

ÁREA TEMÁTICA: **ORGANIZAÇÃO DO TERCEIRO SETOR**

TÍTULO: Evidenciação das Subvenções e Assistências Governamentais recebidas pelas OSCIPs: Uma análise empírica nos estados da Paraíba e do Rio Grande do Norte.

AUTORES

MILTON JARBAS RODRIGUES CHAGAS

Universidade Federal de Paraíba
milton_jarbas@hotmail.com

LUZIVALDA GUEDES DAMASCENA

Programa Multiinst e Inter-Regional Pós-grad em Ciências Contábeis UNB/UFPB/UFRN
luzivaldaguedes@gmail.com

KARLA ROBERTA CASTRO PINHEIRO ALVES

Programa Multiinstitucional de Pós-graduação em Ciências Contábeis UnB/UFPB/UFRN
karlarobertap@hotmail.com

DIMAS BARRETO DE QUEIROZ

Universidade Federal de Paraíba
dimasqueiroz@gmail.com

RESUMO

O mercado é composto pelo Primeiro, Segundo e Terceiro Setor, sendo este último composto por entidades sem fins lucrativos financiadas por recursos diversos. As OSCIPs são entidades do Terceiro Setor as quais dentre as suas principais fontes de financiamentos estão às subvenções e as assistências. Portanto este estudo objetiva verificar se as subvenções e assistências governamentais auferidas pelas OSCIPs da Paraíba e Rio Grande do Norte foram evidenciadas conforme o Pronunciamento Técnico 07 do CPC e a NBC T 19.14 do CFC. A pesquisa é considerada bibliográfica, quanto ao procedimento; descritiva, quanto aos objetivos e qualitativa, quanto à natureza, sendo realizado um levantamento das Demonstrações Contábeis das OSCIPs da Paraíba e Rio Grande do Norte cadastradas no *site do* Ministério da Justiça, no período de 2008. Os resultados apontam que grande parte das OSCIPs evidenciam as subvenções e assistências governamentais em obediência ao Pronunciamento Técnico 07 e a NBC T 19.14. Considera-se que apesar da exigência pela publicação das demonstrações contábeis, muitas entidades ainda não o fazem. Pesquisas futuras podem ser realizadas ampliando a amostra, comparando as OSCIPs do Brasil e de outros países, considerando as especificidades e cultura de cada país.

Palavras-Chave: Terceiro Setor. Subvenção Governamental. Evidenciação.

ABSTRACT

The sectors that make up the market are known as First, Second and Third Sector. The latter is composed of nonprofit organizations funded by various resources. Highlight the sources of these funds demonstrates the relevance of management accounting and reporting of this type of entity. The OSCIPs are entities of Third Sector are designed to meet specific purposes, among its main sources of funding are grants and government assistance. Thus, the research

problem is: Does the grants and government assistance received by OSCIPs were shown as 07 of the Technical Standard Accounting Pronouncements Committee (CPC) and the NBC T 19.14 of the Federal Accounting Board (CFC)? As objective we seek to determine if the subsidies and government assistance received by OSCIPs of Paraíba and Rio Grande do Norte, in 2008, were seen as Technical Pronouncement 07 of the CPC and the NBC T 19.14 CFC. The research has a descriptive and qualitative approach. The results indicate that much of the evidence OSCIPs grants and government assistance in obedience to the Technical Standard 07 and NBC T 19.14. Demonstrate the adequacy of OSCIPs investigated in relation to international accounting standards.

Keywords: Third Sector. Government subsidy. Disclosure.

1. INTRODUÇÃO

O desenvolvimento econômico, político e social no mundo capitalista proporcionam constantes disputas entre organizações empresariais que visam maximizar seus lucros em um ambiente cada vez mais competitivo. No entanto, ao mesmo tempo em que se percebe essa evolução no cenário empresarial, no que se refere às fusões e incorporações, formando organizações detentoras de monopólios, há a preocupação com o bem-estar social da coletividade, objetivo das entidades sem fins lucrativos.

Nesse contexto, surgiram entidades que buscam suprir as demandas sociais em diversos países. Estas entidades, denominadas Organizações sem Fins Lucrativos, têm como desafio cumprir sua missão social e sobreviver, enquanto o desafio dos doadores é escolher a entidade que deverá atender às suas expectativas em termos de investimentos que proporcionem bem-estar e desenvolvimento social não proporcionado pelo primeiro setor (Governo) e segundo setor (Mercado) (ALBUQUERQUE, 2007).

O Primeiro Setor é caracterizado pelo setor público, enquanto que o Segundo Setor é formado por empresas com fins lucrativos, onde os sócios ou acionistas investem recursos e em contrapartida esperam retornos financeiros. Posteriormente, surgiu o Terceiro Setor, composto por entidades sem fins lucrativos, que segundo Coelho (2002, p.39), “suas atividades não têm característica coercitiva ou lucrativa, objetivando o atendimento de necessidades coletivas e públicas”. A captação de recursos se dá através de doadores que não têm a intenção de obter vantagem financeira, mas desejam apoiar determinada causa social.

Existe um elevado número de organizações, tanto no Brasil como no mundo, que compõem as entidades sem fins lucrativos, inseridas assim no Terceiro Setor. A heterogeneidade é uma das características mais marcantes destas organizações (BETTIOL, 2005).

As Organizações do Terceiro Setor objetivam atender finalidades específicas, tais como educação, assistência social, cultura, meio ambiente, saúde, dentre outros; para consecução destes objetivos e metas devem auferir recursos, sejam monetários ou não, para execução das suas finalidades. Nesse sentido, a contabilidade se torna um instrumento indispensável na medida em que é base para o controle do volume de recursos obtidos, assim como no gerenciamento dos mesmos e, finalmente, na prestação de contas aos doadores e a toda sociedade interessada.

Os recursos financeiros destinados às organizações do Terceiro Setor são oriundos de diferentes tipos de doadores, tais como o Estado, fundações nacionais e internacionais, empresas nacionais e internacionais, dentre outros. Esses recursos são destinados a fins específicos e a transparência é essencial no sentido de verificar se estão sendo aplicados onde realmente deveriam. Através das informações contábeis é possível realizar um planejamento relativo aos objetivos propostos e os recursos disponíveis, assim como acompanhar a execução orçamentária e desenvolver estratégias de captação de novos recursos.

Coelho (2002) relata que do ponto de vista acadêmico, apenas recentemente surgem pesquisas nacionais sobre Terceiro Setor. Estas pesquisas versam sobre evidenciação, mensuração e reconhecimento contábil dos recursos obtidos, assim como, a gestão desses recursos e a análise de desempenho das entidades de Terceiro Setor.

Estudo realizado sobre as publicações acadêmicas no Brasil no âmbito de entidades do Terceiro Setor, realizada por Olak, Slomski e Alves (2008), no período de 2000 a 2006, concluem que ainda é incipiente o volume de produções, assim como são embrionárias as discussões a respeito deste tema no meio contábil. Os resultados demonstram que as

publicações ocorrem, em sua maioria, em congressos, e estas têm como base teses ou dissertações.

As OSCIPs são entidades sem fins lucrativos qualificadas como tal pela Lei 9.790/99 e regulamentadas pelo Decreto 3.100/99, o qual também instituiu e disciplinou o Termo de Parceria. Podem solicitar qualificação como OSCIPs, qualquer pessoa jurídica de direito privado sem fins lucrativos, que preencham os requisitos da referida Lei. A solicitação de cadastramento deve ser enviada ao Ministério da Justiça para deferimento ou não da solicitação.

Segundo Olak e Nascimento (2009, p.18) “o Termo de Parceria destina-se à formação do vínculo de cooperação entre as partes, para o fomento e a execução das atividades de interesse público”. Por meio deste termo torna-se legítimo o repasse de verbas públicas às organizações de caráter privado, sem os trâmites burocráticos da legislação que rege os contratos e convênios nas relações entre o Estado e a Sociedade (ARAÚJO, 2009).

Através de parcerias firmadas com os governos federal, estaduais e/ou municipais, as OSCIPs podem desenvolver seus objetivos sociais, uma vez que a escassez de recursos é um dos graves problemas enfrentados para o desenvolvimento de suas atividades. Do mesmo modo que deve-se atender requisitos para estabelecer parcerias, as organizações devem utilizar os recursos com eficiência e eficácia, tornando público à sociedade e ao governo da aplicação dos mesmos.

2. PROBLEMA DE PESQUISA E OBJETIVO

Partindo da premissa de que as Organizações de Terceiro Setor devem adotar a transparência como pressuposto básico para prestação de contas de tudo que é arrecadado, informando a devida aplicação dos recursos, esta pesquisa pretende responder à seguinte questão: Será que as subvenções e assistências governamentais recebidas pelas OSCIPs foram evidenciadas em obediência ao Pronunciamento Técnico 07 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) e a NBC T 19.14 do Conselho Federal de Contabilidade (CFC)?

O objetivo da pesquisa é analisar a forma de evidenciação das subvenções e assistências governamentais auferidas pelas OSCIPs estabelecidas nos Estados da Paraíba e Rio Grande do Norte no ano de 2008, uma vez que a exigência do cumprimento do que estabelece o Pronunciamento Técnico 07 do CPC se dá a partir do exercício de 2008, ou seja, com a publicação das Demonstrações Contábeis no ano de 2009, ano base 2008.

O trabalho está dividido da seguinte maneira: na primeira parte encontra-se a introdução, seguida do problema de pesquisa e do objetivo; na sequência tem-se a revisão bibliográfica, contendo abordagens sobre conceitos de Terceiro Setor, OSCIPs, reconhecimento e evidenciação contábil, subvenções e assistências governamentais. Na quarta parte é apresentada a metodologia da pesquisa e na quinta consta a análise dos resultados. A sexta parte tem-se a conclusão e recomendações para outros trabalhos.

3. REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

3.1 Terceiro setor

De acordo com o Ambiente Brasil (www.ambientebrasil.com.br), o Terceiro Setor abrange ações públicas que saem do domínio estatal e passam a ser desenvolvidas por organizações da sociedade civil, tendo como objetivo combater os problemas sociais, tais como a desnutrição, a pobreza, a violência, a poluição, o analfabetismo, o racismo, etc. São

instituições com grande potencial de representatividade, podendo ser vistas como legítimas representantes dos interesses da sociedade civil.

Conforme dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE (2005), o número de associações e fundações sem fins lucrativos cresceu cerca de 22,6% no período de 2002 a 2005, passando de 275,9 mil em 2002 para 338,2 mil em 2005. Dados do IBGE (2005), referente ao cenário econômico, apontam que 1,7 milhões de pessoas estão registradas como trabalhadores assalariados nas 338,2 mil fundações privadas e associações sem fins lucrativos, representando 22,1% do total dos empregados na administração pública do País e 70,6% do total do emprego formal, no universo das 601,6 mil entidades sem fins lucrativos existentes no Cadastro Central de Empresas (CEMPRE).

Petri (1981, p.12) afirma que:

“entidades sem fins lucrativos não são aquelas que não têm rentabilidade. Elas podem gerar recursos através de atividades de compra e venda; de industrialização e venda dos produtos elaborados; de prestação de serviços, obtendo preço ou retribuição superior aos recursos sacrificados para sua obtenção, sem por isso perderem a características de sem fins lucrativos.”

O que caracteriza uma entidade ser sem fim lucrativo é o fato da mesma não remunerar os acionistas, sócios ou associados pelos recursos por eles investidos nestas organizações em caráter permanente, com base nos recursos próprios gerados, não revertendo seu patrimônio em caso de descontinuidade.

Por ter como objetivos principais os sociais ao invés dos econômicos, as entidades de Terceiro Setor englobam associações, organizações filantrópicas, beneficentes e de caridade, organizações não-governamentais (ONG), fundações privadas, OSCIPs, dentre outros (ALBUQUERQUE, 2007).

Albuquerque (2007) define Terceiro Setor como o conjunto de todas as pessoas jurídicas de direito privado de administração própria, que não visam à obtenção de lucro e não o distribui entre os seus associados ou membros, atendendo a um determinado grupo ou à sociedade em geral, proporcionando-lhes o bem-estar social sem fugir dos seus objetivos estatutários.

No que tange a teoria contábil referente às organizações de Terceiro Setor, Niyama e Silva (2008) têm a opinião de que não existe uma teoria contábil do Terceiro Setor, da mesma forma que não existe uma teoria contábil do setor público.

3.2 OSCIPs – Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público

No ano de 1998, por meio de uma consulta do Conselho da Comunidade Solidária, foi aprovado o Projeto de Lei nº 4.690, de 28 de Julho de 1998, transformando-se posteriormente na Lei 9.790/99, a qual dispõe sobre a qualificação de pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIPs). Esta lei foi regulamentada pelo Decreto nº 3.100 de 30 de Junho de 1999, instituindo e disciplinando o chamado Termo de Parceria, pelo qual as organizações podem receber recursos governamentais e têm o dever de prestar contas de como são geridos esses recursos.

Para que possam se qualificar como OSCIPs, as pessoas jurídicas de direito privado sem fins lucrativos devem atender aos objetivos sociais e as normas estatutárias da Lei 9.790/99, conforme preconiza o artigo 1º da referida lei, considerando-se sem fins lucrativos a pessoa jurídica de direito privado que não distribui, entre os seus sócios ou associados, conselheiros, diretores, empregados ou doadores, eventuais excedentes operacionais, brutos ou líquidos, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, auferidos

mediante o exercício de suas atividades, e que os aplica integralmente na consecução do respectivo objeto social.

De acordo com Regules (2006), a Lei supracitada não define o que são OSCIPs, ela, fundamentalmente, fixa as regras que delimitam o universo de entidades candidatas à qualificação especial, os objetivos a serem alcançados por estas, a forma em que se desenvolve a atividade de fomento, as espécies de controle, dentre outros aspectos.

Araújo (2009) define OSCIPs como organizações do Terceiro Setor que, por intermédio da Lei, relacionam-se com o Estado através de termo de parceria. O Artigo 3º da Lei 9.790/99 aborda que para uma organização ser definida como OSCIP, seus objetivos sociais devem atender a pelo menos uma das finalidades elencadas, tais como, promoção da assistência social, cultura, defesa e conservação do patrimônio histórico e artístico, combate a pobreza, dentre outros.

De acordo com o artigo 4º da Lei acima citada, para se qualificar como OSCIPs, as pessoas jurídicas interessadas, além de obedecer ao que estabelece o artigo 3º, devem ser regidas por estatuto, cujas normas expressamente disponham sobre a observância dos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, economicidade e da eficiência. No que se refere à prestação de contas, esta também deve observar os Princípios Fundamentais de Contabilidade e das Normas Brasileiras de Contabilidade.

O Termo de Parceria, definido como o instrumento passível de ser firmado entre o Poder Público e as entidades qualificadas como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, destinado à formação de vínculo de cooperação entre as partes para o fomento e a execução das atividades de interesse público previstas no art. 3º da Lei 9.790/99, foi instituído no intuito de captar recursos do governo federal, estadual ou municipal, os quais firmam acordos e exigem a prestação de contas da aplicação destes recursos.

A pessoa jurídica que queira se qualificar como OSCIP deve cumprir os requisitos exigidos pelo Ministério da Justiça e publicar as Demonstrações Contábeis obrigatórias para dar transparência aos recursos arrecadados, assim como sua destinação. Nesse sentido, a NBC T 10, no seu item 10.19.3.1, descreve que as Demonstrações Contábeis que devem ser elaboradas pelas entidades sem finalidade de lucros são idênticas as das entidades com fins lucrativos.

No entanto, há alterações em relação à nomenclatura de algumas contas para melhor entendimento dos usuários; como por exemplo, a substituição da conta Capital, integrante do Patrimônio Líquido, pela conta Patrimônio Social, além da conta Lucros ou Prejuízos Acumulados, também integrante do Patrimônio Líquido que agora passa a vigorar com o nome de Prejuízos Acumulados, de acordo com o disposto na Lei 11.638/07, pela conta Superávit ou Déficit do Exercício.

3.3 Reconhecimento e Evidenciação Contábil

O processo contábil é composto, segundo Lopes e Martins (2007), por três fases, conhecidas como Reconhecimento, Mensuração e Evidenciação. O Reconhecimento diz respeito à classificação da ação de natureza econômica, ou seja, definir que atos e fatos se classificam como ativos, passivos, receitas, etc; a Mensuração se refere a como cada ação econômica é medida, isto é, se os ativos fixos são mensurados pelo custo histórico ou pelo custo corrigido, por exemplo; já a Evidenciação envolve a ação de demonstrar para os usuários externos a organização o processo de reconhecimento e mensuração realizado.

Segundo Iudícibus (2006) toda informação contábil divulgada precisa ser, ao mesmo tempo, adequada, justa e plena, pois o sentido da evidenciação é que a informação que não for

relevante deva ser omitida a fim de tornar as Demonstrações Contábeis significativas e possíveis de serem entendidas plenamente. Schroeder (2001), afirma que a seleção do melhor método de evidenciação depende da natureza da informação e sua relevância.

A informação deve atender às necessidades de diferentes tipos de usuários, pois os interesses são diversos. A contabilidade tem a função principal de reduzir o que se chama de Assimetria da Informação, através dos relatórios e Demonstrações Contábeis elaborados, evidenciando as informações que são analisadas pelos interessados em aplicar recursos nas organizações e pelos gestores das mesmas. Dessa forma, a informação pode ser utilizada para fins específicos e gerais, tais como tomada de decisão interna e a análise de dados por parte dos usuários externos.

A Assimetria da informação acontece, segundo Lopes e Martins (2007), quando os agentes possuem interesses diferentes, chamando de conflito de agência os diversos interesses existentes nas atividades da firma, como gerentes, administradores, sócios, empregados etc. A teoria econômica clássica, conforme Lopes e Martins (2007), considerava que as firmas atuavam de forma racional, possuindo sempre um único gestor, geralmente o principal acionista, não havendo, nesse caso, conflito de interesses na gestão da empresa.

Com a existência de mercados perfeitos e eficientes não havia custo de se obter uma informação, no entanto com o passar do tempo várias teorias discutem o chamado custo de agência, entendido como o conflito de interesses entre acionistas, administradores e credores. Lopes e Martins (2007) avaliam que a existência da contabilidade está ligada à existência de problemas de informação e que há um custo para se obter a informação que se deseja.

Com relação às entidades de Terceiro Setor, o conflito de agência se dá a partir do momento em que estas não tornam públicos, através das demonstrações contábeis, a execução dos recursos, a fim de omitir alguma informação quanto ao verdadeiro destino destes, uma vez que em alguns casos os doadores utilizam entidades de fachada para desvios de recursos públicos em benefícios próprios.

De acordo com Bettioli (2005), estudos relacionados à evidenciação de resultados contábeis têm sido desenvolvidos com o objetivo de atender às entidades do Segundo Setor, enfatizando, normalmente, a produção de riqueza (lucro) destinada à remuneração do capital investido na organização ou aos aspectos fiscais ligados à arrecadação de impostos e contribuições. Pressupõe-se que existem falhas na comunicação entre a contabilidade e os usuários de informações das organizações de Terceiro Setor, uma vez que a evidenciação contábil foi idealizada e aperfeiçoada para atender às necessidades de outro grupo de usuários.

Conforme a NBC T 10, no item 10.19.3.3, as Demonstrações Contábeis devem ser complementadas por Notas Explicativas para melhor evidenciar as informações que não constam nas demonstrações ou não estão claras para o usuário da informação.

As formas de evidenciar as informações contábeis, de acordo com Iudícibus (2006, p.126), são as seguintes:

- 1 – forma e apresentação das demonstrações contábeis;
- 2 – informação entre parênteses;
- 3 – notas explicativas;
- 4 – quadros e demonstrativos suplementares;
- 5 – comentários do auditor;
- 6 – relatório da administração.

Da mesma forma que as informações podem ser verídicas, podem ser usadas de maneira privilegiada, com o intuito de gerar benefícios próprios. A maneira como se trabalha

a informação faz com que a decisão tomada seja influenciada positiva ou negativamente, pois os resultados são conseqüências de decisões tomadas com base nas informações disponíveis em um determinado momento.

Segundo Araújo (2009) a evidenciação contábil tem um sentido mais restrito que a informação contábil, posto que a informação é um conjunto amplo que pode ser estruturado de acordo com a necessidade dos diversos usuários, enquanto que a evidenciação refere-se aos diversos métodos de como essas informações podem ser colocadas à disposição dos usuários. A evidenciação é o canal utilizado no processo de comunicação entre a entidade e os tomadores de decisões nas organizações como instrumento de informação.

As Demonstrações Contábeis para as OSCIPs são as mesmas exigidas para entidades com fins lucrativos e estão dispostas na NBC T 3, alterada pela Resolução CFC 847/99, assim como no Decreto 3.100/99, portanto a base legal é a Lei 6.404/76, alterada pelas Leis 11.638/07 e 11.941/08. As demonstrações são as seguintes: Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado do Exercício, Demonstração de Lucros e Prejuízos Acumulados, Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido e Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos, alterada para Demonstração do Fluxo de Caixa pela Lei 11.638/07.

A art. 20 do Decreto 3.100/99 estabelece que além das Demonstrações Contábeis acima citadas, deve ser acrescido o Relatório Anual de Execução de Atividades, as Notas Explicativas das Demonstrações Contábeis, e, se necessário, o Parecer e Relatório de Auditoria. A finalidade precípua é dar maior transparência a execução dos recursos administrados pelas OSCIPs, de modo a atrair novos investimentos de financiadores que confiem na atividade desenvolvida pela entidade.

Most (1977), afirma que as informações contábeis devem proceder das necessidades dos usuários, apontando os objetivos da Contabilidade a partir de duas alternativas: 1) prover informações para usuários indeterminados que têm objetivos múltiplos de decisão e 2) ou fornecer informações para grupos de usuários específicos que têm um objetivo de decisão conhecido.

Sendo assim, a evidenciação das informações contábeis deve atender tanto aos interesses dos usuários internos como aos dos usuários externos, provendo ambos de habilidades para tomada de decisão, assim como a capacidade de análise dos dados contábeis disponíveis, estabelecendo quais informações são relevantes e quais não são. Além da obtenção de informações contábeis para o planejamento, controle e execução dos recursos para os gestores, a sociedade também pode utilizar destas informações para exigir maior transparência dos gastos e investimentos das entidades sem fins lucrativos.

3.4. Definições de Subvenção Governamental e Assistência Governamental

Para Olak e Nascimento (2009, p.31): *“As subvenções constituem-se na maior fonte de receita para muitas Entidades Sem Fins Lucrativos. É através destes recursos que muitas entidades conseguem cumprir suas finalidades sociais.”* A destinação destes recursos é diversa, desde o pagamento da folha de pessoal, aquisição de material de consumo, até a utilização em novos investimentos.

O Pronunciamento Técnico, do CPC, nº 07, em correlação com as Normas Internacionais de Contabilidade, IAS 20 (IASB), traz as definições de Assistência Governamental e Subvenção Governamental, estas definições são idênticas as que constam no item 3 da NBC T 19.4, aprovada pela Resolução CFC 1.143/08:

a) **Assistência governamental** é a ação de um governo destinada a fornecer benefício econômico específico a uma entidade ou a um grupo de entidades que atendam a critérios estabelecidos. Não inclui os benefícios proporcionados única e indiretamente por meio de ações que afetam as condições comerciais gerais, tais como o fornecimento de infra-estruturas em áreas em desenvolvimento ou a imposição de restrições comerciais sobre concorrentes.

b) **Subvenção governamental** é uma assistência governamental geralmente na forma de contribuição de natureza pecuniária, mas não só restrita a ela, concedida a uma entidade normalmente em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas às atividades operacionais da entidade. Não são subvenções governamentais aquelas que não podem ser razoavelmente quantificadas em dinheiro e as transações com o governo que não podem ser distinguidas das transações comerciais normais da entidade.

Este mesmo pronunciamento ainda traz as seguintes informações adicionais sobre subvenções e assistências governamentais:

1 - A assistência governamental toma muitas formas, variando sua natureza ou condições. O propósito da assistência pode ser o de encorajar a entidade a seguir certo rumo, que ela normalmente não teria tomado se a assistência não fosse proporcionada. A contabilização deve sempre seguir a essência econômica.

2 - O recebimento da assistência governamental por uma entidade pode ser significativo para a preparação das demonstrações contábeis em razão da necessidade de identificar método apropriado para sua contabilização, bem como para indicar a extensão pela qual a entidade se beneficiou de tal assistência durante o período coberto pelas demonstrações. Isso permite a comparação das demonstrações contábeis entre períodos e entre entidades diferentes.

3 - A subvenção governamental é também designada por: subsídio, incentivo fiscal, doação, prêmio, etc.

4 - Subvenção governamental, inclusive subvenção não monetária a valor justo, não deve ser reconhecida até que exista segurança de que:

(a) a entidade cumprirá todas as condições estabelecidas; e

(b) a subvenção será recebida.

Nota-se que a subvenção governamental é um tipo de assistência governamental, diferindo apenas na forma de contribuição, enquanto a subvenção governamental, geralmente, tem natureza pecuniária, a assistência governamental pode ser realizada através de outras ações de natureza não pecuniária. Por ter caráter monetário, a subvenção governamental só é reconhecida no instante em que se tem a certeza de que será recebida e que a organização sem fim lucrativo cumpra as condições estabelecidas para destinação da referida subvenção.

O método de contabilização da subvenção independe da forma como esta é recebida, isto é, se a subvenção for recebida em dinheiro ou como redução do passivo, o método de contabilização adotado é o mesmo.

Tanto o Pronunciamento Técnico CPC 07 quanto a NBC T 19.4, estabelecem que as subvenções e assistências governamentais devem ser contabilizadas como receitas ao longo do período, confrontadas com a despesa que pretende compensar, em base sistemática, desde que atendidas às condições da legislação citada. Por não terem fins lucrativos, os recursos que são obtidos pelas OSCIPs advêm de subsídios governamentais ou de pagamentos de contribuições de pessoas que se identificam com os objetivos defendidos pela entidade.

No intuito de desenvolver suas atividades operacionais com eficiência e eficácia, proporcionando resultados satisfatórios àqueles que utilizam dos serviços ou produtos das entidades de Terceiro Setor, são desenvolvidas diferentes formas de captação de recursos, que

vão desde a cobrança de taxas a convênios e parcerias com entidades privadas ou órgãos do governo.

4. METODOLOGIA

Para desenvolver este trabalho foi utilizada, quanto aos procedimentos, a pesquisa bibliográfica, que segundo Beuren (2008, p.86), “*objetiva recolher informações e conhecimentos prévios acerca de um problema para o qual se procura resposta ou acerca de uma hipótese que se quer experimentar*”. Utilizou-se de livros, sites, dissertações, artigos, dentre outros, os quais abordam procedimentos contábeis sobre o Terceiro Setor, em especial, aqueles que tratam de Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público. No site do Ministério da Justiça, até dezembro de 2009, 5.129 entidades estavam cadastradas como OSCIPs, sendo que destas, 63 entidades estavam situadas no estado da Paraíba e 47 no estado do Rio Grande do Norte.

Foi realizado um levantamento de dados diretamente no site do Ministério da Justiça, onde as Demonstrações contábeis das OSCIPs devem estar publicadas, analisando apenas as publicações referentes ao período de 2008. Do total de entidades cadastradas na Paraíba e no Rio Grande do Norte, apenas 60 entidades publicaram suas demonstrações relativas a este período, o que corresponde a 54,55% do total cadastrado. As demonstrações analisadas foram o Balanço Patrimonial, a Demonstração do Resultado do Exercício, Demonstração do Superávit ou Déficit do Exercício e as Notas Explicativas.

Quanto aos objetivos a pesquisa é descritiva, pois tem a intenção de expor a evidenciação das informações contábeis sobre subvenções e assistências governamentais nas Demonstrações Contábeis elaboradas pelas OSCIPs cadastradas no Ministério da Justiça nos estados da Paraíba e Rio Grande do Norte.

Quanto à natureza, a pesquisa é considerada predominantemente qualitativa, pois, segundo Richardson (2009, p.80), “*estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais, contribuir no processo de mudança de determinado grupo e possibilitar, em maior nível de profundidade, o entendimento das particularidades do comportamento dos indivíduos.*” Nesse sentido, buscou-se verificar a forma de evidenciação das subvenções e assistências governamentais comparando com o determinado pelo Pronunciamento Técnico CPC 07 e pela NBC T 19.4.

5. ANÁLISE DOS RESULTADOS

Para realização da pesquisa delimita-se como amostra as OSCIPs que estavam cadastradas no Ministério da Justiça até o dia 31 de dezembro de 2009 e situadas nas cidades da Paraíba e do Rio Grande do Norte. No cadastro foram encontradas 63 OSCIPs no estado da Paraíba e 47 no Rio Grande do Norte, destas apenas 32 da Paraíba e 28 do Rio Grande do Norte publicaram suas demonstrações contábeis no site do referido ministério. Analisando esses dados observa-se que 50,79% das OSCIPs situadas na Paraíba, e 59,57% das do Rio Grande do Norte publicaram as demonstrações contábeis referente ao exercício findo em 31 de dezembro de 2008.

Como o intuito da pesquisa é verificar se a evidenciação das subvenções e assistências governamentais foi feita em obediência ao Pronunciamento Técnico CPC 07 e a NBC T 19.4,

buscou-se inicialmente identificar de onde provêm os recursos utilizados para atingir os objetivos das OSCIPs. Os resultados encontram-se dispostos na tabela 1 abaixo:

Tabela 1: Total de recursos obtidos pelas OSCIPs no exercício de 2008

TIPOS DE RECURSOS	OSCIPs-PB	%	OSCIPs – RN	%
Recursos Públicos	2.619.754,79	13,3%	557.715,30	26,85%
Doações Individuais	148.040,92	0,75%	79.205,00	3,81%
Recursos de empresas privadas	16.153.331,02	82,02	55.417,34	2,67%
Empréstimos de curto prazo	456.865,23	2,32%	---	----
Empréstimos de longo prazo	313.374,96	1,60%	---	----
Outras	2.324,82	0,01%	1.384.883,57	66,67%
TOTAL	19.693.691,74	100,0%	2.077.221,21	100,0%

Fonte: Elaboração própria a partir das demonstrações contábeis, 2009.

Conforme tabela 1, pode-se observar que para as OSCIPs situadas na Paraíba a maior representatividade diz respeito às fontes oriundas de empresas privadas, tais como doações e patrocínios, além de convênios privados, com 82,02% do total de recursos obtidos em 2008; em seqüência aparecem os recursos públicos com 13,30% do total. Observa-se que para consecução dos objetivos destas entidades, a maior parte do financiamento se dá por meio de recursos públicos e privados, totalizando 95,32%, o que representa quase a totalidade, sendo que os empréstimos tanto de longo como de curto prazo não têm representatividade.

No que tange às OSCIPs situadas no estado do Rio Grande do Norte, a maior captação dos recursos diz respeito à prestação de serviços e receitas financeiras, advindas de aplicações no mercado financeiro com 66,67%, além de recursos públicos com 26,85%; juntos estes representam 93,52% do total obtido.

Fazendo um comparativo entre as OSCIPs dos dois estados, identifica-se que enquanto as da Paraíba captam recursos, a maior parte delas, de empresas privadas (82,02%), as do Rio Grande do Norte obtêm recursos por meio de prestações de serviços e receitas financeiras (66,67%), tais como rendimentos de títulos e aplicações no mercado financeiro, incluídos no item Outras. As decisões a respeito de onde captar recursos para investimento em entidades sem fins lucrativos são baseadas no nível de conhecimento dos gestores dos fatores externos à organização, além do planejamento quanto ao meio de consecução do objetivo ou da missão a ser cumprida.

Dentre os recursos advindos do poder público, governos federal, estadual e municipal, deu-se mais destaque àqueles arrecadados por meio de subvenções e assistências governamentais, uma vez que são objeto de estudo desta pesquisa. Na tabela 2 relaciona-se, dentre o total de recursos oriundos do poder público, quais foram destinados às OSCIPs por meio de subvenções, doações e assistências governamentais durante o ano de 2008 e que constavam nas Demonstrações Contábeis publicadas.

Tabela 2: Discriminação do total de recursos públicos obtidos pelas OSCIPs no exercício de 2008

TIPOS DE RECURSOS	OSCIPs-PB	%	OSCIPs - RN	%
Doações governamentais	615.285,36	23,49%	64.625,30	11,59%
Subvenções governamentais	119.001,44	4,54%	360.000,00	64,55%
Assistências governamentais	-----	-----	-----	---
Convênios Públicos	1.885.467,99	71,97%	133.090,00	23,86%
TOTAL	2.619.754,79	100%	557.715,30	100%

Fonte: Elaboração própria a partir das demonstrações contábeis, 2009.

Verifica-se, nos dados da tabela 2, que do total dos recursos públicos que ingressaram nas OSCIPs dos estados da Paraíba e Rio Grande do Norte no exercício de 2008, a maior parte é representada por convênios públicos, em entidades situadas na Paraíba, e Subvenções Governamentais, em entidades localizadas em cidades do Rio Grande do Norte. A representatividade é demonstrada pelo percentual de cada tipo de recurso. Dentre as OSCIPs da Paraíba, 71,97% dos recursos públicos, no ano de 2008, foram provenientes de convênios públicos, somando-se às doações governamentais efetuadas, totalizam 95,46%. Já as subvenções governamentais tiveram pouca representatividade para estas entidades.

Infere-se pela tabela 2 que, diferentemente das OSCIPs paraibanas, nas potiguares as subvenções governamentais representam 64,55% do total dos recursos públicos obtidos em 2008, vindo em seguida os convênios públicos com 23,86%; juntos eles representam 88,41% do total de recursos obtidos. Observa-se que não houve nenhum recurso advindo de assistências governamentais em 2008 nas OSCIPs analisadas e que muitas delas se capitalizam por meio de convênios realizados com entidades públicas.

Nos convênios os interesses são comuns entre quem concede o recurso e quem o aplica, sendo firmados para propiciar o desenvolvimento da entidade, desde que esta cumpra com a finalidade proposta. No ano de 2008 a maior parte da obtenção de recursos públicos para realização das atividades operacionais das OSCIPs do Rio Grande do Norte veio na forma de subvenções governamentais. Conforme estabelece a letra e, item 19.4.2.1, da NBC T 19.4 do Conselho Federal de Contabilidade, as subvenções são contribuições pecuniárias previstas em lei orçamentária, concedidas para cobrir despesas com manutenção e custeio.

Por fim, dentre as subvenções informadas no período de 2008, que representou 4,54% nas OSCIPs da Paraíba e 64,55% nas do Rio Grande do Norte, verificou-se que estas foram evidenciadas na Demonstração do Resultado do Exercício, no subgrupo Receita Operacional. Estas subvenções foram advindas, na sua maior parte, através de Termos de Parcerias firmados entre as OSCIPs e o governo (Federal, Estadual ou Municipal). O item 19.4.5.1 da NBC T 19.4, estabelece que os valores recebidos a título de incentivos fiscais, subvenções, contribuições, auxílios e doações, devem ser registrados em conta específica de receita, segregados por tipo de benefício na Demonstração do Resultado do Exercício.

A NBC T 19.4 trata que as subvenções só poderão ser reconhecidas quando houver o recebimento efetivo dos recursos. Sendo assim, à medida que as entidades de Terceiro Setor contabilizam as subvenções em conta de resultado, estão reconhecendo que efetivamente auferiram os valores constantes na Demonstração do Resultado do Exercício, obedecendo o que versa essa norma contábil.

Conclui-se assim, que nas OSCIPs analisadas, no que se refere ao período de 2008, a evidenciação das subvenções governamentais, tendo em vista que não houve assistências governamentais, foram realizadas como estabelece o Pronunciamento Técnico CPC 07 e a NBC T 19.4, ou seja, foram devidamente evidenciadas em contas de resultado na Demonstração do Resultado do Exercício. Os interessados em identificar de onde provêm os recursos das OSCIPs podem dispor destas informações analisando as demonstrações contábeis, especificamente a Demonstração do Resultado do Exercício, quando se quer verificar se houve superávit ou déficit no período, confrontando as receitas auferidas com as despesas realizadas.

A informação de superávit ou déficit é analisada por aplicadores de recursos, tendo em vista que se o que se arrecadou foi maior do que o gasto efetuado a entidade pode não ter tido um planejamento correto da aplicação ou do valor que deveria ser arrecadado. Sendo assim não se mantém um equilíbrio entre arrecadação e dispêndio. Em caso de superávit, a entidade pode utilizar a sobra financeira para reaplicação nas atividades da entidade, uma vez que é

característica fundamental de entidades sem fins lucrativas a não distribuição de superávit aos seus sócios, e sim a reaplicação na própria entidade.

Foi escolhido o ano de 2008, tendo em vista que a NBC T 19.4 e o Pronunciamento Técnico 07 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis entraram em vigor apenas neste período, e o objetivo foi verificar se as OSCIPs atendiam o que estava disposto nestas resoluções no que se refere à evidenciação das subvenções e assistências governamentais. Pelo estudo realizado pôde-se concluir que estas entidades atendem ao disposto na norma contábil e no pronunciamento técnico citados, ou seja, as subvenções foram evidenciadas em contas receita na Demonstração do Resultado do Exercício.

Uma vez que tanto o pronunciamento técnico como a norma contábil não se referem especificamente à entidades de Terceiro Setor, observa-se que os contadores destas instituições buscam tratar a informação contábil em harmonia com os demais países, tornando assim a uniformidade informacional, uma vez que estas organizações de adéquam às normas internacionais.

Analisando as Notas Explicativas, observa-se que o registro das despesas e receitas não é uniforme entre as OSCIPs pesquisadas, pois algumas obedecem ao Regime de Competência e outras ao Regime de Caixa. O Pronunciamento Técnico 07 do CPC, no item 16, referente à contabilização das subvenções, estabelece que é fundamental, pelo regime de competência, que a receita de subvenção governamental seja reconhecida com bases sistemáticas e racionais, sendo admitido o reconhecimento no momento do recebimento apenas quando não houver base para alocar a subvenção ao longo dos períodos beneficiados.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Para gerenciar as organizações de Terceiro Setor, especificamente as Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, muitos desafios e obstáculos são encontrados, principalmente no que se refere à obtenção de recursos, a aplicação eficiente dos mesmos, a mensuração e registro contábil nas Demonstrações Contábeis e a respectiva prestação de contas a todos os interessados.

A contabilidade é ferramenta essencial para que se controle, registre e mesure os recursos obtidos pelas entidades de Terceiro Setor, provendo os gestores de informações úteis à tomada de decisão. As informações contábeis podem atender tanto a usuários internos quanto externos; internos no que diz respeito ao desempenho da entidade quanto à atividade social que executa e a melhor maneira de aplicar os recursos e, externos quanto à prestação de contas e a divulgação da forma de gerenciamento do recurso público.

A presente pesquisa, realizada entre as OSCIPs localizadas nos estados da Paraíba e Rio Grande do Norte, relata que as Demonstrações Contábeis evidenciam os recursos obtidos por estas entidades, conforme estabelece o Pronunciamento Técnico CPC 07 e a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica 19.4, devendo as assistências e subvenções governamentais serem evidenciadas na Demonstração do Resultado do Exercício, como receita ao longo do período, confrontada com a despesa que pretende compensar, e não creditada diretamente no Patrimônio Líquido.

Apesar da exigência pela publicação das demonstrações e o acesso público das informações por elas evidenciadas, muitas entidades não publicam, dessa forma há um comprometimento com relação à transparência e, conseqüentemente mantém-se a assimetria da informação, na qual diferentes agentes possuem informações diferenciadas ou incompletas.

Uma vez que os doadores não sabem como foram aplicados os recursos e os gestores de entidades de Terceiro Setor não publicam as demonstrações contábeis, os recursos podem

ser utilizados para fins diversos daqueles estabelecidos no objetivo ou missão da entidade, uma vez que pode ocorrer desvio de recursos para benefícios próprios, comprometendo até mesmo a obtenção de mais recursos e a credibilidade da organização perante a sociedade.

No exercício de 2008 a maior parte dos recursos obtidos pelas OSCIPs adveio de repasses do governo, assim como de doações de empresas privadas e prestação de serviços. No entanto, do total dos recursos públicos, somente 69,09% foram de subvenções governamentais, distribuídas da seguinte forma: 4,54% entre as OSCIPs do estado da Paraíba e 64,55% entre as OSCIPs do estado do Rio Grande do Norte.

A tendência de harmonização e padronização das normas internacionais de contabilidade também se reflete no reconhecimento, mensuração e evidenciação das Subvenções e Assistências Governamentais; e a respeito disto, observa-se que o problema relacionado à evidenciação das informações contábeis se deve justamente pela não publicação das demonstrações contábeis, sem que haja nenhum tipo de punição para isto, uma vez que todo recurso, assim como sua devida aplicação, especificamente em entidades sem fins lucrativos, deve estar à disposição dos interessados.

A pesquisa tem por limitação o número restrito de OSCIPs analisadas, pois verificou-se apenas aquelas cadastradas no Ministério da Justiça e situadas nos estados da Paraíba e do Rio Grande do Norte, além de que nem todas as OSCIPs cadastradas tinham suas demonstrações publicadas, referente ao ano de 2008.

Outras pesquisas podem ser realizadas com uma ampliação na amostra de OSCIPs, comparando e analisando dados entre OSCIPs de diferentes regiões do País, ou até mesmo entre OSCIPs de países diferentes, devendo-se levar em consideração a cultura e o desenvolvimento de cada país, além das suas especificidades. As informações sobre evidenciação constante nas Demonstrações Contábeis de Organizações do Terceiro Setor podem ser analisadas fazendo um estudo comparativo entre as normas brasileiras de contabilidade e as normas internacionais de contabilidade.

Pesquisas sobre Terceiro Setor devem ser realizadas, tendo em vista a importância de tornar público como são contabilizados os recursos obtidos, além de analisar o desempenho destas entidades em comparação aos objetivos ou missão por elas estabelecidos, obtendo informações sobre a obediência quanto ao que estabelece as normas contábeis nacionais e internacionais.

6. BIBLIOGRAFIA

ALBUQUERQUE, Lúcia Silva. **O Nível de Evidenciação das informações contábeis geradas pelas Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público - OSCIP do Estado da Paraíba**. Dissertação de Mestrado do Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (UnB, UFPB, UFRN), 2007.

AMBIENTE BRASIL. **ONG'S e OSCIPS – Terceiro Setor**. Disponível em: <<http://www.ambientebrasil.com.br/composer.php3?base=./gestao/index.html&conteudo=./gestao/terceirosetor.html>>. Acesso em 07 de Setembro de 2009.

ARAÚJO, Osório Cavalcante **Contabilidade para Organizações do Terceiro Setor**. São Paulo: Atlas, 2009.

BETTIOL, Alcides Júnior. **Formação e Destinação do Resultado em Entidades do Terceiro Setor: Um Estudo de Caso**. São Paulo. Dissertação (Mestrado em Controladoria e

Contabilidade). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2005.

BEUREN, Ilse Maria. **Como Elaborar trabalhos Monográficos em Contabilidade**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2008.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução nº 847/99, de 16 de junho de 1999**. NBC T 3. Disponível em <<http://www.cfc.org.br/>>. Acesso em 28. ago. 2009.

_____. Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução nº 1.143/08, de 28 de novembro de 2008**. NBC T 19.4 Disponível em <<http://www.cfc.org.br/>>. Acesso em 28. ago. 2009.

_____. Lei Nº 9.790, de 23 de março de 1990. **Dispõe sobre a qualificação de pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, institui e disciplina o Termo de Parceria e dá outras providências**. Disponível em <<https://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em 28. ago. 2009.

_____. Lei Nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. **Dispõe sobre as Sociedades por Ações**. Disponível em <<https://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em 28. ago. 2009.

_____. Decreto nº 3.100, de 30 de junho de 1999. Regulamenta a Lei no 9.790, de 23 de março de 1999, que dispõe sobre a qualificação de pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, institui e disciplina o Termo de Parceria, e dá outras providências. Disponível em <<https://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em 28. ago. 2009.

_____. Lei Nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007. **Altera e revoga dispositivos da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei no 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras**. Disponível em <<https://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em 28. ago. 2009.

_____. IBGE. **As fundações privadas e associações sem fins lucrativos no Brasil**. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/fasfil/2005/>>. Acesso em 01. set. 2009.

COMITE DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC). **Pronunciamento técnico CPC 07**. Disponível em: <www.cpc.org.br>. Acesso em: 27. ago. 2009.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Princípios Fundamentais de Contabilidade e Normas Brasileiras de Contabilidade**. 2ª ed. Brasília: CFC, 2000.

COELHO, Simone de Castro Tavares. **Terceiro setor: um estudo comparativo entre o Brasil e os Estados Unidos**. 2. ed. São Paulo: Editora SENAC, 2002.

FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (FASB). *Statement of financial accounting concepts no. 4 - Objectives or Financial Reporting by Nonbusiness Organizations*. Financial Accounting Standards Board. December 1980. Disponível em: <<http://www.fasb.org/pdf/con4.pdf>>. Acesso em 03. Set. 2009.

HENDRIKSEN, Eldon S.; BREDA, Michael F. van. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.

IUDICIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

LOPES, Alexandro Broedel; MARTINS, Eliseu. **Teoria da Contabilidade: Uma Nova Abordagem**. São Paulo: Atlas, 2007.

- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de entidades de fins não lucrativos**. Boletim IOB – Temática Contábil e Balanços. Bol.17/90, São Paulo, 1990.
- MINISTÉRIO DA JUSTIÇA. **Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público – OSCIP**. Disponível em < <http://www.mj.gov.br/data/Pages/MJA21B014BPTBRIE.htm>>. Acesso em 04. set. 2009.
- MOST, Kenneth. **Accounting Theory**. Ohio: Grind, Inc., 1977.
- NIYAMA, Jorge Katsumi; SILVA, César Augusto Tibúrcio. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2008.
- OLAK, Paulo Arnaldo; NASCIMENTO, Diogo Toledo do. **Contabilidade para entidades sem fins lucrativos (Terceiro Setor)**. São Paulo: Atlas, 2009.
- OLAK, Paulo Arnaldo; SLOMSKI, Valmor; ALVES, Cássia Vanessa Olak. **As publicações acadêmicas da pesquisa contábil no Brasil, no âmbito das organizações do Terceiro Setor**. Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade, Brasília, v.2, nº 1, art. 2, p. 24-46, jan/abr.2008.
- PETRI, Nelson. **A Lei 4.320/64 e os Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos**. 1981. Dissertação de Mestrado, São Paulo: FEA/USP.
- REGULES, Luiz Eduardo Patrone. **Terceiro Setor – Regime Jurídico das OSCIPs**. São Paulo: Editora Método, 2006.
- RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- SCHROEDER, Richard G *et al.* **Financial accounting: theory and analysis**. 7th ed. New York: John Wiley & Sons, 2001.