

DOAÇÃO NAS ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS: RECEITA OU OBRIGAÇÃO?

Autoria: Emanuel Marcos Lima

RESUMO

O objetivo deste trabalho é analisar, a luz dos princípios fundamentais de contabilidade; a forma de classificação contábil das doações recebidas pelas ESFL e também propor outra forma de contabilização das doações que atenda os princípios contábeis e melhor evidencie os fatos ocorridos. A fundamentação deste estudo teve por base uma pesquisa empírica junto aos contabilistas das ESFL inscritas no CMDCA – Conselho Municipal dos Direitos das Crianças e Adolescentes do município de Campo Grande - MS. O estudo desenvolve-se a partir da análise dos seguintes aspectos: fontes de recursos, contabilidade das ESFL e os princípios fundamentais de contabilidade. Ao discorrer sobre os conceitos de receitas, custos, ativo e passivo, conclui-se que a forma adotada para a contabilização das receitas fere os princípios da realização da receita e confrontação das despesas com as receitas. Contudo, verificou-se, pela análise dos resultados da pesquisa de campo, que não existe uniformidade quanto aos procedimentos contábeis e que parte dos recursos recebidos pelas entidades não é contabilizada. A partir desta constatação, é proposta uma forma de contabilização dos recursos recebidos, de modo a evidenciar as fontes dos recursos, o volume recebido e o cumprimento das suas obrigações.

1 INTRODUÇÃO**1.1 Caracterização do problema**

Na busca de satisfazer suas necessidades e do seu próximo não atendidas pela ação governamental, os indivíduos se unem no sentido de atender alguns desejos específicos da sociedade. Cada vez mais, assistimos à sociedade atuando em setores não assistidos pelas ações governamentais. Essas ações são realizadas através da reunião de pessoas que constituem associações e fundações sem finalidades lucrativas que objetivam suprir necessidades da sociedade. Surgem então as Entidades Sem Fins Lucrativos - ESFL que desenvolvem atividades culturais, esportivas, caritativas, educacionais, religiosas etc.

Estas entidades nascem a partir da iniciativa das pessoas, necessitando de recursos materiais, financeiros, tecnológicos e humanos para se desenvolver e, na maioria das vezes, são conseguidos através de doações da população, empresas e, outras vezes, por parcerias com o Estado e Agências de Cooperação. Essas doações nem sempre são efetuadas com recursos financeiros, ocorrendo muitas vezes através de recursos materiais – gêneros alimentícios, remédios, materiais de construção, roupas, etc. – e também de recursos humanos através da prestação de serviços como voluntários. Estes recursos, além de formarem o patrimônio da entidade, serão também consumidos na consecução dos seus objetivos.

A contabilidade como ciência que controla e mensura o patrimônio das entidades deve fornecer informações que auxiliem os seus dirigentes na tomada de decisões necessárias à gestão do patrimônio e dos recursos necessários para garantir o cumprimento da suas respectivas missões.

Sobre essa questão, Iudícibus (1992, p. 116) afirma:

A contabilidade é uma ciência com técnicas específicas e designada a estudar e controlar o patrimônio das entidades, do ponto de vista econômico e financeiro, observando seus aspectos quantitativos e qualitativos bem como suas variações, com o objetivo de fornecer informações sobre o estado patrimonial em determinado período.

Ainda sobre essa questão, o *Financial Accounting Standards Board* - FASB (*apud* HENDRIKSEN; BREDA, 1999, p. 93), através do SFAC 1, sintetizou os objetivos das demonstrações contábeis, dos quais destacamos:

A divulgação financeira deve fornecer informações sobre os recursos econômicos de uma empresa, os direitos sobre esses recursos (obrigações da empresa em termos de transferência de recursos a outras entidades e a participação dos proprietários), bem como os efeitos de transações, eventos e circunstâncias que alterem seus recursos e os direitos sobre tais recursos.

Neste contexto, a contabilidade apresenta-se como um forte instrumento no controle do patrimônio das instituições, sendo esta função relatada no Princípio Contábil da Entidade aprovado pela Resolução CFC n. 750 de 29.12.1993, que 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.

As ESFL possuem algumas particularidades que não na essência, mas em alguns aspectos, fazem com que a contabilidade seja diferente das demais entidades com finalidades de lucro.

O Conselho Federal de Contabilidade – CFC, através da NBC T 10.19, estabeleceu normas para as demonstrações contábeis de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade.

O FASB publicou o SFAS 117, no qual estabeleceu critérios e regras para as demonstrações contábeis das entidades sem fins lucrativos.

Muitas das atividades desenvolvidas pelas ESFL também são desenvolvidas pelo mercado, como: educação, creche, hospitais, etc., para as quais não existe a presença forte do voluntariado. Esse fato reduz as diferenças entre as ESFL e o mercado, sendo que ambas consumirão recursos para a prestação de serviços.

O objetivo deste trabalho é analisar; a luz dos princípios fundamentais de contabilidade; a forma de classificação contábil das doações recebidas pelas ESFL e também propor outra forma de contabilização das doações que atenda os princípios contábeis e melhor evidencie os fatos ocorridos.

Para atingir os objetivos propostos, esta pesquisa adotará diversos procedimentos metodológicos, necessários para o desenvolvimento da investigação e elaboração do trabalho.

A revisão bibliográfica foi fator fundamental para a solução dos problemas apresentados. Os dados colhidos tiveram como base livros, teses e dissertações, revistas especializadas, publicações em periódicos, além de artigos disponibilizados na internet e anais de congressos, que deram suporte teórico-metodológico ao processo de análise dos resultados.

A fundamentação deste estudo também terá por base uma pesquisa empírica junto aos contabilistas das ESFL cadastradas no Conselho Municipal dos Direitos das Crianças e dos Adolescentes – CMDCA no município de Campo Grande - MS, visando conhecer os procedimentos contábeis adotados na apuração e evidenciação dos resultados e verificar a existência do problema. A coleta de dados dar-se-á através de entrevistas realizadas no endereço que o contabilista indicar.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1. Fontes de recursos

As entidades sem fins lucrativos para cumprirem seus objetivos necessitam, assim como as organizações com fins lucrativos, de recursos financeiros, materiais, humanos e tecnológicos. Esses recursos estão disponíveis no mercado cabendo a cada instituição adotar a estratégia que entender mais adequada para obtê-los.

As fontes de recursos podem ser:

- Agências internacionais de cooperação;
- Venda de produtos e serviços;
- Órgãos brasileiros de governo;

- Doações individuais;
- Empresas;
- Fundações Nacionais;
- Outras.

De acordo com Tachizawa (2002, p. 176):

A captação de recursos (fundraising), conforme Adulis (jan.2002), é um dos maiores desafios que organizações do Terceiro Setor enfrentam na atualidade. Com a crescente escassez de recursos e o aumento da competitividade para obter fundos, as organizações se vêem, cada vez mais, obrigadas a aprimorar e inovar nas formas de captação de recursos.

Verifica-se pois, pelas afirmações do autor, que a captação de recursos é um dos grandes desafios da gestão do terceiro setor.

Dentre algumas alternativas que contribuem para a captação de recursos, Camargo *et al.* (2001, p. 91) afirmam que “[...] a transparência da entidade é também um meio que facilita a captação.”

Segundo os mesmos autores (2001, p. 92): “A fidelização dos doadores pode ser realizada de diversas formas, mas o agradecimento e a prestação de contas nunca podem faltar.”

Helou (2003, p. 30), escrevendo sobre o Projeto Velho Amigo, destaca, como ponto fundamental que vem garantindo credibilidade ao projeto, que sempre, ao final de cada evento, são encaminhadas informações completas aos doadores sobre a utilização da verba.

Para Vydia (2003), no Terceiro Setor, “[...] quanto maior a transparência da instituição na divulgação de seus resultados e da aplicação dos recursos de que dispõe maior a chance de aparecerem pessoas físicas e empresas interessadas em investir nela.”

À luz dos pontos apresentados, conclui-se que, para as entidades que atuam no Terceiro Setor, a transparência e a prestação de contas são elementos fundamentais na captação de recursos.

2.2. Contabilidade das ESFL

De acordo com Parsons (2003), existem várias razões importantes para examinar o valor da informação contábil nas ESFL tanto para usuários em geral como para os doadores especificamente.

A primeira é o tamanho e importância econômica do terceiro setor nos EUA e em outros países; a segunda é que as contribuições representam um investimento nas ESFL. Segundo a autora, os contadores das entidades sem fins lucrativos deveriam entender se e como os relatórios contábeis influenciam as doações pela comunidade doadora, assim como os contadores das empresas entendem como os investidores utilizam os relatórios financeiros. Terceira, os responsáveis pela elaboração dos padrões estão interessados em fornecer informação mais útil para usuários das demonstrações financeiras tanto no setor lucrativo como no sem fins lucrativos. Com isso, os pesquisadores contábeis necessitam examinar a utilidade dos relatórios contábeis no contexto das ESFL. Finalmente, os que captam recursos devem estar interessados em como a *accountability* pode ser utilizada para fornecer informações a potenciais doadores sobre como as entidades aplicam os recursos arrecadados.

As regras contábeis que regulam as práticas de registro nas ESFL não variam muito entre Brasil e Estados Unidos da América. Nos Estados Unidos, as regras são editadas pelo FASB, enquanto que, no Brasil, pelo Conselho Federal de Contabilidade - CFC. A regulação do FASB orienta a preparação dos relatórios anuais das ESFL.

O foco das normas contábeis parece ser o de ajudar no fornecimento de informações sobre a gestão (*versus* lucro) das ESFL. O FASB exige a apresentação das despesas por categoria funcional (programa, administração e captação de recursos) e classificação das receitas como não restritas, temporariamente restritas ou permanentemente restritas. Essa apresentação tem

por objetivo permitir aos doadores e demais usuários verificar: 1) como os recursos foram gastos, 2) quanto do total de despesas ajudou a organização na sua missão, e 3) se está de acordo com as restrições do doador. Em outras palavras, permite aos usuários verificar o grau pelo qual os recursos disponíveis são direcionados para o atendimento a programas e se estão sendo utilizados de acordo com os termos especificados pelo doador.

As entidades do terceiro setor podem e freqüentemente têm características tanto de empresas privadas como governamentais (WEISBROD, 1988). Segundo o autor, algumas ESFL com freqüência realizam transações que lembram aquelas das empresas comerciais, tais como vendas de produtos e serviços. Por exemplo, a Cruz Vermelha aceita contribuições de diversas partes do mundo com o objetivo de fornecer ajuda humanitária para vítimas de desastres em outras regiões. Os benefícios recebidos pelas vítimas não são dependentes de maneira alguma da capacidade do beneficiário ou da vontade em pagar pelos serviços.

Nesse sentido, as ESFL assemelham-se a uma empresa comercial e também a entidades governamentais possuindo, dessa forma, atributos dos dois tipos de entidades. Como resultado dessa híbrida estrutura, a elaboração de instrumentos contábeis apropriados para as ESFL tem gerado muito debate e tem levado a uma ampla variedade de sugestão de modelos, de acordo com Parsons (2003).

As práticas contábeis das ESFL têm sido debatidas nos Estados Unidos, de acordo com Falk (1992), desde 1912. Até recentemente não existiam práticas contábeis uniformes para o terceiro setor. A falta de consistência ocorreu porque os responsáveis pela elaboração das demonstrações financeiras para as ESFL utilizaram normas contábeis de ambos os modelos governamental e privado. Salienta ainda o autor que as últimas normas contábeis para as ESFL têm incluído todos os ajustes contábeis, incluindo o registro da despesa de depreciação. Muitas ESFL utilizaram uma abordagem contábil por fundos, enquanto outras não. Algumas entidades ESFL incluíram o valor dos bens e serviços recebidos por doação no relatório financeiro enquanto outras não registraram essas doações. O FASB tem tomado providências para tornar as práticas e registros contábeis das ESFL mais uniformes e comparáveis com as utilizadas pelas entidades com fins lucrativos.

A comparação, de acordo com Parsons (2003), das ESFL com as organizações lucrativas tem dominado o foco dos debates contábeis sobre as ESFL. De acordo com a autora, as regras contábeis nos EUA das ESFL são principalmente estabelecidas pelo FASB, que é responsável pelo conjunto de padrões contábeis para todas as entidades lucrativas. A discussão está no uso da estrutura contábil das empresas lucrativas como uma referência comparativa para as ESFL. A partir do SFAC n. 4, o FASB afirma que, apesar de existirem certas diferenças, as ESFL operam similarmente às entidades lucrativas. Desta maneira, o FASB tem recentemente determinado regras contábeis que tentam trazer as práticas contábeis das ESFL em consonância com aquelas atualmente utilizadas pelas entidades lucrativas. Da mesma maneira no Canadá, o *Canadian Institute of Chartered Accountants* - CICA também tem tomado posição de que as ESFL não são suficientemente diferentes das organizações lucrativas para determinar uma estrutura contábil separada (FALK, 1992). O CICA não tem, contudo, recomendado que a inclusão da capitalização em ativo fixo e a respectiva depreciação sejam incluídas nos relatórios contábeis das ESFL.

3 ANÁLISE DOS RESULTADOS DA PESQUISA

O objetivo deste capítulo é apresentar o resultado da pesquisa realizada junto aos contabilistas das ESFL inscritas no Conselho Municipal dos Direitos da Criança e do Adolescente – CMDCA do município de Campo Grande - MS, bem como, com base na legislação aplicável a essas instituições, fazer considerações sobre os procedimentos contábeis por elas adotados.

Em termos metodológicos, objetiva-se verificar o tratamento contábil aplicado pelas ESFL quanto à elaboração das demonstrações contábeis.

3.1 Planejamento da Pesquisa e Coleta de Dados

Uma das formas para verificar a realidade é a pesquisa de campo, que, segundo Vergara (2000, p. 47), “[...] é investigação empírica realizada no local onde ocorre ou ocorreu o fenômeno ou que dispõe de elementos para explicá-lo.”

A forma selecionada para a coleta dos dados foi a aplicação de questionários realizada através de entrevistas nos endereços dos respondentes, responsáveis técnicos das ESFL.

Cruz Neto (In: MINAYO, 1997, p. 64) afirma:

O trabalho de campo, em síntese, é fruto de um momento relacional e prático: as inquietações que nos levam ao desenvolvimento de uma pesquisa nascem no universo do cotidiano. O que atrai na produção do conhecimento é a existência do desconhecido, é o sentido da novidade e o confronto com o que nos é estranho. Essa produção, por sua vez, requer sucessivas aproximações em direção ao que se quer conhecer. E o pesquisador, ao se empenhar em gerar conhecimentos, não pode reduzir a pesquisa à denúncia, nem substituir os grupos estudados em suas tarefas político-sociais.

Foi possível, através das respostas aos questionários, conhecermos um pouco mais da realidade das ESFL inscritas no CMDCA e, com base nas informações recebidas, elaborar propostas para a melhoria das informações contábeis dessas instituições.

O Conselho Municipal dos Direitos da Criança e do Adolescente – CMDCA foi criado através da Lei n. 2.892 de 09.06.1992.

No que diz respeito à competência do CMDCA, o parágrafo 1º do artigo 1º da referida lei assim estabelece:

- I – Deliberar, no âmbito do Município, o atendimento dos direitos da criança e do adolescente através das políticas sociais básicas de educação, saúde, recreação, esporte, cultura, lazer e profissionalização, incentivando a criação de condições objetivas para a sua concretização e assegurando em todas elas, o tratamento com dignidade e respeito à liberdade e à convivência familiar e comunitária.
- II – Controlar ações governamentais e não-governamentais com atuação destinada à infância e à adolescência no município de Campo Grande – MS, com vistas à consecução dos objetivos nesta Lei.

§ 2º - Entende-se por política pública aquela que emana do poder governamental e da sociedade civil organizada, visando o interesse coletivo, a partir da criança e do adolescente.

Por sua vez, o artigo 3º estabelece que a concessão, pelo poder público, independente do tipo de auxílio à entidade que tenha por objeto a proteção, promoção e defesa dos direitos da criança e do adolescente, deverá estar condicionada ao registro prévio da entidade junto ao CMDCA.

O CMDCA é constituído por 15 (quinze) membros, indicados pelas instituições públicas governamentais e não-governamentais, sendo 7 (sete) membros do poder público e 8 (oito) de instituições não governamentais.

3.2 Análise dos resultados

Os resultados da presente pesquisa foram fruto das respostas aos questionários aplicados aos responsáveis técnicos do setor contábil das ESFL (Apêndice 1), através dos quais se procurou buscar elementos que pudessem demonstrar os problemas levantados, principalmente no que diz respeito à apuração dos resultados dessas instituições.

A pesquisa está limitada às Entidades Sem Fins Lucrativos inscritas no CMDCA do município de Campo Grande - MS, órgão responsável pelo credenciamento. Em visita ao CMDCA, que nos forneceu a relação de todas as entidades com as informações necessárias para a pesquisa, constatamos a existência de 65 (sessenta e cinco) instituições credenciadas em Campo Grande - MS. A partir das informações obtidas, saímos então a campo para

entrevistarmos os responsáveis técnicos pelo setor contábil de todas as instituições constantes do cadastro do CMDCA.

Foram entrevistados 10 (dez) contabilistas dos quais 08 (oito) contadores e 02 (dois) técnicos em contabilidade que são responsáveis por 28 (vinte e oito) instituições que estão inscritas no CMDCA.

A seguir, apresentam-se os resultados da tabulação, em forma de tabelas e gráficos. As tabelas contêm as frequências e percentagens correspondentes às opções das questões objetivas. As percentagens de questões de múltipla escolha somam mais de 100%, porque os entrevistados podiam indicar mais de uma resposta.

Os resultados são apresentados na ordem das perguntas do formulário aplicado.

Quanto à Contabilização

01 - As entidades das quais é responsável recebe doação?

Tabela 1 – Doações

Opções	Freq.Absoluta	Freq.Relativa
Sim	19	67,86%
Não	9	32,14%
Total	28	100,00%

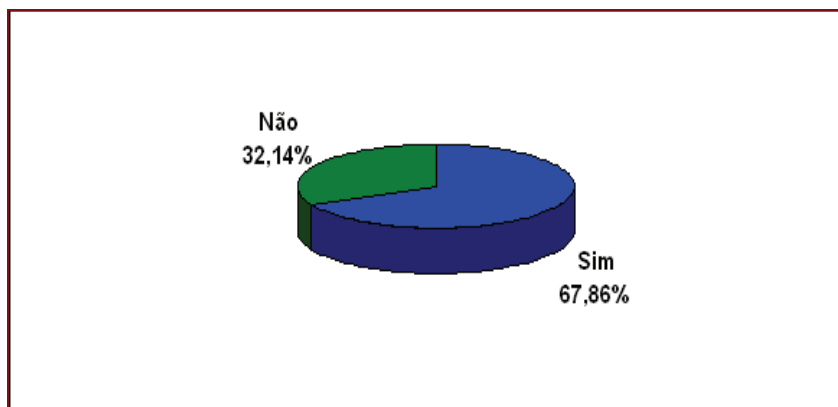


Gráfico 1 - Doações

Pelas respostas, constatou-se que a grande maioria das instituições pesquisadas, quase 70% (setenta por cento), recebe doações.

02 - Se positivo, como são recebidas essas doações?

Tabela 2 – Forma de Recebimento

Opções	Freq.Absoluta	Freq.Relativa
Dinheiro	19	67,86%
Alimentos	17	60,71%
Recursos Humanos	17	60,71%
Outros Recursos Materiais	8	28,57%
Total	61	

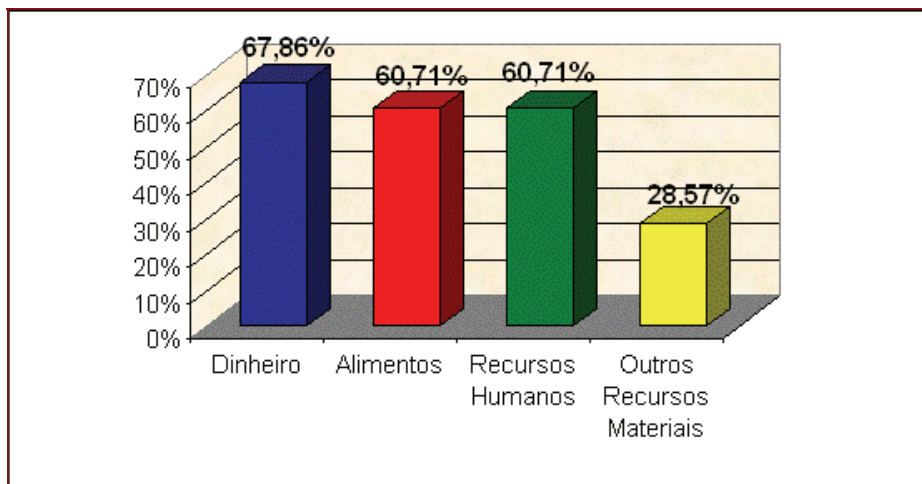


Gráfico 2 – Forma de Recebimento

O resultado mostra que, do total das entidades pesquisadas, ou seja, 28 (vinte e oito), 19 (dezenove) responderam que recebem doações em dinheiro, sendo que 17 (dezesete) recebem tanto doações em alimentos como em recursos humanos. Somente 8 (oito) instituições recebem doações em outros recursos materiais.

03 - Como são contabilizadas as doações recebidas em dinheiro?

Tabela 3 – Contabilização das doações em dinheiro

Opções	Freq.Absoluta	Freq.Relativa
Receita – C.Resultado	9	100,00%
Reservas – PL	0	0,00%
Não são contabilizadas	0	0,00%
Total	9	

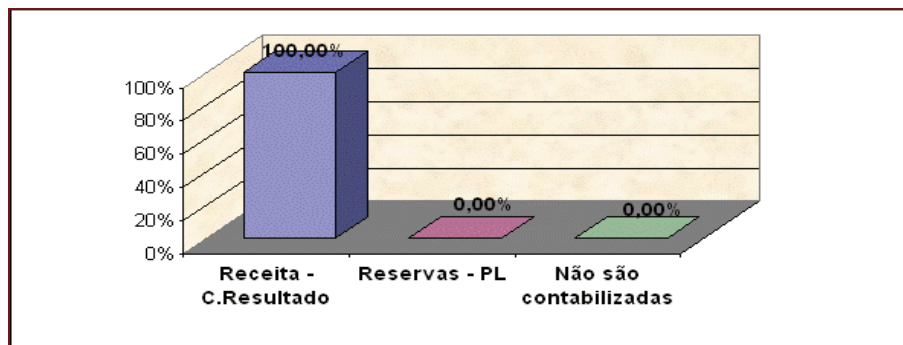


Gráfico 4 – Contabilização das doações em dinheiro

A totalidade dos contabilistas das instituições que recebem doações em dinheiro respondeu que contabiliza as doações recebidas como receitas no resultado.

04 - Como são contabilizadas as doações recebidas em alimentos?

Tabela 5 – Contabilização das doações em alimentos

Opções	Freq.Absoluta	Freq.Relativa
Receitas – C.Resultado	1	14,29%
Reservas – PL	0	0,00%
Não são contabilizadas	6	85,71%
Total	7	100,00%

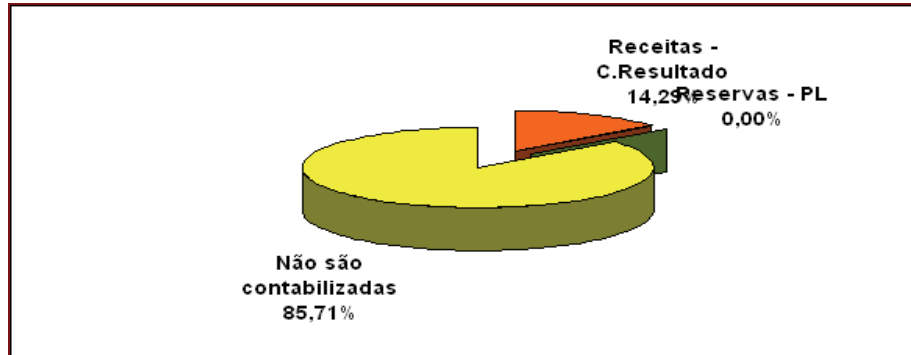


Gráfico 5 - Contabilização das doações em alimentos

A grande maioria, 85,71% (oitenta e cinco vírgula setenta e um por cento), dos contabilistas das instituições que recebem doações em alimentos respondeu que não contabiliza essas doações, sendo que o profissional que respondeu que contabiliza como receita em conta de resultado utiliza-se de pesquisa de mercado para avaliar as doações.

05 - Como são contabilizadas as doações recebidas em recursos humanos?

Tabela 6 – Contabilização das doações em recursos humanos

Opções	Freq. Absoluta	Freq. Relativa
Receitas - C.Resultado	1	14,29%
Reservas - PL	0	0,00%
Não são contabilizadas	6	85,71%
Total	7	100,00%

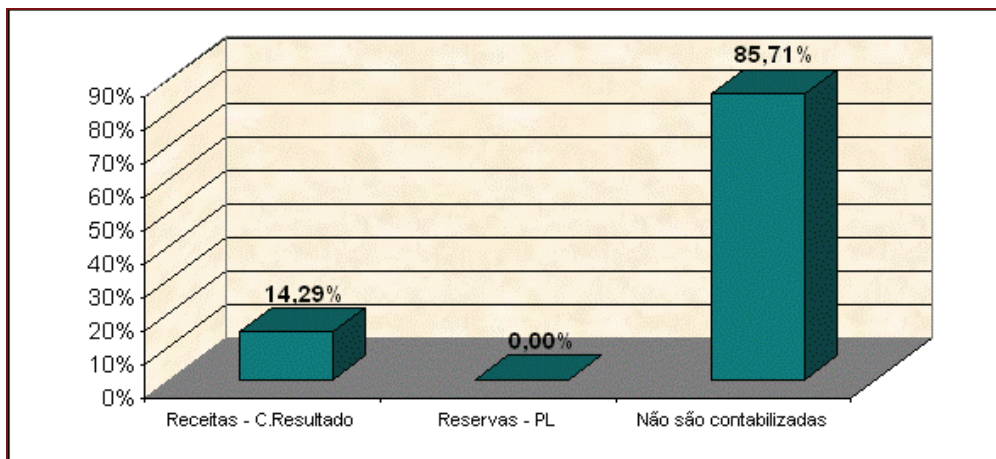


Gráfico 6 – Contabilização das doações em recursos humanos

Novamente aqui se repete o resultado da questão anterior, sendo que o contabilista que contabiliza as doações em conta de resultado realiza pesquisa junto aos órgãos de classe e sindicato para avaliar o valor dos serviços.

06 - Como são contabilizadas as doações recebidas em outros recursos materiais?

Tabela 7 – Contabilização das doações em outros recursos materiais

Opções	Freq.Absoluta	Freq.Relativa
Receitas - C.Resultado	3	42,86%
Reservas – PL	0	0,00%
Não são contabilizadas	4	57,14%
Total	7	100,00%

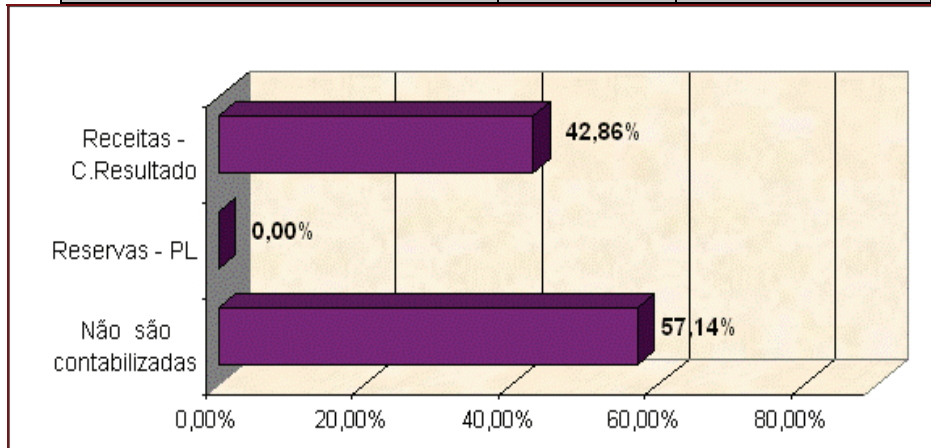


Gráfico 7 – Contabilização das doações em outros recursos materiais

4 PROPOSTA DE CONTABILIZAÇÃO DAS DOAÇÕES NAS ESFL

Diante do que foi verificado na pesquisa empírica e pelos estudos realizados, constatou-se que existem eventos econômicos não contabilizados pelas ESFL que geram impactos patrimoniais e econômicos nas instituições e que a contabilidade como ciência que controla e registra as variações patrimoniais deve apurar e evidenciar esses impactos.

4.1 Princípios Fundamentais de Contabilidade

Nossa proposta baseiam-se na aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade - PFC, principalmente no que diz respeito ao Princípio de Competência (CFC) e do Princípio do Confronto das Despesas com as Receitas e com os Períodos Contábeis.

Estudo elaborado pelo Instituto Brasileiro de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (Ipecafi), aprovado e divulgado pelo Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (Ibracon) e referendado pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM), emitido em 1986 assim prescreveu:

Toda despesa diretamente delineável com as receitas reconhecidas em determinado período, com as mesmas *deverá ser confrontada*; os consumos ou sacrifícios de ativos (atuais ou futuros), realizados em determinado período e que não puderam ser associados à receita do período nem às dos períodos futuros, deverão ser descarregados como despesa do período em que ocorrerem. (IUDÍCIBUS *et al.*, 2007, p. 45).

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC), por meio da Resolução 750/93, aprovou os PFC que estabelecem, em seu art. 9º: “As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre *simultaneamente quando se correlacionarem*, independentemente de recebimento ou pagamento” (grifos nossos).

De acordo com o Ipecafi, as despesas e as receitas deverão ser confrontadas, enquanto que, para o CFC, elas devem ser incluídas na apuração sempre simultaneamente quando se correlacionarem.

No nosso entendimento, no caso das ESFL, as receitas (doações) não estão relacionadas com as despesas, haja vista que as receitas são recursos que as ESFL recebem para execução das suas atividades e, na maioria dos casos, os serviços não são entregues à pessoa doadora dos

recursos. Esse fato também contraria o Princípio da Realização da Receita emitido pelo Ipecafi, pois segundo esse princípio:

A receita é considerada realizada e, portanto, passível de registro pela Contabilidade, quando produtos ou serviços produzidos ou prestados pela Entidade são transferidos para outra Entidade ou pessoa física com a anuência destas e mediante pagamento ou compromisso de pagamento especificado perante a Entidade produtora. (IUDÍCIBUS *et al.*, 2007, p. 42).

No caso das ESFL já se reconhece a receita antes da transferência do bem ou serviço, haja vista que a entidade necessita de recursos para desenvolver suas atividades. Caso a entidade não receba os recursos antes de executar os serviços, ela não terá condições operacionais para cumprir sua missão. O reconhecimento da receita quando do recebimento do recurso foi demonstrado no trabalho desenvolvido por Campos (2005) na Fundação Otacílio Coser. De acordo com o autor as receitas da entidade são reconhecidas pelo regime de caixa.

A referida resolução do CFC estabelece que é obrigatória a observância dos PFC no exercício profissional sendo condição de legitimação das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC). A resolução ainda estabelece, em seu § 2º do art. 1º, que “[...] na aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade a situações concretas, a essência das transações deve prevalecer sobre seus aspectos formais.”

4.2 Prestação de serviços

Como vimos anteriormente, as ESFL executam diversas atividades para o alcance dos seus objetivos. No caso das entidades objeto deste estudo, na grande maioria, essas atividades se traduzem em prestação de serviços, através de serviço escolar, formação profissional e assistência social à comunidade carente ou a quem dela necessitar. Esses serviços são denominados de beneficências ou gratuidades que são serviços que as ESFL registradas no CMDCA estão obrigadas a prestar à comunidade carente como forma de aplicar os recursos recebidos do poder público e também da sociedade.

Para a realização desses serviços, são necessários sacrifícios quer sejam financeiros quer não-financeiros por parte das instituições.

4.3 Custos, receitas, ativos e passivos

Segundo Eliseu Martins (2000, p. 25), “Custo são gastos relativos a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços.” Por esse entendimento, constata-se, pois, que as ESFL, para colocar os serviços à comunidade, incorrem em custos. Como exemplo de custos, temos a mão-de-obra necessária para prestar serviços educacionais, assistenciais e de saúde.

Muitas vezes o sacrifício para a prestação de serviços, ou seja, para alcançar os objetivos da entidade é feito através de doações de recursos humanos e materiais.

Pesquisa realizada por Torres e Pina (2003, p. 278) nos Estados Unidos, Reino Unido, Canadá e Espanha, apresentaram os seguintes resultados.

A doação de materiais representa acréscimo no ativo líquido se os itens não passarem meramente da organização para os beneficiários, mas eles não são entradas de caixa até serem vendidos. A abordagem escolhida pelos padrões contábeis estudados é o registro de doações pelo valor justo se elas são mensuráveis ou pelo valor da venda. A doação de serviços é registrada quando eles seriam de outra maneira desempenhados por pessoas assalariadas e quando a organização tiver uma base claramente mensurável para a quantia. Os serviços fornecidos por voluntários diretamente para os beneficiários da organização, por exemplo: cuidados e limpeza sem pagamento, não são registrados em nenhum dos sistemas contábeis dos quatro países ou pela ESA (*European System of Accounts*).ⁱ

Os mesmos autores enfatizam:

Apesar das dificuldades de mensuração desses itens, especialmente no caso de doações de serviços, é necessário o registro quando o objetivo é para estabelecer o custo dos serviços entregues.ⁱⁱ

Sobre a questão da prestação de serviços por voluntários, Olak (2000, p. 147) enfatiza que: “[...] a Contabilidade, via de regra, quer por falta de objetividade ou por excesso de conservadorismo, não o reconhece, comprometendo o desempenho da instituição.”

Abordando a questão dos custos nas ESFL Bettiol Júnior (2005, p.78) afirma:

O custo do serviço prestado pela instituição pode também ser comparado com o de outras entidades do setor privado, público ou público governamental a fim de verificar a eficiência relativa da gestão da entidade. Assim, a população pode ter indicações se os recursos estão sendo aplicados na melhor alternativa entre as possíveis.

Essas doações, bem como o valor dos serviços prestados, conforme se pode verificar nas respostas aos questionários, não estão sendo contabilizados em contas de resultados no grupo. Diante desse fato, necessário se faz resgatar os conceitos de receita na visão de diversos autores.

Segundo a Equipe de Professores da FEA/USP (1998, p. 66): “Entende-se por receita a entrada de elementos para o ativo, sob a forma de dinheiro ou direitos a receber, correspondentes, normalmente, à venda de mercadorias, de produtos ou à prestação de serviços.”

Verifica-se, pois, que no caso das beneficências prestadas pelas ESFL não há, por parte de quem recebe os serviços, pagamento ou compromisso de pagamento, não ocorrendo, dessa forma, pelo menos nessa visão, a entrada de elementos para o ativo.

Iudícibus (2000, p. 155) define receita como:

[...] a expressão monetária, validada pelo mercado, do agregado de bens e serviços da entidade, em sentido amplo (em determinado período de tempo), e que provoca um acréscimo concomitante no ativo e no patrimônio líquido, considerado separadamente da diminuição do ativo (ou do acréscimo do passivo) e do patrimônio líquido provocados pelo esforço em produzir tal receita.

Analisando a situação das beneficências, ou seja, a prestação de serviços realizada pelas ESFL, verifica-se, pois, conforme abordado anteriormente, que são necessários sacrifícios para a sua realização, ocorrendo diminuição do ativo (ou acréscimo do passivo) e do patrimônio líquido. A validação dos serviços pelo mercado é feita através de outras instituições, com finalidades lucrativas, que também prestam serviços da mesma natureza e qualidade similar.

Ainda de acordo com Iudícibus (2000, p. 152):

[...] a receita, desde que exista um valor de mercado perfeitamente definido e verificável e desde que possamos estimar as despesas associadas à sua produção, pode ser reconhecida, não sendo indispensável que os bens ou serviços tenham sido transferidos ao cliente, embora em um maior número de circunstâncias o ponto em que é mais fácil, efetivamente, satisfazer as condições de reconhecimento da receita seja o da transferência. Uma entidade, entretanto, não deveria sentir-se demasiadamente atada a este ponto, em sua prática empresarial.

Corroborando com essa questão Hendriksen e Breda (1999, p. 226) afirmam:

A receita, independentemente de como seja definida, deve ser medida, em termos ideais, pelo valor de troca do produto ou serviço da empresa. Esse valor de troca representa o equivalente de caixa, ou o valor presente de direitos monetários a serem recebidos eventualmente, em consequência da transação que gera receita.

Continuando, os autores (1999, p. 227) defendem que “[...] um item deve ser reconhecido como receita de uma empresa quando é parte do produto da organização, quando pode ser medido, quando possui valor preditivo ou valor como *feedback*, e quando pode ser verificado com precisão.”

Pelas definições apresentadas por Iudícibus e Hendriksen e Breda, entendemos que os serviços prestados pelas ESFL podem ser reconhecidos como Receita, haja vista que, no caso das instituições objeto de estudo, existe valor de mercado perfeitamente verificável e é possível estimar as despesas associadas a sua execução.

Se existem custos, devem existir receitas, conforme determina o regime de competência.

Sobre esse assunto, Iudícibus, Martins e Gelbcke (2007, p. 45) apontam:

Toda despesa diretamente delineável com as receitas reconhecidas em determinado período, com as mesmas deverá ser confrontada; os consumos ou sacrifícios de ativos (atuais ou futuros), realizados em determinado período e que não puderam ser associados à receita do período nem às dos períodos futuros, deverão ser descarregados como despesa do período em que ocorrerem.

O Conselho Federal de Contabilidade, através da Resolução n. 750, de 29 de dezembro de 1993, que dispôs sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade (PFC), definiu: “Art. 9º As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.”

Constata-se, tanto pela resolução do CFC quanto pelo estudo do Ipecafi que trata da Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade, que as receitas e as despesas devem ser confrontadas no período em que ocorrerem. A receita deve ser considerada realizada, na maioria das vezes, quando da transferência do bem ou serviço mediante o pagamento ou compromisso. No caso das ESFL objeto deste estudo, não existe, por parte da pessoa que recebe os serviços, na maioria das vezes, qualquer pagamento ou compromisso de pagamento, sendo esses serviços financiados ou pagos pelo governo através de subvenções, renúncia fiscal e pela sociedade.

Falando sobre o reconhecimento de receita na ESFL, Olak (2000, p. 151) afirma: “[...] que nas organizações sem fins lucrativos, as receitas reconhecidas como tal não guardam completa relação entre o volume de serviços e o valor efetivamente reconhecido, não refletindo, conseqüentemente, o que acontece no físico-operacional.”

O mesmo autor (2000, p. 151) defende que:

[...] as receitas nas entidades sem fins lucrativos, mais especificamente nas organizações de assistência social, devem refletir obrigatoriamente, para fins de avaliação do desempenho institucional, o que acontece no sistema físico-operacional, em cada atividade por elas desenvolvida. Ou seja, devem contemplar volumes de serviços prestados como, por exemplo, número de pessoas atendidas quer na área educacional, atendimento por necessidades especiais, saúde, esporte, alimentação, reabilitação, etc.

Nota-se que, de acordo com as normas contábeis aplicadas às ESFL, o que se contabiliza como receita é somente o volume de recursos recebidos, mais especificamente em dinheiro, não sendo considerado para fins de contabilização o efetivo valor dos serviços, não representando, assim, para fins de avaliação de desempenho, conforme chama atenção Olak (2000), o sistema físico-operacional da entidade. Dessa maneira e como os custos necessários para a realização dos serviços são contabilizados em contas de resultados, não ocorre a confrontação estabelecida no princípio da competência ou da confrontação das receitas com as despesas.

Diante dos conceitos apresentados, torna-se necessária a apresentação de alguns conceitos de ativo e passivo, com o intuito de contribuir para o entendimento do assunto.

Hendriksen e Breda (1999, p. 283), ao tratarem das definições de ativo e passivo, explicam que tais definições são importantes “[...] para que a teoria da contabilidade proporcione as diretrizes adequadas visando o desenvolvimento do pensamento contábil e de princípios da contabilidade.” Entretanto, os autores ressaltam que “[...] a ênfase inicial deve residir nas características que são comuns a todos os ativos e passivos.”

Nesse aspecto, o FASB *apud* Hendriksen e Breda (1999, p. 283), através do SFAC 6, definiu ativos e passivos da seguinte forma:

Ativos são benefícios econômicos futuros prováveis, obtidos ou controlados por uma dada entidade em consequência de transações ou eventos passados.

Passivos são sacrifícios futuros prováveis de benefícios econômicos decorrentes de obrigações presentes de uma dada entidade, quanto à transferência de ativos ou prestação de serviços a outras

entidades no futuro, em consequência de transações ou eventos passados.

Iudícibus (2000, p. 124) firma seu posicionamento concluindo que:

1. o ativo deve ser considerado à luz da sua propriedade e/ou à luz de sua posse e controle; normalmente as duas condições virão juntas;
2. precisa estar incluído no ativo, em seu bojo, algum direito específico a benefícios futuros [...], ou, em sentido mais amplo, o elemento precisa apresentar uma potencialidade de serviços futuros [...] para a entidade;
3. o direito precisa ser exclusivo da entidade; [...]

No que diz respeito ao passivo, Iudícibus (2000, p. 140-141) afirma:

1. As exigibilidades deveriam referir-se a fatos já ocorridos (transações ou eventos), normalmente a serem pagas em um momento específico futuro de tempo, podendo-se, todavia, reconhecer certas exigibilidades em situações que, pelo vulto do cometimento que podem acarretar para a entidade (mesmo que os eventos caracterizem a exigibilidade legal apenas no futuro), não podem deixar de ser contempladas. Poderiam estar incluídos nesta última categoria, digamos, o valor atual das indenizações futuras [...]
2. Note-se, todavia, que, embora os fatos que provocam a exigibilidade legal se configurem às vezes no futuro, de alguma forma o fato gerador da exigibilidade está relacionado a eventos passados ou presentes, não se podendo, apenas, prever exatamente quanto e quando, senão recorrendo a cálculos previsionais e atuariais.
3. Por outro lado, se é prática comercial comum indenizar, total ou parcialmente, terceiros por eventos que, mesmo não sendo considerados obrigações legais, de certa forma foram devidos a falhas de cumprimento de condições usuais de comércio (devoluções, etc.), seria viável o provisionamento de tais encargos. [...]

Pode-se perceber, com os conceitos anteriormente elencados, que os serviços desenvolvidos pelas ESFL apresentam características de ativos e passivos, pois a natureza dos fatos envolvidos é idêntica.

Quando a instituição recebe a doação, passa a ter a obrigação de aplicar esses recursos na prestação de serviços à comunidade. Ao prestar o serviço, a instituição estará gerando um ativo que irá amortizar o seu passivo, ou seja, os tributos não repassados para o governo e as outras doações recebidas, em função de ser uma ESFL.

Não considerar esses fatos pela Contabilidade, como foi constatado, significa desprezar a teoria contábil e, também, não conhecer sua realidade econômico-financeira.

4.4 Proposta de Lançamentos Contábeis

- a) Contabilização da Doação – à medida que a instituição recebe recursos: financeiros, materiais, humanos, etc., estes constituem-se em uma obrigação, ou seja, aplicação de todos esses recursos para o alcance de sua missão. Nessa conta também serão contabilizados todos os tributos não recolhidos aos cofres do governo em função de a entidade possuir imunidade e também isenção, evidenciando, dessa maneira, a totalidade dos recursos recebidos pela entidade. O cumprimento dessa obrigação gera um direito para a instituição do não recolhimento de alguns tributos.

1 – Recursos financeiros

Caixa/Banco (Ativo)

a Serviços a Realizar (Passivo)

2 – Recursos materiais

Estoque

a Serviços a Realizar (Passivo)

3 – Recursos humanos

Serviços Prestados – PF (Resultado)

a Serviços a Realizar (Passivo)

Quando houver isenção da cota patronal do INSS

INSS s/ Serviços Prestados – PF

a Serviços a Realizar (Passivo).

- b) Contabilização dos Serviços Prestados – realizando suas atividades, seja educacional ou prestando atendimentos assistenciais à população carente, a instituição contabiliza esses valores como receita da sua atividade, utilizando como parâmetro o preço de transferência baseado no custo de oportunidade, tendo, como contrapartida, conta do Ativo onde serão registrados os benefícios que a entidade está gerando para a sociedade. Benefícios gerados (Ativo)

a Receita de Prestação de Serviços (Resultado)

Tributos incidentes s/ Receita (Resultado)

a Serviços a Realizar (Passivo).

- c) Encerramento das Contas Patrimoniais – O encerramento das contas patrimoniais é efetuado, porque os saldos não são transferidos para o próximo exercício.

- 1) Saldo de Serviços a Realizar maior que Benefícios gerados

Serviços a Realizar (Passivo)

a Benefícios gerados (Ativo).

- 2) Saldo de Benefícios gerados maior que Serviços a Realizar

Serviços a Realizar (Passivo)

a Benefícios gerados (Ativo).

As contas Benefícios gerados e Serviços a Realizar são confrontadas, sendo que o saldo se credor é transferido para a conta Serviços a Realizar e, quando inverso, ou seja, devedor é transferido para a conta Benefícios gerados. Isso significa que, quando a instituição tem saldo credor, ela não agregou valor para a sociedade, ou seja, ela consumiu mais recursos do que gerou de benefícios, sendo que, quando o saldo é devedor, ocorre o contrário, ou seja, os benefícios foram superiores aos recursos consumidos.

5 CONCLUSÕES

As principais conclusões deste trabalho foram apresentadas ao longo do seu desenvolvimento, seja através da verificação dos aspectos técnicos e legais da contabilidade contidos no referencial teórico, seja através da análise dos resultados da pesquisa de campo.

Diante disso, observou-se o cumprimento do objetivo estabelecido, constatando-se, ainda, a necessidade de mais estudos que avaliem a contabilidade dessas entidades objeto de estudo deste trabalho, em face da importância do tema não só para as ESFL, mas para toda a sociedade.

Pela proposta apresentada, as doações devem ser contabilizadas como obrigações, haja vista que as entidades terão que aplicar esses recursos na consecução dos seus objetivos sociais, com vistas a auxiliar o governo no atendimento das necessidades sociais da população. Dessa maneira, ou seja, ao registrar as doações como uma obrigação, aplica-se os princípios fundamentais de Contabilidade, principalmente no que diz respeito ao princípio da competência.

Sendo assim, a proposta representa uma alternativa para atender, por meio da contabilidade, as necessidades informacionais do governo, dos gestores e da sociedade. Ressalte-se, pois, a importância para a sociedade conhecer, de forma clara e transparente, o como, quando e onde estão sendo aplicados os recursos aplicados pelo governo, empresas e sociedade civil e que

são confiados a essas entidades.

Através do presente estudo, pode-se constatar a necessidade de ampliação da pesquisa, principalmente no que diz respeito aos resultados apurados pela contabilidade dessas entidades e também para que possa ser verificada qual a contribuição que essas instituições trazem para a sociedade, ou seja, se é vantagem ou não para o governo e sociedade confiar a essas instituições a administração desses recursos ou, ainda, se haveria alternativas mais viáveis.

Cabe-nos, portanto, o papel de realizar estudos e pesquisas que possam validar ou não os instrumentos utilizados na dinâmica das organizações com o propósito de contribuímos para uma maior valorização da Contabilidade no contexto social.

REFERÊNCIAS

- BETTIOL JÚNIOR, Alcides. **Formação e destinação do resultado em entidades do terceiro setor: um estudo de caso**. São Paulo, 2005. 116 p. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.
- BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. **Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 10.19**. Normas de contabilidade aplicáveis às entidades sem finalidades de lucro. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em 17/02/2007.
- BRASIL. Resolução CFC n. 750/1993. *In*: CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. **Princípios fundamentais de contabilidade e normas brasileiras de contabilidade**. Brasília: CFC, 1999.
- _____. Resolução CFC n. 877/2000. *In*: CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. **Princípios fundamentais de contabilidade e normas brasileiras de contabilidade**. Brasília: CFC, 2001.
- CAMARGO, Mariângela Franco *et al.* **Gestão do terceiro setor no Brasil**. São Paulo: Futura, 2001.
- CAMPO GRANDE (MS). **Lei Municipal n. 2.892 de 09/06/1992**. Cria o conselho municipal dos direitos da criança e do adolescente – CMDCA e dá outras providências. (Cópia fornecida pelo CMDCA).
- EQUIPE DE PROFESSORES DA FEA/USP. Coordenação Sérgio de Iudícibus. **Contabilidade introdutória**. 9 ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- FALK, H. *Towards a framework for not-for-profit accounting*. **Contemporary Accounting Research**, [S.l.], v. 8, n. 2, p. 468-499, spring 1992.
- FINANCIAL ACCOUNTINGS STANDARDS BOARD - FASB. *Accounting for contributions received and contributions made*. **Statement of Financial Accounting Standards**, n. 116. Disponível em: <<http://www.fasb.org>>. Acesso em: 10/10/2007.
- _____. **SFAC n. 2**. *"Qualitative Characteristics of Accounting Information" examines the characteristics that make accounting information useful*. Disponível em: <<http://www.fasb.org>>. Acesso em 22/10/2007.
- _____. **SFAC n. 4**. *"Objectives of Financial Reporting for Nonbusiness Organizations" provides guidelines for not-for-profit and governmental entities*. Disponível em: <<http://www.fasb.org>>. Acesso em 22/10/2007.
- _____. **Statement of Financial Accounting Standards n. 117**: Disponível em: <<http://www.fasb.org>>. Acesso em: 10/10/2007.
- GORDON, T. P.; KHUMAWALA, S. B. *The demand for not-for-profit financial statement: a model for individual giving*. **Journal of Accounting Literature**, [S.l.], v. 18, p. 31-56, 1999.

- HELOU, Regina. Buscando recursos pelos idosos carentes. **Revista Filantropia**, São Paulo, n. 7, ano II, p. 30-31, jul.-ago./2003.
- HENDRIKSEN, Eldon S.; BREDA, Michael F. Van. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.
- IUDÍCIBUS, Sérgio. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 1992.
- _____. **Teoria da contabilidade**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de contabilidade das sociedades por ações (aplicável às demais sociedades)**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 2000.
- MINAYO, Maria Cecília de Souza (Org.). **Pesquisa social**. 7. ed. Petrópolis: Vozes, 1997.
- OLAK, Paulo Arnaldo. **Bases para a eficácia na aplicação do contrato de gestão nas organizações das sociais brasileiras**. São Paulo, 2000. 230 p. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.
- PARSONS, Linda M. *Is accounting information from nonprofit organizations useful to donors? A review of charitable giving and value-relevance*. **Journal of Accounting Literature**, ABI/Inform Global, [S.l.], v. 22, 2003.
- TACHIZAWA, Takeshy. **Organizações não governamentais e terceiro setor – criação de ONGs e estratégias de atuação**. São Paulo: Atlas, 2002.
- TORRES, Lourdes; PINA, Vicente. *Accounting for accountability and management in NPOS. A comparative study of four countries: Canada, The United Kingdom, The USA And Spain*. **Financial Accountability & Management**, [S.l.], v. 19, n. 3, p. 265-285, aug. 2003.
- VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- WEISBROD, Burton Allen. **The nonprofit economy**. EUA: Library of Congress Cataloging in Publication Data, 1988.
- VYDIA. Disponível em: <<http://www.vydia.com.br/3setor/dicas.htm>>. Acesso em: 06/08/2003.

ⁱ “The donation of materials represents an increase in net assets if the items do not merely pass through the organization to the beneficiaries, but they are not cash inflows until they are sold. The approach chosen by the accounting standards studied is the recording of gifts at fair value if they are measurable or the value when sold. The donation of services is recorded when they would otherwise be performed by salaried personnel and the organization has a clearly measurable basis for the amount. The services provided by volunteer workers directly to beneficiaries of the organization, e.g. care taking and cleaning without payment, are not recorded in any of the accounting systems of the four countries or the ESA (European System of Accounts).”

ⁱⁱ “Despite the measurement difficulties of these issues, especially in the case of donated services, it is necessary to record them in order to establish the cost of the services delivered.”