pagamento do imposto foi realizado no dia 19 de junho, e os lançamentos contábeis foram registrados assim:

D: IRRF a Recolher (PC)

C: Banco do Brasil Ag.: 4023-X C/C.: 19392-5 (AC).....R\$ 52,20

Hist.: Recolhimento ref. a IRRF s/nota fiscal nº 23 EWM Cons. em Informática Ltda.

D: IRRF a Recolher (PC)

C: Banco do Brasil Ag.: 4023-X C/C.: 19392-5 (AC).....R\$ 72,45

Hist.: Recolhimento ref. a IRRF s/nota fiscal nº 32 BSWM Asses. Empresarial S/C.

Ainda houve o recebimento da quarta parcela de recursos do projeto no valor de R\$ 4.400,00 (quatro mil e quatrocentos reais) no dia 9 de junho, o pagamento de despesas com

tarifas bancárias no mês de R\$ 34,00 (trinta e quatro reais), e a contratação de novos serviços da BSWM, que emitiu nota fiscal no valor de R\$ 1.800,00 (mil e oitocentos reais), em 27 de junho, com o número 39, para pagamento no dia 30 daquele mês; e assim feito.

Os registros contábeis foram realizados exatamente como nas operações semelhantes anteriores; ao final do mês de junho, o balancete representa a seguinte situação do projeto:

1. Balancete de Verificação			Exercício findo em 30 de junho de 2009
ASSOCA - ASSOCIAÇÃO CATARINENSE			
CNPJ: 00.000.000/0001-00			
ATIVO	SALDO INICIAL	SALDO FINAL	
CIRCULANTE	4.700,15	7.168,50	
Disponibilidades	4.700,15	7.168,50	
Banco do Brasil C/C.: 19392-5- Convênio PSI-SW.....	4.700,15	7.168,50	
TOTAL DO ATIVO	4.700,15	7.168,50	
PASSIVO	SALDO INICIAL	SALDO FINAL	
CIRCULANTE	4.700,15	7.168,50	
Débitos por Convênios	4.575,50	7.141,50	
Projeto de Regionalização do PSI-SW.....	4.575,50	7.141,50	
Recursos de Convênio.....	13.200,00	17.600,00	
Serviços de Terceiros - PJ.....	(8.310,00)	(10.110,00)	
Coffe-breaks e Refeições.....	(212,50)	(212,50)	
Tarifas Bancárias.....	(102,00)	(136,00)	
Obrigações Tributárias.....	124,65	27,00	
IRRF s/Serviços.....	124,65	27,00	
TOTAL DO PASSIVO	4.700,15	7.168,50	

Quadro 4 – Balancete de verificação de junho de 2009.
FONTE: Dados da pesquisa.

No decorrer do mês de julho de 2009, a entidade recebeu a quinta parcela de recursos no valor igual aos anteriores e pagou nova despesa bancária referente ao corrente mês. Pagou o IRRF referente à nota fiscal número 39 do fornecedor BSWM, no valor de R\$ 27,00 (vinte e sete reais), e contratou novamente seus serviços, desta vez mediante a nota fiscal nº 43, emitida em 30 de julho, no valor de R\$ 960,00 (novecentos e sessenta reais), e com pagamento somente para o mês de agosto.

Contratou-se, também, os serviços da EWM Consultoria em Informática Ltda por meio da nota fiscal nº 30, com emissão em 7 de julho, no valor de R\$ 1.932,00 (mil novecentos e trinta e dois reais), com vencimento no dia 15 do mesmo mês e, nesta data, foi feito o devido pagamento, considerando a retenção prevista, no valor de R\$ 1.903,02 (mil novecentos e três reais e dois centavos).

Portanto, realizados os devidos registros de apropriações, pagamentos e retenções, o balancete da entidade ficou assim representado em 31 de julho de 2009:

1. Balancete de Verificação			Exercício findo em 31 de julho de 2009
ASSOCA - ASSOCIAÇÃO CATARINENSE			
CNPJ: 00.000.000/0001-00			
ATIVO	SALDO INICIAL	SALDO FINAL	
CIRCULANTE	7.168,50	9.604,48	
Disponibilidades	7.168,50	9.604,48	
Banco do Brasil C/C.: 19392-5- Convênio PSI-SW.....	7.168,50	9.604,48	
TOTAL DO ATIVO	7.168,50	9.604,48	
PASSIVO	SALDO INICIAL	SALDO FINAL	
CIRCULANTE	7.168,50	9.604,48	
Fornecedores.....	-	945,60	
BSWM Assessoria Empresarial S/C.....	-	945,60	
Débitos por Convênios	7.141,50	8.615,50	
Projeto de Regionalização do PSI-SW.....	7.141,50	8.615,50	
Recursos de Convênio.....	17.600,00	22.000,00	
Serviços de Terceiros - PJ.....	(10.110,00)	(13.002,00)	
Coffe-breaks e Refeições.....	(212,50)	(212,50)	
Tarifas Bancárias.....	(136,00)	(170,00)	
Obrigações Tributárias	27,00	43,38	
IRRF s/Serviços.....	27,00	43,38	
TOTAL DO PASSIVO	7.168,50	9.604,48	

Quadro 5 – Balancete de verificação de julho de 2009.
FONTE: Dados da pesquisa.

No dia 4 de agosto aconteceram três movimentações financeiras referentes ao projeto: o recebimento da sexta parcela de recursos do projeto no valor de R\$ 4.400,00 (quatro mil e quatrocentos reais), o pagamento da nota fiscal nº 43 ao fornecedor BSWM Assessoria Empresarial S/C e houve também o pagamento de despesas com hospedagem e passagens aéreas, feito mediante a apresentação de relatórios de reembolso.

Neste caso, o palestrante da empresa BSWM desembolsou R\$ 180,00 (cento e oitenta reais) com passagens aéreas de ida e volta e R\$ 165,30 (cento e sessenta reais) em hospedagem de dois dias na cidade de Florianópolis, somando um total de R\$ 345,30 (trezentos e quarenta e cinco reais e trinta centavos) a serem reembolsados pelo projeto, já que estas despesas resultaram do fato da empresa fornecedora sediar-se em São Paulo e estes valores não estarem previstos no valor da nota fiscal.

O relatório foi apresentado no dia 4 de agosto e no mesmo dia foi quitado, gerando os seguintes lançamentos contábeis:

D: Hospedagens e Passagens Aéreas (PC)

C: Banco do Brasil Ag.: 4023-X C/C.: 12.224-5 (AC).....R\$ 345,30

Hist.: Pago a palestrante ref. reembolso de despesas de viagens conforme relatório.

As outras operações que ocorreram neste mês foi o pagamento mensal das tarifas bancárias no dia 10 e o pagamento, em 20 de agosto, dos impostos retidos sobre as notas fiscais de entrada com data de emissão em julho, no valor de R\$ 14,40 (quatorze reais e quarenta centavos), referente à nota nº 43, e no valor de R\$ 28,98 (vinte e oito reais e noventa e oito centavos), relativo à nota nº 30, totalizando R\$ 43,38 (quarenta e três reais e trinta e oito centavos) de IRRF recolhido.

Assim, como não há retenções e nem fornecedores a serem pagos no mês seguinte, ao final do mês de agosto o saldo da conta corrente estará igual ao saldo do projeto, conforme demonstra o quadro a seguir:

1. Balancete de Verificação		Exercício findo em 31 de agosto de 2009	
ASSOCA - ASSOCIAÇÃO CATARINENSE			
CNPJ: 00.000.000/0001-00			
ATIVO	SALDO INICIAL	SALDO FINAL	
CIRCULANTE	9.604,48	12.636,20	
Disponibilidades	9.604,48	12.636,20	
Banco do Brasil C/C.: 19392-5- Convênio PSI-SW.....	9.604,48	12.636,20	
TOTAL DO ATIVO	9.604,48	12.636,20	
PASSIVO	SALDO INICIAL	SALDO FINAL	
CIRCULANTE	9.604,48	12.636,20	
Fornecedores.....	945,60	-	
BSWM Assessoria Empresarial S/C.....	945,60	-	
Débitos por Convênios	8.615,50	12.636,20	
Projeto de Regionalização do PSI-SW.....	8.615,50	12.636,20	
Recursos de Convênio.....	22.000,00	26.400,00	
Serviços de Terceiros - PJ.....	(13.002,00)	(13.002,00)	
Hospedagens e Passagens Aéreas.....	-	(345,30)	
Coffe-breaks e Refeições.....	(212,50)	(212,50)	
Tarifas Bancárias.....	(170,00)	(204,00)	
Obrigações Tributárias	43,38	-	
IRRF s/Serviços.....	43,38	-	
TOTAL DO PASSIVO	9.604,48	12.636,20	

Quadro 6 – Balancete de verificação de agosto de 2009.

FONTE: Dados da pesquisa.

No mês de setembro acontece um fato que ainda não havia ocorrido no projeto. Surge a ocasião em que antecipar o pagamento à emissão da nota é vantajoso para a entidade. Diante de uma promoção de passagens aéreas optou-se por aproveitar a oportunidade e adquirir bilhetes para viagem futura, ainda mais podendo utilizar com os ministrantes de seus cursos. Então, em 10 de setembro, a entidade adquiriu dois bilhetes de ida e volta de Florianópolis para São Paulo, com viagem programada somente para outubro, mês em que há previsão de cursos e palestras, por R\$ 435,60 (quatrocentos e trinta e cinco reais e sessenta centavos). Esta nova operação é contabilizada debitando-se uma conta de Adiantamentos no Ativo Circulante, e creditando o banco correspondente, como segue:

D: Adiantamentos de Projetos (AC)

C: Banco do Brasil Ag.: 4023-X C/C.: 12.224-5 (AC).....R\$ 435,60

Hist.: Pago a empresa aérea para aquisição de bilhetes para uso futuro.

Este Ativo somente será baixado para a conta de dispêndio correspondente, no momento em que a despesa for realmente incorrida, ou seja, quando houver a efetiva utilização dos serviços da empresa aérea e as viagens forem realizadas. Após esta operação, a entidade ainda realizou as movimentações comuns do projeto, como o recebimento da sétima e oitava parcelas de recursos no valor de R\$ 4.400,00 (quatro mil e quatrocentos reais) cada, e tarifas bancárias no valor de R\$ 34,00 (trinta e quatro reais). Portanto, em 30 de setembro, a situação do projeto é assim representada, pelo quadro a seguir:

1. Balancete de Verificação		Exercício findo em 30 de setembro de 2009	
ASSOCA - ASSOCIAÇÃO CATARINENSE			
CNPJ: 00.000.000/0001-00			
ATIVO	SALDO INICIAL	SALDO FINAL	
CIRCULANTE	12.636,20	20.966,58	
Disponibilidades	12.636,20	20.966,58	
Banco do Brasil C/C.: 19392-5- Convênio PSI-SW.....	12.636,20	20.966,58	
Adiantamentos.....	-	435,62	
Adiantamentos de Projetos.....	-	435,62	
TOTAL DO ATIVO	12.636,20	21.402,20	
PASSIVO	SALDO INICIAL	SALDO FINAL	
CIRCULANTE	12.636,20	21.402,20	
Fornecedores.....	-	-	
BSWM Assessoria Empresarial S/C.....	-	-	
Débitos por Convênios	12.636,20	21.402,20	
Projeto de Regionalização do PSI-SW.....	12.636,20	21.402,20	
Recursos de Convênio.....	26.400,00	35.200,00	
Serviços de Terceiros - PJ.....	(13.002,00)	(13.002,00)	
Hospedagens e Passagens Aéreas.....	(345,30)	(345,30)	
Coffe-breaks e Refeições.....	(212,50)	(212,50)	
Tarifas Bancárias.....	(204,00)	(238,00)	
Obrigações Tributárias.....	-	-	
IRRF s/Serviços.....	-	-	
TOTAL DO PASSIVO	12.636,20	21.402,20	

Quadro 7 – Balancete de verificação de setembro de 2009.

FONTE: Dados da pesquisa.

No mês de outubro não houve recebimento de novas parcelas de recursos, pois no mês anterior já haviam sido recebidas duas, mas outras operações foram realizadas como de costume.

Neste mês a entidade contratou a Master Marketing e Eventos Ltda para divulgar os trabalhos realizados e ajudar na publicidade do projeto, por R\$ 2.000,00 (dois mil reais), com pagamento dentro do próprio mês, e realizada a devida retenção.

O lançamento referente à apropriação e ao pagamento desta despesa é realizado seguindo o exemplo dos outros fornecedores de serviços. Faz-se um débito na conta de Marketing e Publicidade no Passivo Circulante, no valor de R\$ 2.000,00 (dois mil reais), e são feitos dois créditos, um na conta do fornecedor, no valor de R\$ 1.970,00 (mil novecentos e setenta reais) no Passivo Circulante, e outro na conta de IRRF a Recolher, no valor de R\$ 30,00 (trinta reais), também no Passivo Circulante. No pagamento credita-se o banco, e debita-se o fornecedor correspondente.

Houve, também, a contratação da BSWM para que atuasse no evento programado para este mês por R\$ 4.500,00 (quatro mil e quinhentos reais) e, aproveitando a oportunidade, a

entidade utilizou as passagens que havia adquirido no mês anterior para o transporte do palestrante. O pagamento pelos serviços prestados pela BSWM e a utilização das passagens, também ocorreram dentro do mês de outubro.

Como houve a utilização das passagens aéreas adquiridas antecipadamente, a baixa deste ativo é feito da seguinte maneira:

D: Hospedagens e Passagens Aéreas (PC)

C: Adiantamentos de Projetos (AC).....R\$ 435.62

Hist.: Valor referente à utilização de passagens aéreas adquiridas antecipadamente.

Contratou-se para prestar serviços de coffe-break durante o evento, a empresa MPS Alimentos Ltda, ao que foi paga, à vista, o valor de R\$ 860,00 (oitocentos e sessenta reais), no dia 20 e, como não poderia faltar, ocorreu também a cobrança de R\$ 34,00 (trinta e quatro reais), referente a tarifas bancárias do mês, sendo esta a última operação ocorrida naquele período.

Assim, realizadas as devidas retenções e apropriações, em 31 de outubro o balancete apresentava a configuração conforme quadro:

1. Balancete de Verificação		Exercício findo em 31 de outubro de 2009	
ASSOCA - ASSOCIAÇÃO CATARINENSE			
CNPJ: 00.000.000/0001-00			
ATIVO	SALDO INICIAL	SALDO FINAL	
CIRCULANTE	21.402,20	13.670,08	
Disponibilidades	20.966,58	13.670,08	
Banco do Brasil C/C.: 19392-5- Convênio PSI-SW.....	20.966,58	13.670,08	
Adiantamentos	435,62	-	
Adiantamentos de Projetos.....	435,62	-	
TOTAL DO ATIVO	21.402,20	13.670,08	
PASSIVO	SALDO INICIAL	SALDO FINAL	
CIRCULANTE	21.402,20	13.670,08	
Fornecedores.....	-	-	
BSWM Assessoria Empresarial S/C.....	-	-	
Débitos por Convênios	21.402,20	13.572,58	
Projeto de Regionalização do PSI-SW	21.402,20	13.572,58	
Recursos de Convênio.....	35.200,00	35.200,00	
Serviços de Terceiros - PJ.....	(13.002,00)	(17.502,00)	
Hospedagens e Passagens Aéreas.....	(345,30)	(780,92)	
Coffe-breaks e Refeições.....	(212,50)	(1.072,50)	
Tarifas Bancárias.....	(238,00)	(272,00)	
Publicidade e Marketing.....	-	(2.000,00)	
Obrigações Tributárias	-	97,50	
IRRF s/Serviços.....	-	97,50	
TOTAL DO PASSIVO	21.402,20	13.670,08	

Quadro 8 – Balancete de verificação de outubro de 2009.

FONTE: Dados da pesquisa.

No mês de novembro, a entidade decidiu realizar um grande evento, por meio de um circuito de palestras e debates, então, em conjunto com o trabalho desenvolvido pela empresa de marketing, surgiu a idéia de produzir materiais explicativos e brindes para serem distribuídos neste evento, como folders, canetas, blocos de anotações e apostilas.

Para tanto, foi realizado um pedido junto à empresa CRVG Materiais para Escritório e Brindes Ltda, para que certa quantidade de materiais, no valor de R\$ 650,00 (seiscentos e cinquenta reais), fosse entregue no dia 12 de novembro, e que o pagamento seria feito no momento da entrega.

No dia do recebimento do material, o registro contábil foi feito da seguinte forma:

D: Materiais para Cursos e Eventos (PC)

C: Banco do Brasil Ag.: 4023-X C/C.: 12.224-5 (AC).....R\$ 650,00

Hist.: Pago nota fiscal nº 203 a CRVG Materiais para Escritório e Brindes Ltda.

Além desta operação, ocorreu ainda o pagamento das tarifas bancárias do mês, o recolhimento do IRRF referente às notas recebidas no mês anterior, e a contratação de novos serviços junto a BSWM Assessoria Empresarial S/C e a EWM Consultoria em Informática Ltda, totalizando R\$ 8.000,00 (oito mil reais), sendo uma nota de cada fornecedor no valor de R\$ 4.000,00 (quatro mil reais). Ambas as notas foram pagas no dia 13 de novembro, no valor de R\$ 3.940,00 (três mil novecentos e quarenta reais), considerando a retenção de 1,5% a título de Imposto de Renda.

Após o registro destas operações, o saldo do projeto no balancete em 30 de novembro, foi o seguinte:

1. Balancete de Verificação		Exercício findo em 30 de novembro de 2009	
ASSOCA - ASSOCIAÇÃO CATARINENSE			
CNPJ: 00.000.000/0001-00			
ATIVO	SALDO INICIAL	SALDO FINAL	
CIRCULANTE	13.670,08	5.008,58	
Disponibilidades	13.670,08	5.008,58	
Banco do Brasil C/C.: 19392-5- Convênio PSI-SW.....	13.670,08	5.008,58	
TOTAL DO ATIVO	13.670,08	5.008,58	
PASSIVO	SALDO INICIAL	SALDO FINAL	
CIRCULANTE	13.670,08	5.008,58	
Fornecedores.....	-	-	
BSWM Assessoria Empresarial S/C.....	-	-	
Débitos por Convênios	13.572,58	4.888,58	
Projeto de Regionalização do PSI-SW	13.572,58	4.888,58	
Recursos de Convênio.....	35.200,00	35.200,00	
Serviços de Terceiros - PJ.....	(17.502,00)	(25.502,00)	
Hospedagens e Passagens Aéreas.....	(780,92)	(780,92)	
Coffe-breaks e Refeições.....	(1.072,50)	(1.072,50)	
Tarifas Bancárias.....	(272,00)	(306,00)	
Publicidade e Marketing.....	(2.000,00)	(2.000,00)	
Materiais para Cursos e Eventos.....	-	(650,00)	
Obrigações Tributárias	97,50	120,00	
IRRF s/Serviços.....	97,50	120,00	
TOTAL DO PASSIVO	13.670,08	5.008,58	

Quadro 9 – Balancete de verificação de novembro de 2009.

FONTE: Dados da pesquisa.

Para o mês de dezembro estava previsto, de acordo com a programação do projeto, o repasse da última parcela de recursos à entidade, que deveria realizar suas atividades de modo a extinguir os recursos ao término daquele mês, pois estava planejada para janeiro de 2010 a prestação de contas da utilização dos recursos ao agente financiador.

Assim, a entidade recebeu em 3 de dezembro a nona parcela de recursos em valor idêntico aos recebimentos anteriores, totalizando R\$ 39.600,00 (trinta e nove mil e seiscentos reais), em recursos recebidos no período de março a dezembro de 2009.

Então, para concluir o projeto, a entidade optou por fazer um último evento com todas as empresas participantes, contratando novamente as empresas BSWM e EWM para prestarem seus serviços, onde foi cobrado o valor de R\$ 4.000,00 (quatro mil reais) pela BSWM, e o valor de R\$ 4.900,00 (quatro mil e novecentos reais) pela EWM, e ficou combinado com as duas empresas o pagamento para o dia 17 daquele mês.

Para a realização do evento foi novamente necessária a contratação de uma empresa que fornecesse a alimentação para os participantes, ao que a entidade optou por contratar novamente a empresa MPS Alimentos Ltda, já que conhecia o serviço prestado pela empresa e este foi satisfatório.

Assim, combinou-se que a MPS Alimentos forneceria o coffe-break ao final do evento, e o pagamento, no valor de R\$ 354,58 (trezentos e cinquenta e quatro reais e cinquenta e oito centavos), seria realizado também no dia 17, quando a empresa apresentaria o documento fiscal apropriado.

Apresenta-se, então, a contabilização destas operações, começando pela apropriação das notas fiscais de serviço, em 8 de dezembro:

D: Serviços de Terceiros – PJ (PC).....	R\$ 4.900,00
C: EWM Consultoria em Informática Ltda (PC).....	R\$ 4.826,50
C: IRRF a Recolher – 1708 (PC).....	R\$ 73,50
Hist.: Valor referente à nota fiscal nº 54 EWM Consultoria em informática Ltda	

D: Serviços de Terceiros – PJ (PC).....	R\$ 4.000,00
C: BSWM Assessoria Empresarial S/C (PC).....	R\$ 3.940,00
C: IRRF a Recolher – 1708 (PC).....	R\$ 60,00
Hist.: Valor referente à nota fiscal nº 65 BSWM Assessoria Empresarial S/C	

E, em 17 de dezembro, foi realizado o pagamento a todos os fornecedores, através de cheques nominais às empresas. Os registros contábeis destas operações ficaram da seguinte forma:

D: BSWM Assessoria Empresarial S/C (PC)

C: Banco do Brasil Ag.: 4023-X C/C.: 12.224-5 (AC).....R\$ 3.940,00

Hist.: Pago nota fiscal nº 54 a EWM Consultoria em Informática Ltda

D: EWM Consultoria em Informática Ltda (PC)

C: Banco do Brasil Ag.: 4023-X C/C.: 12.224-5 (AC).....R\$ 4.826,50

Hist.: Pago nota fiscal nº 65 a BSWM Assessoria Empresarial S/C.

D: Coffe-breaks e Refeições (PC)

C: Banco do Brasil Ag.: 4023-X C/C.: 12.224-5 (AC).....R\$ 354,58

Hist.: Pago nota fiscal nº 242 a MPS Alimentos Ltda.

Ainda no mês de dezembro houve a cobrança da tarifa bancária mensal para a manutenção da conta corrente no dia 15 e, no dia 18, foi realizado o recolhimento do IRRF referente às notas de serviços recebidas em novembro, no valor de R\$ 120,00 (cento e vinte reais).

Após a realização destes pagamentos, a entidade percebeu que restaria na conta bancária somente o necessário para o recolhimento do IRRF referente aos serviços contratados neste mês, e que venceriam no dia 20 do mês seguinte, e, se a entidade esperasse para pagar o imposto somente no vencimento, o banco cobraria a tarifa mensal referente ao mês de janeiro de 2010, e não haveria saldo suficiente na conta.

Por este motivo, a entidade resolveu antecipar o recolhimento do imposto, realizando o pagamento no dia 23 de dezembro, sendo registrado na contabilidade da seguinte forma:

D: IRRF s/Serviços – 1708 (PC)

C: Banco do Brasil Ag.: 4023-X C/C.: 12.224-5 (AC).....R\$ 60,00

Hist.: Recolhimento de IRRF s/nota fiscal nº 54 EWM Cons. em Informática Ltda.

D: IRRF S/Serviços – 1708 (PC)

C: Banco do Brasil Ag.: 4023-X C/C.: 12.224-5 (AC).....R\$ 73,50

Hist.: Recolhimento de IRRF s/nota fiscal nº 65 BSWM Assessoria Empresarial S/C.

Após registrar todas as operações realizadas no mês de dezembro, o saldo da conta corrente do projeto zerou e, em contrapartida, a conta do projeto no Passivo Circulante também, o que demonstra o fim dos recursos e, conseqüentemente, o encerramento do projeto.

Portanto, o balancete de verificação, em 31 de dezembro de 2009, apresentou a seguinte composição conforme quadro:

1. Balancete de Verificação		Exercício findo em 31 de dezembro de 2009	
ASSOCA - ASSOCIAÇÃO CATARINENSE			
CNPJ: 00.000.000/0001-00			
ATIVO	SALDO INICIAL	SALDO FINAL	
CIRCULANTE	5.008,58	-	
Disponibilidades	5.008,58	-	
Banco do Brasil C/C.: 19392-5- Convênio PSI-SW.....	5.008,58	-	
TOTAL DO ATIVO	5.008,58	-	
PASSIVO	SALDO INICIAL	SALDO FINAL	
CIRCULANTE	5.008,58	-	
Débitos por Convênios	4.888,58	-	
Projeto de Regionalização do PSI-SW.....	4.888,58	-	
Recursos de Convênio.....	35.200,00	39.600,00	
Serviços de Terceiros - PJ.....	(25.502,00)	(34.402,00)	
Hospedagens e Passagens Aéreas.....	(780,92)	(780,92)	
Coffe-breaks e Refeições.....	(1.072,50)	(1.427,08)	
Tarifas Bancárias.....	(306,00)	(340,00)	
Publicidade e Marketing.....	(2.000,00)	(2.000,00)	
Materiais para Cursos e Eventos.....	(650,00)	(650,00)	
Obrigações Tributárias	120,00	-	
IRRF s/Serviços.....	120,00	-	
TOTAL DO PASSIVO	5.008,58	-	

Quadro 10 – Balancete de verificação de dezembro de 2009.

FONTE: Dados da pesquisa.

Conclui-se, assim, a apresentação da contabilização da aplicação dos recursos do projeto de Regionalização do PSI-SW pela ASSOCA e como estas operações refletiram no balancete da entidade, desde o momento do recebimento da primeira parcela de recursos, até o encerramento do projeto.

3.2.3 A prestação de contas ao agente financiador

Conforme previsto no edital, o agente SOFTEX que for selecionado para executar o projeto, deverá prestar contas trimestralmente das destinações dadas aos recursos recebidos, e

entregar relatórios mensais sobre as atividades praticadas. Para as prestações de contas, devem ser utilizados os relatórios recomendados pela SOFTEX, um modelo próprio com rubricas específicas aos tipos de despesas permitidas pelo projeto.

Desta forma, para preencher o relatório trimestral de prestação de contas, o responsável pode solicitar à contabilidade um balancete de verificação referente ao trimestre desejado. Através do balancete, ele poderá visualizar todos os dispêndios que o projeto realizou naquele período, o que auxiliará no preenchimento do relatório.

No quadro a seguir, apresenta-se um modelo de relatório de prestação de contas que poderá ser utilizado pelos agentes SOFTEX. Lembrando que, conforme o edital, o documento preenchido deverá ser enviado acompanhado de notas fiscais e recibos que comprovem a legalidade das despesas.

Se se considerar o primeiro trimestre decorrido a partir da data do recebimento da primeira parcela de recursos, o relatório preenchido fica conforme quadro:

RELATÓRIO DE EXECUÇÃO FÍSICO-FINANCEIRA

Convenente: Sociedade SOFTEX

Proponente: ASSOCA

Período: De 05/03/2009 a 31/05/2009

Projeto: Regionalização do PSI-SW

Prestação de contas nº 001

FOLHA RESUMO

1. MOVIMENTAÇÃO DE RECURSOS

RECEBIMENTO DE PARCELAS EM R\$			PRESTAÇÃO DE CONTAS EM R\$		
Data	Valor Unitário	Valor Acumulado	Data	Valor Comprovado	Valor Acumulado
05/03/2009	4.400,00	4.400,00	10/03/2009	34,00	34,00
23/04/2009	4.400,00	8.800,00	13/04/2009	34,00	68,00
12/05/2009	4.400,00	13.200,00	11/05/2009	34,00	102,00
			13/05/2009	4.757,55	4.859,55
			13/05/2009	3.427,80	8.287,35
			14/05/2009	212,50	8499,85

2. LINHAS ORÇAMENTÁRIAS

TIPO DE DESPESA	ELEMENTOS DE DESPESAS	VALOR EM R\$
	Tarifas bancárias	102,00
	Serviços de terceiros - PJ	8310,00
Despesas correntes	Hospedagens e passagens aéreas	0,00
	Coffe-breaks e refeições	212,50
	Publicidade e marketing	0,00
	Materiais para cursos e eventos	0,00
TOTAL		8624,50

PLANILHA TRIMESTRAL DE COMPROVAÇÃO DE GASTOS

ELEMENTO DE DESPESA	Nº DOCTO.	DESCRIÇÃO DA DESPESA	VALOR PAGO	DATA DO PGTO.
	mar/09	Tarifa bancária mensal	34,00	10/03/2009
	abr/09	Tarifa bancária mensal	34,00	12/04/2009
Serviços de terceiros - PJ	mai/09	Tarifa bancária mensal	34,00	11/05/2009
	23	Cons. em informática	3.427,80	13/05/2009
	32	Asses. Empresarial	4.757,55	13/05/2009
	417	Serv. de coffe-break	212,50	14/05/2009
Hospedagens e passagens	-	-	-	-
Materiais p/cursos e eventos	-	-	-	-

Quadro 11 – Relatório de execução físico-financeira.

FONTE: Dados da pesquisa.

Com isso, percebe-se que a prestação de contas solicitada pelo financiador, não se parece em nada com um demonstrativo contábil, mas as informações necessárias para o preenchimento do relatório estarão todas reunidas na movimentação contábil.

É notável que os relatórios de prestação de contas devam refletir os registros da contabilidade, mas, na forma como foi feita a contabilização na ASSOCA, fica mais fácil obter as informações por estarem todas agrupadas no Passivo, não se misturando com as movimentações da entidade e de outros projetos.

3.2 O balanço patrimonial da associação

O balanço patrimonial de uma associação não deve diferenciar-se de outras entidades de fins lucrativos em sua estrutura, porém, algumas contas deverão sofrer adaptações para adequar-se à sua realidade, conforme prevê a resolução CFC nº 966/03.

Assim, logo se percebe que apesar das adaptações em relação à nomenclatura de algumas contas, a estrutura do balanço e o modelo de apresentação utilizado pelas empresas, devem ser mantidos. Já que estamos acostumados a visualizar e interpretar o balanço patrimonial de acordo com a lei das S/A, uma alteração nesta forma de apresentação poderia comprometer a característica qualitativa de comparabilidade, pois não poderíamos comparar o balanço da associação com o de outras empresas.

No balanço patrimonial de uma entidade sem fins lucrativos como uma associação, a principal alteração acontece no Patrimônio Líquido, onde o Capital Social, no caso das empresas, passa a se chamar Patrimônio Social.

Outra diferença que aparece no balanço das entidades sem fins lucrativos em relação às de fins lucrativos, é a denominação dada aos resultados obtidos. Enquanto empresas chamam seus resultados de lucros ou prejuízos, as entidades sem fins lucrativos denominam os seus como superávits, para positivos, ou déficits, para negativos.

Definidos os termos, Olak e Nascimento (2006, p.76) esclarecem a razão de se utilizar esta denominação própria nas entidades sem fins lucrativos da seguinte forma

O que leva, então, as ESFL a utilizarem as terminologias superávit ou déficit em vez de lucro ou prejuízo está intimamente relacionado às suas finalidades institucionais. Seria contra-senso usar-se lucro ou prejuízo para entidades que por natureza, não tem fins lucrativos. Conforme argúi Martins (1990:136), “pela própria natureza, não se utilizam as expressões lucro ou prejuízo nessas instituições, sendo substituídas por superávit ou déficit (melhor do que sobras e perdas, a nosso ver)”.

Feitas estas observações quanto à nomenclatura específica do balanço das entidades sem fins lucrativos, apresenta-se, então, o Balanço Patrimonial da entidade estudada com posição em 31 de dezembro de 2009.

1. Balanço Patrimonial		Exercício findo em 31 de dezembro de 2009
ASSOCA - ASSOCIAÇÃO CATARINENSE		
CNPJ: 00.000.000/0001-00		
ATIVO		TOTAL
CIRCULANTE		2.868.467,14
Disponibilidades		67.055,82
Outras Contas Bancárias e Caixa		67.055,82
Banco do Brasil C/C.: 19392-5- Convênio PSI-SW		-
Aplicações de Liquidez Imediata		2.237.498,50
Contas a Receber - Associados		542.262,71
Adiantamentos		8.950,97
Outros Créditos		12.699,14
NÃO CIRCULANTE		234.862,44
Investimentos		7.134,47
Imobilizado		602.321,66
Direito de Uso		117.373,21
Depreciação Acumulada		(382.858,06)
Amortização Acumulada		(109.108,84)
TOTAL DO ATIVO		3.103.329,58

Quadro 12 – Ativo da entidade ASSOCA.

FONTE: Dados da pesquisa.

Nesta primeira vista do balanço, onde vemos o lado esquerdo da demonstração, podemos perceber que a estrutura já está adequada à Lei 11.638 de 28 de dezembro de 2007, alterada pela MP 449 de 3 de dezembro de 2008, na qual houve, entre outras alterações, a reclassificação do Ativo em Circulante e Não Circulante, e a exclusão dos grupos ativo permanente e diferido.

Observa-se também que a conta corrente em destaque se refere ao convênio que foi utilizado para aprofundar o estudo sobre a contabilização da aplicação de recursos restritos e como a demonstração poderá ser usada como ferramenta de auxílio na “prestação de contas”.

A seguir apresentou-se o lado direito do balanço, onde se encontram o Passivo e o Patrimônio Social da entidade, que também estão de acordo com as alterações previstas pela MP 449/08.

É através do Passivo Circulante que a entidade poderá demonstrar a utilização dos recursos disponibilizados pelo convênio, uma vez que recursos restritos devem ser contabilizados neste grupo do Passivo, conforme prevê o Manual de Procedimentos Contábeis para Fundações e Entidades de Interesse Social, emitido pelo CFC em 2003.

Pode-se perceber que o saldo da conta corrente vinculada ao convênio no Ativo, assemelha-se totalmente ao saldo da conta do projeto, no Passivo, ambas zeradas.

PASSIVO	TOTAL
CIRCULANTE	2.183.346,73
Fornecedores	424.289,83
Débitos por Convênios	1.612.920,62
Outros Convênios.....	1.612.920,62
Projeto de Regionalização do PSI-SW.....	-
Recursos de Convênio.....	39.600,00
Serviços de Terceiros - PJ.....	(34.402,00)
Hospedagens e passagens aéreas.....	(780,92)
Coffe-breaks e Refeições.....	(1.427,08)
Tarifas Bancárias.....	(340,00)
Publicidade e Marketing.....	(2.000,00)
Materiais para Cursos e Eventos.....	(650,00)
Adiantamentos de Associados	2.468,38
Obrigações Trabalhistas	30.955,46
Tributos a Recolher	3.939,43
Outras Obrigações	47.780,33
Provisões P/Encargos Trabalhistas	60.992,68
NÃO CIRCULANTE	289.379,49
Outras Provisões	289.379,49
PATRIMÔNIO SOCIAL	630.603,36
Fundo Patrimonial	371.883,07
Superávit Acumulado	264.762,94
Superávit/Déficit do Período	(6.042,65)
TOTAL DO PASSIVO	3.103.329,58

Quadro 13 – Passivo da entidade ASSOCA.

FONTE: Dados da pesquisa.

Como houve o encerramento do projeto, pôde-se zerar as contas do convênio no Passivo Circulante realizando lançamentos de baixa dos dispêndios, contra a conta de recursos de convênio, desta forma, as contas não aparecerão em demonstrações futuras como saldos remanescentes.

Para o zeramento do projeto, basta realizar o lançamento contábil da seguinte forma:

D: Recursos de Convênios (PC).....	R\$ 39.600,00
C: Serviços de Terceiros – PJ (PC).....	R\$ 34.402,00
C: Hospedagens e Passagens Aéreas (PC).....	R\$ 780,92
C: Coffe-breaks e Refeições (PC).....	R\$ 1.427,08
C: Tarifas Bancárias (PC).....	R\$ 340,00
C: Publicidade e Marketing (PC).....	R\$ 2.000,00
C: Materiais para Cursos e Eventos (PC).....	R\$ 650,00
Hist.: Valor referente a zeramento de contas de projeto por encerramento de convênio.	

Assim, concluí-se a apresentação do balanço patrimonial da associação e a devida representação do projeto de regionalização do PSI-SW no Passivo Circulante do demonstrativo.

3.4 Análise das características qualitativas das informações contábeis

Realizados todos os registros contábeis, procede-se uma breve análise das características qualitativas das informações contábeis encontradas na escrituração contábil e no balanço patrimonial apresentados anteriormente. Analisar-se-á, portanto, as informações de acordo com as principais características qualitativas apontadas na resolução CFC nº 1.121/08, como a compreensibilidade, a relevância, a confiabilidade e a comparabilidade.

Quanto à compreensibilidade, pode-se dizer que as informações contábeis extraídas dos demonstrativos da entidade satisfazem a esta característica, já que a forma utilizada para a contabilização dos eventos decorrentes do projeto é de conhecimento público através das normas de contabilidade emitidas pelo CFC. Além disto, a nomenclatura utilizada para as contas do projeto tornam sua interpretação mais prática e compreensível.

A característica de relevância também foi atingida, pois todas as informações relativas ao projeto têm importância elevada para o controle financeiro do mesmo e, tendo conhecimento disto, todos os eventos sofreram o devido registro contábil.

Todos os dispêndios realizados possuíam notas fiscais que comprovassem a legalidade da despesa e os registros contábeis referentes às operações do projeto foram realizados segundo os pressupostos básicos da contabilidade de continuidade e pelo regime de competência, o que comprova a característica de confiabilidade das informações.

Quanto à característica qualitativa de comparabilidade, percebe-se que a emissão de balancetes mensais supriu esta necessidade, pois se pode comparar os meses entre si e ver a evolução das contas do projeto; no balanço patrimonial, porém, não há menção aos saldos do exercício anterior, o que nos tira a possibilidade de verificar o desenvolvimento da entidade de um exercício para o outro. Desta forma, pode-se dizer que a característica de comparabilidade foi parcialmente cumprida.

Assim, conclui-se que as informações contábeis estão adequadas às normas contábeis brasileiras e que possuem as características qualitativas necessárias para que possam ser utilizadas por seus usuários em suas tomadas de decisões.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ao término do trabalho chega-se à conclusão de que são muitas as formas que a sociedade encontra para buscar soluções para os problemas que o Estado não consegue resolver.

Por meio de diversas entidades sem fins lucrativos as pessoas se unem buscando alcançar seus objetivos e, na falta de recursos próprios, formam parcerias com o Governo ou empresas privadas, para que estes financiem seus projetos e cumpram com seu papel social.

Neste contexto, percebe-se que parcerias para arrecadar recursos são comuns para a sobrevivência de diversas entidades, e a cobrança da prestação de contas por parte do financiador também.

Então, ao contabilizarem-se corretamente estes recursos, está-se não só agindo de acordo com a orientação do CFC, como também facilitando a busca das informações financeiras para o responsável pela prestação de contas, uma vez que o projeto tem suas contas específicas no Ativo e no Passivo.

Os objetivos específicos do trabalho foram alcançados de acordo com a evolução da pesquisa. Em resposta ao primeiro objetivo, identificamos as características que definem as entidades do Terceiro Setor como a prática de atividades independentes do Estado buscando um bem-estar comum e a não finalidade de lucro.

Sobre o segundo objetivo específico de identificar os procedimentos de escrituração das operações praticadas por uma associação com recursos restritos recebidos, também foi alcançado, pois visualizou-se diversos lançamentos realizados pela entidade ASSOCA com os recursos do projeto de regionalização do PSI-SW.

Quanto ao terceiro objetivo específico, foi possível identificar a contabilização dos recursos do projeto através da visualização do balanço patrimonial da entidade. A emissão de balancetes mensais aumentou o nível de avaliação da aplicação dos recursos ao longo do período de execução do projeto. Desta forma, avaliou-se como boa a apresentação da conta “recursos de convênios” no balanço da entidade ASSOCA.

Assim, a resposta para a problemática do trabalho é que, ao contabilizar-se de forma correta os eventos ocorridos em decorrência da execução das atividades de projetos que possuam recursos restritos, a contabilidade será sempre uma ferramenta de auxílio no momento da “prestação de contas” ao agente financiador do projeto.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Guy Almeida. **Contabilidade de entidades sem fins lucrativos**. V.4 São Paulo: Atlas, 1991. Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo.

AZEVEDO, Osmar Reis. SENNE, Silvio H. Lencioni. **Obrigações fiscais das entidades sem fins lucrativos e sociedades cooperativas**. São Paulo: IOB Thomson, 2006.

BEUREN, Ilse Maria; RAUPP, Fabiano Mauty. **Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais**; In: BEUREN, Ilse Maria (org). Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

BRASIL. **Lei nº 9.790 de 23 de março de 1999**. Dispõe sobre a qualificação de pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, institui e disciplina o Termo de Parceria, e dá outras providências. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9790.htm. Acesso em 27 de maio de 2010.

BRASIL. **Lei nº 4.657 de 4 de setembro de 1942**. Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil/Decreto-Lei/Del4657.htm>. Acesso em 2 de abril de 2010.

BRASIL. **Lei nº 10.406 de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/2002/L10406.htm>. Acesso em 22 de abril de 2010.

BRASIL. **Lei nº 5.869 de 11 de janeiro de 1973**. Institui o Código de Processo Civil. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5869.htm. Acesso em 24 de abril de 2010.

BRASIL. **Regulamento do Imposto de Renda RIR/99. Decreto nº 3.000 de 26 de março de 1999**. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/rir/default.htm>. Acesso em 23 de maio de 2010.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 750 de 29 de dezembro de 1993**. Dispõe sobre os princípios de contabilidade. Alterada pela Resolução CFC nº 1.282 de 28 de maio de 2010. Disponível em http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=1993/000750. Acesso em 4 de junho de 2010.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC T 10 – Aspectos contábeis específicos em entidades diversas. NBC T 10.19 – Entidades sem finalidade de lucros**. Aprovada pela Resolução CFC nº 877 de 18 de abril de 2000, e alterada pela Resolução CFC nº 926 de 19 de dezembro de 2001, e pela Resolução CFC nº 966 de 16 de maio de 2003. Disponível em http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2000/000877. Acesso em 4 de junho de 2010.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC T 10 – Aspectos contábeis específicos em entidades diversas. NBC T 10.4 – Fundações**. Aprovada pela Resolução

CFC nº 837 de 22 de fevereiro de 1999. Disponível em http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=1999/000837. Acesso em 4 de junho de 2010.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC T 19.27 – Apresentação das demonstrações contábeis**. Aprovada pela Resolução CFC nº 1.185 de 28 de agosto de 2009. Alterada pela Resolução CFC nº 1.273 de 22 de janeiro de 2010. Disponível em http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001185. Acesso em 4 de junho de 2010.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC T 19.41 – Contabilidade para pequenas e médias empresas**. Aprovada pela Resolução CFC nº 1.255 de 10 de dezembro de 2009. Disponível em http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001255. Acesso em 4 de junho de 2010.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC T 1 – Estrutura conceitual para a elaboração e apresentação das demonstrações contábeis**. Aprovada pela Resolução CFC nº 1.121 de 28 de março de 2008. Disponível em http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001121. Acesso em 4 de junho de 2010.

DINIZ, Maria Helena. **Direito fundacional**. São Paulo: Editora Oliveira Mendes, 1998.

FRANÇA, José Antonio de. SILVA, César Augusto Tibúrcio. MASCARENHAS, Iron Brito. FARIA, Luciano Rodrigues de. ANDRADE, Álvaro Pereira de. **Manual de procedimentos contábeis para fundações e entidades de interesse social**. Brasília: CFC, 2003.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael F. **Teoria da contabilidade**. Tradução da 5ª edição americana por Antonio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas, 1999.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Maria de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica**. São Paulo: Atlas, 1985.

OLAK, Paulo Arnaldo. NASCIMENTO, Diogo Toledo do. **Contabilidade para entidades sem fins lucrativos (Terceiro Setor)**. 1 ed. São Paulo : Atlas, 2006.

SILVEIRA, Douglas da. **Evidenciação contábil de fundações privadas de educação e pesquisa: uma análise da conformidade das demonstrações contábeis de entidades de santa catarina**. Dissertação. UFSC, 2007.

SOFTEX, Associação para Promoção da Excelência do Software Brasileiro. **Editais para apresentação de propostas para seleção dos agentes softex interessados em participar do projeto regionalização do PSI-SW**. Disponível em <http://www.softex.br/oportunidades/oportunidade.asp?id=508>. Acesso em 2 de maio de 2010.

SZAZI, Eduardo. **Terceiro setor, regulação no Brasil**. 4 ed. São Paulo : Peirópolis, 2006.