

CONTABILIDADE DO TERCEIRO SETOR: ESTUDO DE CASO NA APAE DE VACARIA

RESUMO

Os setores da economia estão divididos em três: o primeiro setor que é o governo, segundo setor que são as empresas privadas e o terceiro setor que são as entidades sem fins lucrativos. Este estudo tratou especificamente do terceiro setor, pelo seu crescimento e pelas constantes mudanças na legislação principalmente na área contábil que é uma importante ferramenta para estas instituições prestarem contas e serem transparentes com os seus beneficiários, comunidade, colaboradores, governo, investidores e órgãos reguladores. Além da contextualização do terceiro setor, do estudo das legislações e da contabilidade voltada a este setor foi realizado estudo de caso na Associação de Pais e Amigos dos Excepcionais – APAE de Vacaria para identificar se as práticas e os procedimentos usados na escrituração contábil no ano de 2012 estão de acordo com a legislação vigente. Visando atender ao objetivo da pesquisa, esse estudo assumiu um caráter descritivo e exploratório, com abordagem qualitativa, operacionalizado através de um estudo de caso na referida Instituição. Constatou-se algumas inconsistências na contabilidade da entidade em relação às Receitas de Doações, Gratuitades e Benefícios Tributários, Depreciação e Convênios e Contrapartida de Convênios onde foram realizadas sugestões para que a mesma esteja em conformidade com a legislação vigente.

Palavras – chave: Contabilidade; Prestação de Contas; Terceiro Setor.

1 INTRODUÇÃO

A contabilidade é fundamental em todos os setores na economia, visto que as informações contábeis evidenciam de uma forma direta a aplicação dos recursos da entidade. Assim, as informações contábeis tornam-se uma ferramenta indispensável no processo de tomada de decisões, a fim de que os recursos sejam empregados da melhor forma. De acordo com Lopes e Martins (2005), apud, Lins e Coelho (2010, p. 42) “a contabilidade é um sistema de informação e avaliação destinado a prover seus beneficiários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira e de produtividade com relação à entidade em questão”.

A economia, atualmente, encontra-se dividida em três setores: o Primeiro Setor, que compreende os órgãos governamentais; o Segundo Setor, que engloba as empresas privadas com finalidade lucrativa; e o Terceiro Setor, do qual fazem parte as entidades sem finalidades lucrativas. O terceiro setor, que compreende as fundações, associações, organizações religiosas, partidos políticos e entidades sindicais, tem apresentado crescimento elevado nos últimos anos, visto que esse setor vem executar atividades que o governo realiza de forma limitada.

Esse cenário motivou mudanças nas legislações e nas obrigações destas organizações, apresentando a necessidade de todos os envolvidos acompanharem estas mudanças, sobretudo na área contábil. Neste contexto Machado (2007, p. 21) coloca que “o profissional contábil assume papel fundamental, pois auxiliará estas entidades, tornando-as transparentes em suas ações, principalmente nas demonstrações contábeis de forma a apresentar a todos os interessados o quanto estas instituições contribuem qualitativa e quantitativamente para com a sociedade.”

A fim de demonstrar a importância da contabilidade nas instituições do terceiro

setor e sua relação com a visibilidade e credibilidade destas organizações, este estudo teve por objetivo analisar os lançamentos e as demonstrações contábeis da Associação de Pais e Amigos dos Excepcionais – APAE da cidade de Vacaria – Rio Grande do Sul - em 2012, para identificar se as práticas e os procedimentos na escrituração contábil estão de acordo com a legislação vigente.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 TERCEIRO SETOR

Os setores da economia no Brasil estão divididos em três: o Primeiro Setor, representado pelo Poder Público, o Segundo Setor, representado pelas empresas privadas, isto é, que visam lucro e o Terceiro Setor, composto pelas organizações sem fins lucrativos. O terceiro setor possui características específicas que, de acordo com o Conselho Federal de Contabilidade (2003) são a promoção de ações voltadas para o bem estar da coletividade, a manutenção de atividades sem fins lucrativos, atividades financiadas por subvenções do primeiro setor e doações do segundo setor, aplicação do resultado das atividades econômicas nos fins sociais a que se destina, dentre outros.

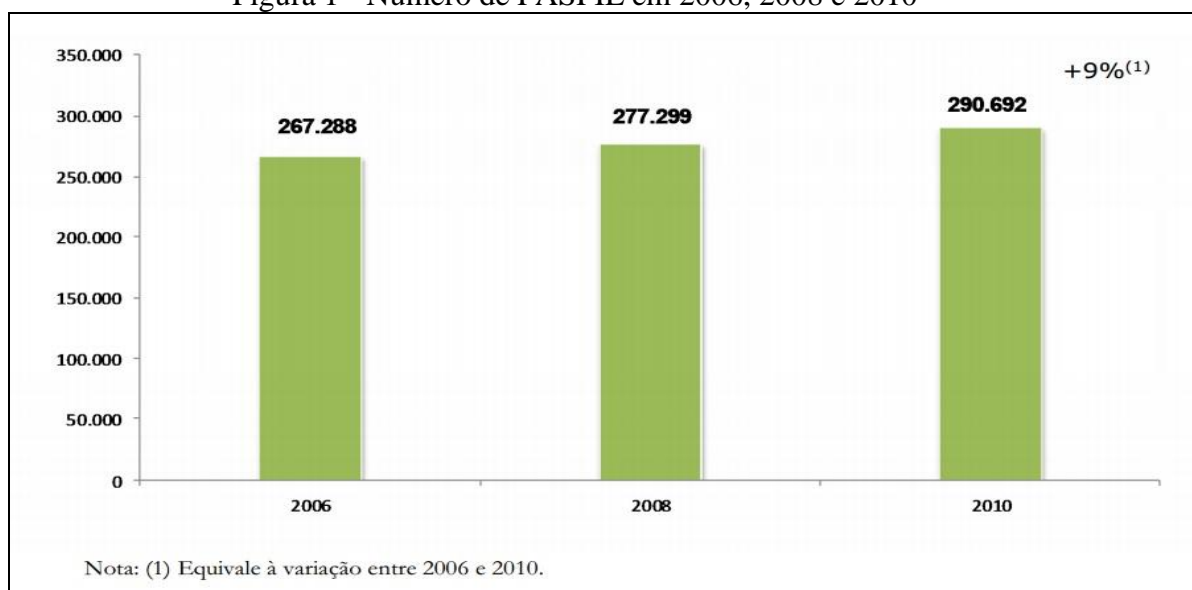
Este setor é composto por diversas terminologias como: entidades sem fins lucrativos, organizações não governamentais (ONGS), entidades beneficentes, organizações sociais, organizações filantrópicas, etc.. Dentre estas terminologias, a mais utilizada é a de entidade sem fins lucrativos que, de acordo com a Resolução CFC nº 926/01, “são aquelas em que o resultado positivo não é destinado aos detentores do patrimônio líquido, e o lucro ou prejuízo é denominado, respectivamente, de superávit ou déficit”.

É importante observar, contudo, que a definição sem fins lucrativos não quer dizer que as mesmas não possam ter um superávit no exercício, utilizando-os na manutenção ou expansão das atividades da entidade (OLAK; NASCIMENTO, 2010). Assim, o lucro não é a razão da existência dessas organizações, mas um meio necessário para o cumprimento de sua missão e suas finalidades estatutárias. Para sua manutenção, as entidades buscam recursos do governo (subvenções e financiamentos), bem como doações de pessoas físicas e jurídicas e por meio de suas próprias atividades.

Dentre as características específicas das entidades sem fins lucrativos, Olak e Nascimento (2010) citam que o lucro não é sua razão de ser, mas um meio para garantir a continuidade de seus propósitos organizacionais; que seus propósitos institucionais objetivam provocar mudanças sociais; e que o patrimônio pertence à sociedade. Nessa linha de pensamento verifica-se a importância das instituições para a sociedade, visto que essas são agentes da promoção de mudanças sociais.

No Brasil, o Terceiro Setor encontra-se em expansão, conforme estudo do IBGE (2010) que mostra um crescimento de 9% das Fundações e Associações sem fins lucrativos entre os anos de 2006 a 2010. Esse cenário pode ser observado na Figura 1. Ainda segundo dados do IBGE (2010) as FASFIL são organizações novas: em 2010, a idade média delas era de 14,4 anos e empregavam 2,1 milhões de assalariados, o que corresponde a 23% dos empregados na administração pública e a 73,4% dos assalariados em todas as 556,8 mil organizações sem fins lucrativos do país. Com esses dados, destaca-se a importância deste setor para a sociedade, para o país e para a economia.

Figura 1 - Número de FASFIL em 2006, 2008 e 2010



Fonte: IBGE (2010)

2.2 CONTABILIDADE NAS EMPRESAS DO TERCEIRO SETOR

A contabilidade e suas demonstrações possuem uma grande importância para as entidades sem fins lucrativos, pois com elas se consegue evidenciar os serviços prestados, as atividades desenvolvidas, prestar contas aos *stakeholders* (beneficiários, comunidade, colaboradores, investidores governo, etc.), além de utilizá-la para a tomada de decisões. No terceiro setor, como em qualquer outro setor da economia, deve-se respeitar e seguir as Normas Brasileiras de Contabilidade e seus Princípios Fundamentais.

Em relação aos Princípios Fundamentais de Contabilidade Olak e Nascimento (2010, p. 54) colocam que os mesmos representam “a essência das doutrinas e teorias relativas à Ciência da Contabilidade” e sua observância é obrigatória no exercício da profissão contábil. De acordo com o CFC (2011, p. 44) “para as entidades sem fins lucrativos as receitas e as despesas devem ser reconhecidas, mensalmente, respeitando os Princípios de Contabilidade, em especial os Princípios da Oportunidade e da Competência”.

O Princípio da Oportunidade segundo Coelho e Lins (2010, p. 199) refere-se, “simultaneamente à tempestividade e à integridade do registro do Patrimônio e das suas mutações, determinado que este seja feito de imediato e com a extensão correta, independentemente das causas que a originaram”. Este princípio define que os registros devem ser feitos no momento mais próximo do fato que os gerou e deve ser completo.

Já o Princípio da Competência, conforme descrevem Coelho e Lins (2010, p. 200), está relacionado com “as receitas e despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento”. Este princípio é de grande importância, pois causa possíveis variações no patrimônio social das entidades, que representa a capacidade que a mesma tem de manter seus atendimentos com eficiência e qualidade, sem comprometer sua continuidade. Para o CFC (2011, p.35) as principais práticas contábeis aplicadas às entidades sem fins lucrativos são: Receita de Doações, Trabalho Voluntário, Imunidades e Isenções, Receita de Convênio e Contrapartida de Convênios e Gratuidade.

As doações recebidas podem ser *in natura* ou em espécie e podem ser recebidas para a finalidade de custeio ou investimento. De acordo com o CFC (2011, p. 36), “quando a doação for *in natura*, os bens doados podem ter valor declarado ou não. Se o doador preferir não declarar o valor do bem doado, é necessário que a Entidade estime o valor com base nos preços cobrados pelo mercado”. Como exemplo, caso a entidade receba doação de arroz e feijão, a mesma deve mensurar o valor das quantidades recebidas pelo valor que esta desembolsaria se fizesse a compra no mercado. Cabe ressaltar que os registros devem ser feitos de acordo com a natureza do bem, utilizando a titulação adequada de cada conta. Ainda se as doações forem feitas em dinheiro ou bens duráveis o registro deve ser feito a débito de conta de disponibilidades ou no ativo não circulante se tratando de bens permanentes e a Crédito de conta de receita de doação.

Já a contabilização do trabalho voluntário deverá ocorrer pelo fato de que, se não houvesse o voluntário, a entidade pagaria pelo serviço. Um exemplo do trabalho voluntário como investimento seria o trabalho de um pedreiro para a ampliação de acomodações de uma entidade. O valor do trabalho voluntário do pedreiro é de R\$ 9.500,00 (o mesmo pode ser obtido por meio de Sindicato da categoria ou pelo valor que o mercado remunera) e o valor dos materiais para a ampliação seriam de R\$ 9.000,00, (CFC, 2011), sendo assim o registro deve ser feito como mostra o quadro 1:

Quadro 1 - Exemplo de contabilização de Trabalho Voluntário como investimento

Débito	Construção em Andamento	R\$ 18.500,00
Crédito	Receita de Doação	R\$ 9.000,00
Crédito	Receita de Trabalho Voluntário	R\$ 9.500,00

Fonte: CFC (2011).

Já no que diz respeito à imunidade tributária, como visto anteriormente, ela está regida pela Constituição Federal com o objetivo de vedar a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios de instituir impostos não podendo ser alterada. Contudo, a isenção é temporária e depende de requisitos especiais para sua concessão. Assim, segundo o CFC (2011, p. 44), “a contabilidade das imunidades e isenções devem ser realizadas como subvenção governamental no passivo, como se devidas fossem”.

Ainda para o CFC (2011, p. 45, 46) “é importante acompanhar o ato da autoridade tributária homologando o tributo, extinguindo o crédito tributário, reconhecendo que a entidade satisfaz às condições para fruição do tributo respectivo”. Nesse sentido, a importância do acompanhamento pode ser reafirmada pelo fato de que, se não houve o reconhecimento das condições necessárias, a entidade terá que pagar o valor do tributo como se devido fosse muitas vezes retroativo, trazendo uma despesa inesperada para a instituição.

Outro aspecto a ser considerado é que as entidades sem fins lucrativos possuem como parceiros entidades públicas ou privadas, dos quais, recebem recursos para projetos específicos e para que suas atividades sejam desenvolvidas. Esses repasses de recursos são regulamentados pelo Convênio, que é um instrumento jurídico. Esse instrumento jurídico será o documento hábil para fins contábeis tanto para o registro da informação quanto para a definição de quais procedimentos contábeis serão adotados para evidenciar da melhor forma o fluxo da operação (Olak e Nascimento, 2010).

Como coloca o CFC cada parte tem suas obrigações para o cumprimento do objeto do convênio essas obrigações podem ser como o repasse será realizado, a duração do convênio, a forma de prestação de contas, o volume de recursos repassado etc.

Já no que tange à gratuidade, de acordo com o CFC (2011, p. 47), gratuidade “é o desembolso financeiro de uma entidade, decorrente da prestação de serviço gratuito a pessoa carente, desde que atenda os objetivos previstos no art. 2 da Lei 8.742/93”. Assim, a entidade deve comprovar a concessão da gratuidade e a demonstração do percentual aplicado perante registro contábil. Para a base de cálculo do percentual de gratuidade somente serão consideradas as seguintes receitas: de serviços, de vendas de bens não integrantes do ativo imobilizado, de aplicações financeiras, de locação e de doações particulares. (CFC, 2011). As gratuidades podem ser consideradas de certa forma como contrapartida as imunidades e isenções de impostos.

2.3 NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS ÀS ASSOCIAÇÕES

As Normas Brasileiras de Contabilidade – NBC são um conjunto de regras e procedimentos que devem ser observados pelos profissionais da área da contabilidade. As NBCs compreendem o Código de Ética Profissional do Contabilista e as Normas de Contabilidade, de Auditoria Independente, de Auditoria Interna e de Perícia. Classificam-se em Profissionais (determinando para o prazo da atividade profissional) e Técnicas (estabelecendo doutrinas, técnicas e procedimentos a serem aplicados). A inobservância constitui em infração disciplinar, que pode resultar em penalidades.

As Normas Brasileiras de Contabilidade que abrangem o Terceiro Setor são as seguintes:

- NBC TG 07: Subvenção e Assistência Governamentais (Resolução nº 1.305/2010, alterações sofridas Resolução nº 1.329/2011);
- NBC TG 1000: Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas (Resolução nº 1.255, alterações sofridas Resolução nº 1.329/2011);
- ITG 2002 – Entidade sem Finalidade de Lucro (Resolução 1.409/2012).

É importante ressaltar que a Resolução nº 1.409/2012, criada com o intuito de renovar os métodos e as técnicas utilizadas com as entidades sem fins lucrativos, revogou as seguintes Normas Brasileiras de Contabilidade que abrangiam as entidades sem fins Lucrativos:

- NBC T 10.4 (Fundações);
- NBC T 10.18 (Entidades sindicais e associações de classe);
- NBC T 10.19 (Entidades sem finalidade de lucros);
- NBC T 19.4 (Incentivos fiscais, subvenções, contribuições, auxílios e doações governamentais).

3 METODOLOGIA

A pesquisa realizada possuiu natureza aplicada que segundo Gil (2010, p. 27) “são pesquisas voltadas a aquisição de conhecimentos com vistas à aplicação numa situação específica”. No que se refere aos objetivos é classificada como uma pesquisa exploratória, a qual, Guth e Pinto (2007, p. 41) colocam que a mesma “visa a interação com o tema, tornando-o explícito. Seu objetivo principal é o aprimoramento de ideias ou a descoberta de intuições, sendo seu planejamento muito flexível” e descritiva que segundo Gil (2010, 27) “têm como objetivo a descrição das características de determinada população. Podem ser elaboradas também com a finalidade de identificar possíveis relações entre as variáveis”

No que diz respeito aos procedimentos técnicos é uma pesquisa documental que segundo Gil (2010, p. 30), “vale-se de toda a sorte de documentos, elaborados com finalidade diversas, tais como assentamento, autorização, comunicação etc.”. Quanto à

técnica de pesquisa se enquadra na pesquisa de estudo de caso, onde Raupp e Beuren (2003), apud, Guth e Pinto (2007, p. 70) colocam que, “o estudo de caso pode ser caracterizado por estudar concentradamente um único caso. Sendo esse tipo de estudo escolhido por pesquisadores que necessitam aprofundar conhecimento acerca de certo caso específico”.

4 ESTUDO DE CASO

4.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DA ENTIDADE

A Associação de Pais e Amigos dos Excepcionais – APAE de Vacaria, entidade privada sem fins lucrativos e econômicos, foi fundada em 08 de outubro de 1964, possuindo caráter assistencial, educacional, de saúde, cultural, de estudo e pesquisa, desportivo e outros, com atuação preponderante na política de assistência social, atuando de forma complementar com políticas de educação e saúde. Tem como objetivo principal atender pessoas com deficiência intelectual e múltipla para habilitação ou reabilitação, bem como promover a autonomia e a melhoria da qualidade de vida e defesa e garantia de seus direitos.

Os serviços prestados são de proteção social especial de média e/ou alta complexidade e os atendimentos são voltados às famílias e pessoas com deficiência em situação de vulnerabilidade ou risco social e pessoal. A instituição goza de autonomia administrativa e financeira e possui sede própria com 1720 m² construídos, onde atualmente atende 300 pessoas com deficiência nas áreas clínica e pedagógica de 0 a 60 anos.

Segundo o estatuto da APAE de Vacaria os órgãos responsáveis pela sua administração são: i) Assembléia Geral; ii) Conselho de Administração; iii) Conselho Fiscal; iv) Diretoria Executiva; v) Auto defensoria; vi) Conselho Consultivo. A Assembléia Geral é o órgão soberano das APAES e sua Diretoria Executiva é composta pelo: Presidente, Vice – Presidente, 1 Diretor Secretário, 2 Diretor Secretário, 1 Diretor Financeiro, 2 Diretor Financeiro, Diretor de Patrimônio e Diretor Social, contando ainda com uma Procuradora Geral. De acordo com o seu estatuto, a APAE não remunera nem distribui lucros ou dividendos aos seus associados, dirigentes ou conselheiros e se houver um eventual superávit, o mesmo será investido nas atividades e propósitos da instituição.

A entidade possui 42 colaboradores entre contratados e cedidos pelo estado e município e, além da Diretoria Executiva, há os responsáveis pela área pedagógica e clínica e área administrativa que administram os projetos e programas desenvolvidos. Além de atender o município de Vacaria, a APAE atende os municípios de Campestre da Serra, Monte Alegre dos Campos e Esmeralda.

A APAE se mantém por meio de doações da comunidade, *telemarketing*, projetos, convênios com o estado, com o município de Vacaria e municípios citados acima. Os recursos cedidos alternam-se entre recursos financeiros, bolsas de estudos ou cessão de funcionários públicos municipais. Além de recursos financeiros a APAE conta com benefícios fiscais e tributários, através de isenções e imunidades de diversos impostos como: IPVA, IPTU, Cota Patrona da Contribuição Previdenciária, entre outros.

Mantém sua escrituração contábil e fiscal formalizada, sendo que sua administração financeira é feita pelo Diretor Financeiro e direção da entidade. Suas demonstrações contábeis, após serem aprovadas pelo Conselho Fiscal, são publicadas em jornal de circulação da cidade, pois além de uma exigência é uma forma de prestar

contas aos associados, colaboradores, pais, alunos e comunidade em geral da boa aplicação dos recursos da entidade.

A Associação é mantenedora da Escola de Educação Especial Irmão Getúlio que oferece os seguintes atendimentos: Ensino Fundamental, Educação de Jovens e Adultos (EJA), Atendimento Individualizado, Oficinas Pedagógicas, Oficinas de Atividades da Vida Prática e Oficinas Pré – Profissionalizantes que são desenvolvidas através de projetos como: Artesanato, Padaria, Culinária, Papel Reciclado, Cartão, Teatro, Dança e Esporte. Além dos atendimentos pedagógicos são oferecidos atendimentos na área clínica como: Estimulação Essencial, Fisioterapia, Fonoaudiologia, Assistência Social, Psicologia, Hidroterapia e Equoterapia.

A APAE de Vacaria possui certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social em análise para o triênio 2012/2013/2014 no Ministério de Assistência Social conforme processo nº 71000.117722/2010 – 21, a mesma obtém a certificação por prestar serviços relevantes realizando ações assistenciais de forma planejada e continuada. Além desta, a APAE possui o Título de Utilidade Pública Federal conforme Decreto nº 94054 de 24/02/1987, Título de Utilidade Pública Estadual sob Decreto nº 22.434 de 01/05/1973 e Utilidade Pública Municipal conforme Lei Municipal nº 776 de 17/08/1971.

Mantém também Registro na Secretaria do Trabalho e do Desenvolvimento Social do Estado bem como registro nos respectivos conselhos municipais: Conselho Municipal da Criança e do Adolescente, Conselho Municipal de Assistência Social (este como pré - requisito para a certificação do CEBAS), Conselho Municipal de Educação, Conselho Municipal de Saúde, Conselho Municipal da Pessoa com Deficiência e Altas Habilidades, Conselho Municipal da Segurança Alimentar e Conselho Municipal dos Direitos da Mulher.

4.2 ANÁLISES DOS LANÇAMENTOS CONTÁBEIS DA APAE DE VACARIA

A contabilidade das entidades sem fins lucrativas difere em alguns pontos da contabilidade societária. As operações que serão analisadas neste estudo de caso são: Receitas por doações, Trabalho Voluntário, Gratuidades, Imunidades e Isenções, Receita e Contrapartida de convênios e Depreciação.

Para o estudo de caso em questão, serão considerados como base: a Resolução nº 1.409/2012, o Manual de Procedimentos Contábeis para Fundações e Entidades de Interesse Social (2008), o Caderno de Procedimentos Aplicáveis à Prestação de Contas das Entidades do Terceiro Setor (Fundações) 2011 e o Guia de Orientação para o profissional de contabilidade do CRCRS (2011).

4.2.1 Receitas de Doações

Para o CFC (2008, p. 63) “doação é uma transferência ou uma promessa de transferência de dinheiro ou outros ativos para uma entidade, ou um cancelamento de um passivo, sem a necessidade de uma contrapartida”. As doações são consideradas por muitas entidades sua principal fonte de recursos e um meio de sobrevivência, podendo ser em moeda corrente, gêneros alimentícios, equipamentos ou por meio de prestação de serviços. As doações devem ser contabilizadas conforme o quadro 2:

Quadro 2 - Exemplo de contabilização de doações

Doações para custeio em dinheiro ou cheque pela entidade:
Débito: Caixa
Crédito: Doações
Doações por meio de crédito em conta bancária:
Débito: Bancos conta Movimento
Crédito: Doações

Fonte: CFC (2008).

A APAE de Vacaria está em conformidade com a Norma e realiza os lançamentos de acordo com o quadro 3:

Quadro 3 - Contabilização de Doações na APAE

Doações para custeio em dinheiro ou cheque pela entidade:
Débito: Caixa
Crédito: Doações Sócios/Telemarketing
Débito: Caixa
Crédito: Doação Espontânea Pessoa Física
Débito: Caixa
Crédito: Doação Espontânea Pessoa Jurídica
Doações por meio de crédito em conta bancária:
Débito: Bancos conta Movimento
Crédito: Doação Sócios/Telemarketing
Débito: Bancos conta Movimento
Crédito: Doação espontânea pessoa física

Fonte: Elaborada pela autora baseado nos livros contábeis da APAE (2012).

No caso de uma doação de um bem permanente o registro ocorre conforme o quadro 4:

Quadro 4 - Contabilização de Doação de Bem Permanente

Débito: Imobilizado
Crédito: Doações e Subvenções

Fonte: CFC (2008).

Se a doação não for em dinheiro, o valor que deve ser registrado é da avaliação do bem doado pelo seu valor justo de mercado menos as despesas necessárias para colocá-lo em operação ou à venda. (CFC 2008). A APAE não realiza a contabilização das doações que não sejam em moeda corrente, diante disso sugere-se analisar a viabilidade de se fazer a mesma, visto que muitas doações são feitas de bens permanentes usados, havendo dificuldade de avaliação do valor justo do bem doado, mas se a doação for de um bem permanente novo, deve-se haver a avaliação e o lançamento conforme explicado acima.

4.2.2 Contabilização de serviços voluntários

As organizações sem fins lucrativos utilizam o serviço voluntário para contribuir no desenvolvimento da sua missão e nas atividades desenvolvidas. A configuração do serviço voluntário ocorre somente quando o serviço prestado é especializado (contadores, médicos, eletricitas, advogados, enfermeiros, professores, etc.), pois se não ocorresse o serviço voluntário a entidade pagaria pelo mesmo. O serviço voluntário não gera nenhum vínculo empregatício, nem obrigação de natureza trabalhista e previdenciária.

Para sustentar o registro contábil do serviço voluntário é necessária a existência do Termo de Voluntariado que é contrato de trabalho dativo. A entidade estudada não apresentou no ano de 2012 casos de serviço voluntário, mas se venha acontecer o registro é em conta de despesa, correspondente à natureza do serviço consumido, e em conta de receita, correspondente à gratuidade obtida.

4.2.3 Contabilização de Gratuidade e Benefícios Tributários

As entidades sem fins lucrativos têm como condição *sine qua non* oferecer serviços gratuitos à sociedade, principalmente as beneficentes de assistência social, que precisam comprovar as suas gratuidades. Gratuidade nada mais é que a prestação de serviço não – oneroso, a concessão de bolsas de estudos, a distribuição de cestas básicas, a doação de roupas, medicamentos etc. Se existir contrapartida financeira a mesma descaracteriza a gratuidade. (CFC, 2008, p. 67).

O registro contábil da gratuidade é de suma importância para as organizações, mas segundo o CFC (2008, p. 67) “a atribuição monetária a esses eventos é difícil, porém essencial”. Conforme a resolução CFC nº 774/94 apud CFC (2008, p. 67), “o atributo quantitativo refere-se à expressão dos componentes patrimoniais em valores, o que demanda que a Contabilidade assumira posição sobre o que seja Valor”. As entidades podem ter dificuldades em atribuir valor monetário à gratuidade por ser um evento ofertado pela entidade de maneira não – onerosa.

A APAE de Vacaria não realiza os registros referentes às suas gratuidades, somente informa em suas Notas Explicativas em item específico, pois a mesma entende que como os seus serviços são todos gratuitos não há necessidade de evidenciar as gratuidades na contabilidade, todas as despesas são referentes aos serviços prestados aos beneficiários.

A contabilização da gratuidade também está relacionada com a obtenção da renúncia fiscal de tributos e é um aspecto muito relevante a ser observado. Segundo o CFC (2008) o benefício da renúncia fiscal carece de registro para que a informação seja evidenciada nas demonstrações contábeis. A APAE de Vacaria realiza os registros contábeis da isenção da contribuição patronal à previdência social em conformidade com a legislação como demonstra o quadro 5:

Quadro 5 - Contabilização da Contribuição Patronal a Previdência Social

Contabilização da contribuição patronal à previdência social como se devida fosse
Débito: Cont. Patronal Previdência Social (Despesa)
Crédito: Cont. Patronal Prev. Social a Pagar (Passivo)
Contabilização do reconhecimento do benefício do não pagamento do tributo
Débito: Cont. Patronal Prev. Social a Pagar (Passivo)
Crédito: Receita Isenção Cota Patronal Prec. Social (Receita)

Fonte: Elaborada pela autora baseado nos livros contábeis da APAE (2012).

Foi identificado que a entidade não faz os registros da isenção do IPVA e o IPTU, com isso sugere-se que os mesmos sejam feitos. No caso do IPTU foi informado pela Prefeitura Municipal de Vacaria que para se chegar ao valor devido do imposto deve ser calculado 1% do valor venal da obra, foi identificado que o mesmo é de R\$ 160.371,16 conforme Certidão de Valor Venal expedida pela Prefeitura Municipal de Vacaria em 21/06/2010. Assim, o valor devido do imposto ficaria em R\$ 1.603, 71 e o registro ficaria como demonstra o quadro 6.

Quadro 6 - Contabilização IPTU

Contabilização do IPTU como se devido fosse
Débito: IPTU (Despesa)
Crédito: IPTU a Pagar (Passivo)
Contabilização do reconhecimento do benefício do não pagamento do IPTU
Débito: IPTU a Pagar (Passivo)
Crédito: Receita Isenção IPTU (Receita)

Fonte: Elaborado pela própria autora com base no CFC, 2008.

Já para o cálculo do IPVA, foi informado pela Receita Estadual que o mesmo é calculado em 3% do valor do bem depreciado. No caso da APAE foi adquirido um veículo Kombi na data de 09/08/2011 no valor de R\$ 41.590,00. O valor do bem depreciado é de R\$ 29.806,17. Se multiplicado pela taxa informada ficaria em R\$ 894,18, sendo este o valor devido do imposto que deve ser registrado conforme o quadro 7:

Quadro 7 - Contabilização IPVA

Contabilização do IPVA como se devido fosse
Débito: IPVA (Despesa)
Crédito: IPVA a Pagar (Passivo)
Contabilização do reconhecimento do benefício do não pagamento do IPTU
Débito: IPVA a Pagar (Passivo)
Crédito: Receita Isenção IPVA (Receita)

Fonte: Elaborado pela própria autora com base no CFC, 2008.

4.2.4 Contabilização de Depreciação

A depreciação para Coelho e Lins (2010) consiste no registro contábil do desgaste dos componentes do ativo imobilizado. As empresas e organizações acabam algumas vezes não fazendo a contabilização da depreciação pelo simples fato de que o lucro fica reduzido e no caso das empresas a distribuição desses lucros por meio de dividendos seria menor. (COELHO e LINS, 2010). Com as entidades sem fins lucrativos, isso ocorre da mesma forma, se a mesma fechar o exercício com déficit este ficará maior e se for superávit este será diminuído. Dessa forma não há porque deixar de utilizar o processo de depreciação, inclusive em relação aos bens doados.

Analisando os demonstrativos contábeis da entidade foi verificado que não é realizada a depreciação, visto a importância desta sugere-se que o registro contábil seja feito. Além do cálculo e registro da depreciação, foi constatado no Balanço Patrimonial da entidade, no Ativo Não Circulante, na Conta Imóveis que existe a Conta Construções. Contudo, foi verificado com a entidade que a mesma já foi concluída, o que motivou a sugestão de que o saldo existente seja transferido para a conta.

4.2.5 Convênios e Contrapartida de Convênios

Convênios são instrumentos jurídicos em que cada parte tem suas obrigações para a execução do objeto. Já a contrapartida conforme o CFC (2005 p. 75), “é o compromisso de a entidade conveniada ou contratada apontar recursos adicionais aos aportados pela conveniente ou contratante para atingir os objetivos do projeto”. Os convênios e contratos existentes na instituição no ano de 2012 são os seguintes:

Tabela 1 - Relação de Convênios e Contratos no ano de 2012

(Continua)

Órgão	Objetivo	Nº de Beneficiários	Valor Anual	Forma de Prestação de Contas
Conselho Municipal de Assistência Social (Projeto Padaria)	Oportunizar a pessoas com necessidades especiais a valorização profissional, capacitando-os na área de padaria.	15	R\$ 9.500,00	Relatório e Notas Fiscais
Conselho Municipal dos Direitos da Criança e do Adolescente (Projeto Artesanato)	Oportunizar a pessoas com necessidades especiais a valorização profissional, capacitando-os na área do artesanato.	20	R\$ 11.049,50	Relatório e Notas Fiscais
Prefeitura Municipal de Vacaria	Execução do Programa Proteção Social Especial – Média Complexidade – Serviço Social Especializado para Pessoas com Deficiência.	300	R\$ 41.395,20	Prestação de contas Anual
Prefeitura Municipal de Campeste da Serra	Serviços de Atendimento clínico e pedagógico na área da educação especial.	05	R\$ 3.900,00	Relatório dos Atendimentos prestados
Prefeitura Municipal de Esmeralda	Serviços de Atendimento clínico e pedagógico na área da educação especial.	10	R\$ 8.500,00	Relatório dos Atendimentos prestados
Governo do Estado do Rio Grande do Sul	Desenvolvimento do Programa Bolsa de Estudos Educação Especial, assegurando aos alunos com necessidades educacionais especiais ou insuficiência de recursos financeiros, ou quando houver falta de vagas ou acesso a cursos regulares da rede pública estadual atendimento pedagógico especializado proporcionando-lhes o pleno desenvolvimento para o exercício da cidadania.	25	R\$ 90.000,00	Relatório dos Atendimentos prestados.
Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação – Programa Dinheiro Direto na Escola Educação Especial	Melhorar a estrutura da entidade e os atendimentos aos alunos.	40	R\$ 1.872,00	Prestação de contas Anual pelo Sistema de Gestão de Prestação de Contas - SiGPC
Conselho Municipal dos Direitos da Criança e do Adolescente (Projeto Psicóloga)	Através do atendimento Psicológico realizar orientações a pais e alunos, assessorar a equipe pedagógica e clínica da escola, avaliar e emitir laudos e pareceres e orientar professores dos alunos incluídos em escolas regulares.	200	R\$ 5.500,00	Relatório e Comprovante de pagamentos

(Conclusão)

Órgão	Objetivo	Nº de Beneficiários	Valor Anual	Forma de Prestação de Contas
Conselho Municipal dos Direitos da Criança e do Adolescente (Projeto Assistente Social)	Através do atendimento Assistencial encaminhar e dar oportunidade de acesso ao Benefício Continuado e ao Passe Livre, encaminhar os atendimentos especializados conforme indicação da equipe técnica e fazer visitas periódicas as famílias mais vulneráveis e que necessitam de orientação e apoio.	160	R\$ 5.500,00	Relatório e Comprovante de pagamentos
Prefeitura Municipal de Vacaria	Visa o atendimento de crianças e adolescentes com problemas de fala, dicção e outros distúrbios de comunicação e linguagem.	100	R\$ 33.600,00	Relatório dos Atendimentos prestados.
Prefeitura Municipal de Monte Alegre dos Campos	Serviços de Atendimento clínico e pedagógico na área da educação especial.	17	R\$ 10.410,00	Relatório dos Atendimentos prestados
Conselho Municipal de Assistência Social (Projeto Equoterapia)	Reabilitar pessoas com necessidades especiais com comprometimento motor acentuado, através da terapia com cavalos, buscando o seu desenvolvimento biopsicomotor.	15	R\$ 9.000,00	Relatório e Comprovante de pagamentos
Conselho Municipal dos Direitos da Criança e do Adolescente (Projeto Teatro)	Desenvolver através da Oficina do Teatro, a sensibilidade, a auto estima, valorização do aluno, formação e emissão de opiniões e uma nova forma de linguagem com a comunicação corporal.	40	R\$ 6.600,00	Relatório e Comprovante de pagamentos
Prefeitura Municipal de Esmeralda	Prestação de Serviço de Fonoaudiologia.	10	R\$ 4.200,00	Relatório dos Atendimentos prestados

Fonte: Elaborado pela própria autora com base nos livros contábeis APAE (2012).

Os convênios e parcerias destacadas no quadro 31 são receitas vindas de órgãos públicos, que de alguma forma seja por relatório, sistema, etc. exigem a prestação de contas dos valores desenvolvidos nos programas e projetos. Foi verificado, no que diz respeito à contabilidade dos Convênios da APAE de Vacaria que há certa divergência referente as Normas indicadas pelo Conselho Federal de Federal de Contabilidade. Para ilustrar esse fato, foi analisado o Programa Dinheiro Direto na Escola – Educação Especial que é uma parceria realizada com o Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação

4.2.5.1 Programa Dinheiro Direto na Escola – Educação Especial – Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação.

O Programa Dinheiro Direto na Escola é uma parceria firmada com o Governo Federal através do Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação. O valor total deste programa é de R\$ 1.872,00. Esta parceria visa beneficiar 40 alunos da escola, é

repassado em parcela única, deve ser gasto 50% em custeio e 50% em investimento e não há exigência de contrapartida.

Ao ser analisada a contabilidade do Programa, pode –se constatar que as contas utilizadas foram as seguintes: Banco do Brasil – 29830 – 1 (ativo), Projeto FNDE/PDDE - Educação (Receita), Máquinas, Equipamentos e Aparelhos (Imobilizado), Material Escolar – Educação (despesa). Assim, percebe-se que a APAE registrou as origens dos recursos, a aplicação financeira e os gastos com o projeto que eram 50 % custeio e 50% investimento, o que evidencia que os recursos foram utilizados da forma correta. No entanto, há a divergência com a norma, pois a entrada dos recursos devem ser contabilizadas também no passivo, visto que a instituição através de convênio tem uma dívida para com o investidor e deverá prestar contas. Assim, no quadro 9 é demonstrada a sugestão de nova contabilização para Programa:

Tabela 1 - Nova Contabilização Programa Dinheiro Direto na Escola - Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação

Lcto	Data	Débito	Crédito	Valor
1	25/07/2012	Banco do Brasil - 29830 – 1 Bancos c/ Movimento	Recursos de Convênio – PDDE (Passivo)	R\$ 1.872,00
2	25/07/2012	Recursos de Convênio – PDDE (Passivo)	Projeto FNDE/PDDE – Educação Receitas Operacionais – Projetos Educação	
2	25/07/2012	Aplic. Banco do Brasil – 29830 – 1 (PDDE) Aplicações Financeiras	Banco do Brasil - 29830 – 1 Bancos c/ Movimento	R\$ 1872,06
3	31/07/2012	Aplic. Banco do Brasil – 29830 – 1 (PDDE) Aplicações Financeiras	Fundo de Aplicação – Educação Receitas Financeiras – Educação	R\$ 1,05
4	25/08/2012	Aplic. Banco do Brasil – 29830 – 1 (PDDE) Aplicações Financeiras	Fundo de Aplicação - Educação Receitas Financeiras - Educação	R\$ 5,58
5	25/08/2012	Imposto de Renda – Educação Despesas Financeiras - Educação	Aplic. Banco do Brasil – 29830 – 1 (PDDE) Aplicações Financeiras	R\$ 1,50
6	29/08/2012	Banco do Brasil - 29830 – 1 Bancos c/ Movimento	Aplic. Banco do Brasil – 29830 – 1 (PDDE) Aplicações Financeiras	R\$ 1.877,19
7	29/08/2012	Material Escolar – Educação Despesas com APAE/Escola	Banco do Brasil - 29830 – 1 Bancos c/ Movimento	R\$ 938,59
8	29/08/2012	Equipamentos Escolares Máquinas, Equipamentos e Aparelhos - Imobilizado	Banco do Brasil - 29830 – 1 Bancos c/ Movimento	R\$ 938,60

Fonte: Elaborado pela própria autora com base nos livros contábeis da APAE (2012) e CFC (2011).

Além das modificações realizadas na forma da contabilização, deve-se salientar que cada convênio, projeto ou programa deve ter grupos específicos de conta para facilitar e ter transparência na hora de prestar contas e com isso estar de acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade e facilitar a avaliação do desenvolvimento dos projetos e atividades desenvolvidas pela entidade.

4.3 ANÁLISE DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Analisando as demonstrações contábeis foi constatado que as mesmas estão estruturadas de acordo com a legislação, observando-se contudo a sugestão com relação à nomenclatura da Demonstração do Resultado do Exercício, a qual, deve ser descrita como Demonstração do Superávit ou Déficit do Exercício. Além disso, sugere-se inserir as Gratuidades nas notas explicativas, para uma maior clareza das informações repassadas.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Atualmente existem três setores na economia: o Primeiro Setor, representado pelo Poder Público, o Segundo Setor, representado pelas empresas privadas, isto é, que visam lucro e o Terceiro Setor, composto pelas organizações sem fins lucrativos. As principais características do terceiro setor são: não visarem lucros, se houver eventual superávit o mesmo deve ser reinvestido nas atividades da instituição, não distribuir dividendos, buscar o bem estar social e colaborar com o primeiro setor no intuito de cobrir as lacunas existentes em alguns setores. Essas organizações estão cada vez mais presentes na sociedade e se mantêm por meio de recursos públicos e privados utilizando a contabilidade como ferramenta para prestar contas não somente aos órgãos públicos, mas também aos seus beneficiários e a comunidade.

Este estudo teve como objetivo principal analisar os lançamentos e as demonstrações contábeis da Associação de Pais e Amigos dos Excepcionais – APAE de Vacaria para verificar se as práticas e os procedimentos usados na escrituração contábil estão de acordo com a legislação vigente.

Em resposta ao problema de pesquisa o objetivo foi alcançado e após a análise dos lançamentos e demonstrações contábeis e identificação dos procedimentos utilizados pode-se constatar que há algumas inconsistências na contabilidade em relação às Receitas de Doações, Gratuidades e Benefícios Tributários, Depreciação e Convênios e Contrapartida de Convênios onde foram realizadas sugestões para que a mesma esteja em conformidade com a legislação vigente. Ademais, também pode-se concluir a importância que o terceiro setor tem para a sociedade e o crescimento significativo nos últimos anos, por isso sugere-se a continuidade de estudos voltados ao Terceiro Setor, visto que este estudo não possui caráter conclusivo.

REFERÊNCIAS

BRASIL. **Lei 8.742**, de 07 de dezembro de 1993. Dispõe sobre a organização da Assistência Social e dá outras providências. Brasília, DF, 1993. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18742.htm. Acesso em: 20 de janeiro de 2013.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – **Manual de Procedimentos Contábeis para Fundações e Entidades de Interesse Social**. Brasília, DF, 2003. Disponível em: http://www.cfc.org.br/uparq/Livro_manual_fund.pdf. Acesso em: 28 de outubro de 2012.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE– **Manual de Procedimentos Contábeis para Fundações e Entidades de Interesse Social**. Brasília, DF, 2008. Disponível em: http://www.cfc.org.br/uparq/Manual_procedimentos2008.pdf. Acesso em: 25 de fevereiro de 2012.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE– **Resolução nº. 1.409/12**, de 21 de setembro de 2012. Aprova a ITG 2002 – Entidade sem Finalidade de Lucros, Brasília, DF, 2012. Disponível em: 15 de outubro de 2012.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução n. 926**, de 19 de dezembro de 2001. Altera a Resolução CFC n. 877, de 18 de abril de 2000, que aprova a NBC T 10 – Dos aspectos contábeis específicos em entidades diversas, item NBC T 10.19 – Entidades sem finalidade de lucros, Brasília, DF, 2001. Disponível em: <http://www.cosif.com.br/mostra.asp?arquivo=rescfc926nbct10-19>. Acesso em: 14 de outubro de 2012.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL. **Terceiro Setor: Guia de Orientação para o profissional de contabilidade**. Porto Alegre, RS, 2011. Disponível em: http://www.crcrs.org.br/arquivos/livros/livro_3setor.pdf. Acesso em: 25 de outubro de 2012.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GUTH, Sérgio Cavagnoli; PINTO, Marcos Moreira. **Desmistificando a produção de textos científicos com os fundamentos da metodologia científica**. São Paulo, 2007.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA - **Mapeamento das Fundações Privadas e Associações Sem Fins Lucrativos – FASFIL (2010)**. Disponível em: <http://www.ibge.gov.br/home/presidencia/noticias/imprensa/ppts/00000011164912102012492305590017.pdf>. Acesso em: 08 de junho de 2013.

MACHADO, Maria Rejane Bitencourt. **Entidades beneficentes de assistência social: contabilidade, obrigações acessórias e principais**. 2.ed. Curitiba: Juruá, 2009.

OLAK, Paulo Arnaldo; NASCIMENTO, Diogo Toledo do. **Contabilidade para entidades sem fins lucrativos: terceiro setor**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2010.

PARCEIROS VOLUNTÁRIOS. **Educando para a transparência**. Porto Alegre: Eska Design, 2010.