

**ASPECTOS RELACIONADOS À ELABORAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES
CONTÁBEIS DAS ASSOCIAÇÕES DE PAIS E AMIGOS EXCEPCIONAIS DO
MÉDIO VALE DO ITAJAÍ**

AUTORES

ANANIAS FRANCISCO DOS SANTOS

FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE REGIONAL DE BLUMENAU

prof.ananias@gmail.com

JORGE EDUARDO SCARPIN

Universidade Regional de Blumenau - FURB

jorgescarpin@furb.br

RESUMO

Este trabalho tem com objetivo verificar se as demonstrações contábeis das APAEs do Médio Vale do Itajaí estão de acordo com as normas do Conselho Federal de Contabilidade aplicáveis às entidades do Terceiro Setor. Quanto ao objetivo esta pesquisa classifica-se como descritiva, pois tem por objetivo estudar as características das APAEs do Médio Vale do Itajaí, verificando se as demonstrações contábeis estão de acordo com as normas do CFC aplicáveis às entidades do Terceiro Setor. Quanto à abordagem do problema esta pesquisa classifica-se como qualitativa. Quanto aos procedimentos, esta pesquisa classifica-se como documental, sendo realizados levantamentos de fontes secundárias, ou seja, as demonstrações contábeis 2008/2009 das APAEs do Médio Vale do Itajaí/SC. Conclui-se há indícios de que as Entidades do Terceiro Setor tem dificuldade em assimilar as orientações imposta pelo CFC. Entretanto, há claras evidências de as instituições estão se esforçando para manter uma boa transparência dos seus atos e fatos administrativos diante da sociedade. É possível afirmar ainda, que persiste o problema da falta de comparabilidade entre as demonstrações contábeis das Entidades do Terceiro Setor, comprometendo a transparência e dificultando as análises e estudos sobre o tema.

Palavras-Chave: Terceiro Setor. Demonstrações Contábeis. APAE.

ABSTRACT

This work is carried out to verify whether the financial statements of the Middle APAEs Itajaí Valley are consistent with the standards of the Federal Accounting Standards Third Sector entities. As for the goal of this work is classified as descriptive as it has to analyze the characteristics of the Middle APAEs Vale do Itajai, checking whether the financial statements comply with the standards applicable to CFC Third Sector entities. As for approaching the problem this research is classified as qualitative. As for the procedures, this research is classified as documentary being conducted surveys of secondary sources, is the statements of contábeis 2008/2009 APAE Middle Vale do Itajaí/SC. We conclude there is evidence that the entities of the Third Sector has difficulty in assimilating the guidelines imposed by the CFC. However, there is clear evidence that the institutions are struggling to maintain good transparency of its administrative acts to society. You can say yet that the problem of lack of comparability

between the financial statements of the entities of the Third Sector, compromising the transparency and complicating the analysis and studies on the subject.

Keywords: Third Sector. Financial Statements. APAE.

1 INTRODUÇÃO

As entidades que compõem o Terceiro Setor vêm ganhando notoriedade devido a sua atuação, sendo reconhecidas pela sociedade a partir do momento que toma ciência da incapacidade do Estado em atender todas as necessidades sociais. Essas entidades existem no país desde o Brasil colônia, portanto não se trata de algo novo, mas de organizações que vêm crescendo a cada dia, ganhando mais importância tanto na sociedade quanto na mídia.

Para desenvolver as suas atividades, as entidades necessitam de recursos financeiros como os demais setores da sociedade, encontrando dificuldades em gerarem receitas necessárias para oferecer seus serviços e produtos aos necessitados. Sendo assim, as demonstrações contábeis tornam-se instrumentos indispensáveis na prestação de contas dos valores captados, sejam do setor público (subsídio) ou privado (doações), permitindo as organizações que sejam transparentes, desertando na sociedade um sentimento de confiança.

Uma das ferramentas utilizadas pelas organizações do Terceiro Setor é a contabilidade que, por meio das demonstrações contábeis, permite aos gestores evidenciar de forma clara todas as variações patrimoniais ocorridas na entidade ao longo de tempo, além de gerar informações úteis e oportunas para tomadas de decisões, desempenhando um papel importante na administração dessas entidades, levando-se em consideração as diversas fiscalizações e prestação de contas a que essas entidades estão sujeitas.

Tendo em vista, a não padronização das demonstrações contábeis das entidades do Terceiro Setor, o Conselho Federal de Contabilidade, órgão legalmente incumbido de normatizar as práticas contábeis no Brasil, estabeleceu critérios de elaboração das demonstrações contábeis através de suas normas, disciplinando os aspectos contábeis das entidades do terceiro setor.

Diante desta contextualização, o problema de pesquisa que caracterizou o presente trabalho pode ser assim enunciado: As Associações de Pais e Amigos dos Excepcionais do Médio Vale do Itajaí elaboram suas demonstrações contábeis conforme as determinações estabelecidas pelo CFC?

Este trabalho tem com objetivo verificar se as demonstrações contábeis das APAES do Médio Vale do Itajaí estão de acordo com as normas estabelecidas pelo Conselho Federal de Contabilidade, para as Entidades do terceiro Setor. Quanto ao objetivo esta pesquisa classifica-se como descritiva. É qualitativa Quanto à abordagem do problema. Quanto aos procedimentos, esta pesquisa classifica-se como documental, sendo realizados levantamentos de fontes secundárias, ou seja, as demonstrações contábeis dos exercícios sociais de 2008/2009 das APAEs do Médio Vale do Itajaí/SC.

Este trabalho justifica-se por abordar aspectos diferentes, mas que se inter-relacionam, que devem ser considerados na etapa que trata da relevância da pesquisa, dentre eles citamos: o aspecto teórico, ou seja, a relevância do tema para a comunidade científica, pois ao demonstrar a importância das evidências das informações contábeis das Entidades do Terceiro Setor, acredita-se que esta contribuição proporcionará um melhor entendimento sobre este tema.

Quanto ao aspecto empírico ou prático, está associado aos benefícios da pesquisa para a sociedade que observa a importância da transparência na administração das APAEs, fornecendo informações que, quando bem utilizadas, facilitará à gestão no que diz respeito ao controle financeiro e econômico, além de dar transparência aos atos administrativos, o que refletirá na confiança e o respeito da sociedade que irá apoiá-los proporcionando maior adesão aos programas criados por estas Instituições.

2 TERCEIRO SETOR

No final do século XIX e início do século XX o Estado começou a ter participação no âmbito da sociedade, principalmente nas áreas urbanas, em questões ligadas à saúde, higiene e educação. Desta forma, o Estado passou a intervir na gestão administrativa e no financiamento das organizações filantrópicas e assistenciais. Em 1910 teve início um período marcado por uma forte dependência econômica entre as instituições assistenciais e o Estado, que passa a exigir um maior controle e também a prestação de contas, aplicando então, às instituições um controle administrativo. Quando se fala sobre Filantropia no Brasil, associa-se a Igreja Católica com o início destas atividades sociais, pois sua instalação se deu com o objetivo de atender a Coroa Portuguesa, com evangelizações e serviços para a educação. No entanto, a Igreja não tinha independência financeira e seus membros precisavam dos recursos do Estado para continuarem sua missão (LOPES, 2008).

A participação da Igreja no que diz respeito ao surgimento das “ações sociais”, foram notórias pois estão sempre preocupadas em acolher e a ajudar a toda a comunidade, no sentido de acolhimento para suprir as necessidades apresentadas pela população. Mais recentemente, nos anos 1960 e 1970 houve muitos conflitos militares no Brasil, com rupturas de valores, maior violência e repressão contra estudantes, operários e membros da Igreja. Os anos de Regime Militar foi um período autoritário, que conviveu com a modernização do país e com o surgimento de uma sociedade organizada, com ideais de autonomia em relação ao Estado, onde a sociedade civil é confundida com oposição política. Foi nesses anos de conflito entre sociedade e Estado que as Organizações Não Governamentais (ONGs) crescem e tornam-se importantes no Brasil, processo esse que tem sua continuidade entre as décadas de 1980 e 1990. Já o termo “Terceiro Setor” para designar as organizações da sociedade civil sem fins lucrativos passa a ser utilizado no Brasil somente a partir da década de 1990 (COELHO, 2000).

Falconer (1999) entende o Terceiro Setor, como um setor privado não voltado à busca de lucro, que atua na esfera do público, não vinculado ao Estado. Na sociedade brasileira encontramos empresas e entidades classificadas como pertencentes ao primeiro, ao segundo e ao terceiro setor. Um primeiro passo no sentido de compreender melhor o que é o Terceiro Setor é entender as diferenças existentes entre os três setores que compõem a sociedade.

As características de cada um dos setores são assim descritas por Coelho (2000) como sendo:

a) Governo ou primeiro setor – distingue-se, sobretudo, pelo fato de legitimar e organizar suas ações por meio de poderes coercitivos. Tem sua atuação limitada e regulada por um arcabouço legal, fato esse que torna sua atuação previsível a todos os atores da sociedade.

b) Mercado ou segundo setor – a demanda e os mecanismos de preços baseiam a atividade de troca de bens e serviços, cujo objetivo principal é a obtenção de lucro. Comparativamente ao Governo, o mercado atua sob o princípio da não coerção legal, ou seja, os clientes têm liberdade para escolher o que e onde comprar.

c) Terceiro Setor – nesse segmento da sociedade, as atividades não têm característica coercitiva ou lucrativa, objetivando o atendimento de necessidades coletivas ou públicas.

Para Hudson (1999) as Entidades do Terceiro Setor consiste em organizações cujos objetivos principais são sociais, em vez de econômicos. A essência do setor

engloba instituições de caridade, organizações religiosas, entidades voltadas para as artes, organizações comunitárias, sindicatos, associações profissionais e outras organizações voluntárias.

As entidades sem fins lucrativos apresentam características muito próprias, que as diferenciam das demais empresas normalmente estudadas pela contabilidade. Pode-se dizer dessas “diferenças” na questão de tributação, formação e até mesmo no que diz respeito as suas intenções perante a sociedade. Freeman e Shoulders (1993) apresentam as seguintes características que são inerentes às entidades sem fins lucrativos:

- a) quanto ao lucro: o lucro não é a razão de ser dessas entidades;
- b) quanto à propriedade: pertencem à comunidade. Não são normalmente caracterizadas pela divisibilidade do capital em partes proporcionais, que podem ser vendidas ou permutadas;
- c) quanto às fontes de recursos: as contribuições com recursos financeiros não dão direito ao doador de participação proporcional nos bens ou serviços da organização;
- d) quanto às principais decisões políticas e algumas decisões operacionais: as maiores decisões políticas e algumas decisões operacionais são tomadas por consenso de voto, via assembléia geral, por membros de diversos segmentos da sociedade direta ou indiretamente eleitos.

Nota-se que, no contexto geral, mudam algumas denominações no que diz respeito às características das ESFL, onde algumas atividades têm uma determinada função que, nas empresas normais desempenhariam outro papel. Estas características são inerentes à questão estrutural das Entidades.

Ainda segundo o Conselho Federal de Contabilidade o Terceiro Setor, que é composto pelas Entidades de Interesse Social, apresenta as seguintes características básicas:

- a) promoção de ações voltadas para o bem estar comum da coletividade;
- b) manutenção das finalidades não-lucrativas;
- c) adoção de personalidade jurídica adequada aos fins sociais (associação ou fundação);
- d) atividades financeiras por subvenções do Primeiro Setor (Governamental) e doações do Segundo Setor (Empresarial, de fins econômicos) e de particulares;
- e) aplicação do resultado das atividades econômicas que porventura exerça nos fins sociais a que se destina; e
- f) desde que cumpra requisitos específicos, é fomentado por renúncia fiscal do Estado.

Essas entidades precisam obter superávit para que possam dar continuidade as suas atividades. Os valores que sobram de cada exercício tem que, obrigatoriamente serem investidos na própria instituição, como forma de novas aquisições, infra-estrutura e até mesmo em investimentos em seus participantes. Como estas entidades se mantêm de doações de empresas e de terceiros, elas devem sim, prestar contas desse montante, mas isso não dá direito das pessoas doadoras e/ou mantenedoras dos projetos de estarem participando das divisões de sobras.

Os recursos financeiros utilizados pelas entidades que compõem o Terceiro Setor são, normalmente, provenientes de interações com o Estado, organismos oficiais, organismos privados internacionais, fundações nacionais e internacionais, empresas nacionais e internacionais dos diversos segmentos da economia, bem como doações que podem abranger recursos monetários ou outros tipos de recursos obtidos por essas instituições. Esses recursos financeiros chegam às instituições do Terceiro Setor, principalmente, sob a forma de contribuições, doações, subvenções, sendo que essas modalidades de ativos podem ser assim definidas por Beuren e Jeremias (2003):

a) Contribuições: Uma transferência de dinheiro ou ativos, que não está sujeito a condições ou ainda, o cancelamento de suas obrigações numa transferência voluntária não recíproca por outra entidade que não seja o proprietário;

b) Doações: São definidos como recursos gratuitamente recebidos de indivíduos, empresas, ou de outras entidades sem fins lucrativos não governamentais quer na forma de dinheiro, outros bens, direitos ou ainda na forma de serviços (profissionais ou não).

c) Subvenções: São recursos pecuniários fornecidos pelos órgãos governamentais e que, geralmente, são destinados ao cumprimento de programas especiais ou para cobrir parte de algumas despesas que a entidade seja obrigada a incorrer, constituindo-se, muitas vezes, na maior fonte de captação de recursos para as entidades sem fins lucrativos não governamentais.

No que se refere à regulamentação contábil do Terceiro Setor, o Conselho Federal de Contabilidade, entidade credenciada para editar normas regulamentares, editou três Normas Técnicas, desmembradas da Norma Brasileira de Contabilidade nº 10 - NBC T 10 - Dos Aspectos Contábeis Específicos em Entidades Diversas, a saber:

- a) NBC T 10.4 - Fundações;
- b) NBC T 10.8 - Entidades Sindicais e Associações de Classe; e
- c) NBC T 10.19 - Entidades sem Finalidade de Lucros.

Note-se que não há uma classificação por parte do CFC de tais organizações como sendo todas do denominado Terceiro Setor, apesar de tais organizações objeto das normalizações fazerem parte, conforme definição dada em tópico anterior. Tal fato deve-se, talvez, pela própria dificuldade em se identificar um Terceiro Setor no Brasil, mesmo que a característica principal das organizações que o compõem o setor é a de não ter finalidade lucrativa.

As entidades do terceiro setor precisam estar com seus procedimentos de estruturação, escrituração e demonstração de acordo com o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) evidenciada pelas Normas Brasileiras de Contabilidade – NBC. Existem alguns aspectos que diferem das demais entidades que buscam o fim lucrativo, conforme a os itens T 10.4 que fala sobre as Fundações e a T 10.19 que descreve sobre as Entidades sem finalidades de lucros.

No item 10.19.1.1, são estabelecidos os critérios e procedimentos de avaliação, seus registros e a estruturação de demonstrações contábeis, evidenciando as mínimas informações que devem ser divulgadas pelas entidades do terceiro setor.

Na Lei das Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP) – Lei 9.790/00 é evidenciada outras regras no que se refere à preparação e apresentação de demonstrações contábeis. Assim, observamos que os profissionais que lidam com a contabilidade dessas organizações, também precisam seguir as normas de preparação e apresentação dessas demonstrações contábeis.

A Resolução nº 751/93 do Conselho Federal de Contabilidade, que trata das Normas Brasileiras de Contabilidade, dispõe em seu art. 5º: A inobservância de Norma Brasileira de Contabilidade constitui infração disciplinar, sujeita às penalidades nas alíneas *c*, *d* e *e* do art. 27 do Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1.946 e, quando aplicável, ao Código de Ética Profissional do Contabilista.

Além das questões que regem as normas da profissão contábil, outras normas imprescindíveis são as do Ministério da Assistência e Promoção Social – Conselho Nacional de Assistência Social, que determina a observação irrestrita das Normas Brasileiras de Contabilidade e dos Princípios Fundamentais de Contabilidade na elaboração das Demonstrações Contábeis para as Organizações do Terceiro Setor para

assim pleitear a concessão e ou renovação do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (Resolução nº 66, de 16 de abril de 2003).

Um dos grandes problemas encontrados pelas instituições sem fins lucrativos na busca de recursos necessários para seu funcionamento é a falta de confiabilidade por parte da grande maioria da sociedade, devido ao envolvimento de algumas dessas instituições em escândalos fraudulentos.

Vilanova (2004), diz que no Brasil a multiplicação de organizações do Terceiro Setor. Algumas apresentam objetivos duvidosos ao praticarem abusos e fraudes e esta se torna o grande dificultador no processo de arrecadação de recursos.

Szazi (2003) afirma que as entidades sem fins lucrativos têm sido submetidas a sérias (graves) contestações sobre seus resultados, não somente pelo número recente de escândalos, mas também pelo crescimento das dúvidas sobre sua eficiência e eficácia. Sabe-se que a propaganda negativa que é gerada em torno de qualquer instituição, inclusive, as do terceiro setor, prioriza mais os pontos negativos, deixando de ressaltar os vários projetos importantes que são realizados por instituições idôneas.

Para que haja mudança nesse quadro, faz-se necessário que as instituições do terceiro setor tenham preocupação de demonstrar tudo o que acontece em seu interior. Assim, mostrando aos seus doadores a transparência de seus atos.

Para Campos (2003) o aumento do volume dos recursos arrecadados pelas entidades do terceiro setor sem fins lucrativos é acompanhado por uma maior necessidade de transparência quanto a sua aplicação. Na medida em que, a contabilidade suprir as Organizações do Terceiro Setor e proporcionar a clareza dos números para o público externo, serão possíveis prestações de contas que estimulem a entrada de mais recursos e a sustentabilidade daquelas entidades ao longo do tempo.

Vilanova (2004) reforça a contribuição que a contabilidade pode oferecer para que haja as devidas mudanças no processo de transparência dessas instituições: a possibilidade da contabilidade gerar informações que contribuam para uma adequada avaliação do resultado e do desempenho dessas organizações. A transparência no terceiro setor pode ser auxiliada pela Contabilidade através da demonstração dos resultados alcançados, pois, torna-se cada vez mais necessária a demonstração dos recursos arrecadados pelas entidades e também, da aplicação destes recursos.

3 METODOLOGIA

Quanto ao objetivo esta pesquisa classifica-se como descritiva. Quanto à abordagem do problema esta pesquisa classifica-se como qualitativa. Trata-se de uma pesquisa qualitativa pelo fato de os dados pesquisados serem analisados com certa profundidade, e não se utilizar instrumentos estatísticos, tanto na coleta quanto no tratamento dos dados. Quanto aos procedimentos, esta pesquisa classifica-se como documental, sendo realizados levantamentos de fontes secundárias, ou seja, as demonstrações contábeis de 2008/2009 das APAEs do Médio Vale do Itajaí/SC.

A população pesquisada é composta pelos 11 (onze) APAE que estão localizadas nos municípios que pertencem ao Médio Vale do Itajaí. Os municípios são Apiúna, Blumenau, Brusque, Gaspar, Guabiruba, Indaial, Nova Trento, Pomerode, Rodeio, São João Batista e Timbó.

Desta população, utilizou-se uma amostra de 10 APAEs, que representam 90% da população da pesquisa. Nenhuma destas instituições não disponibilizam as demonstrações contábeis nos seus respectivos sites. A APAE de Pomerode foi a única excluída da amostra.

As APAEs – Associação de Pais e Amigos dos Excepcionais do Médio Vale do Itajaí/SC, são Associações Cívicas, filantrópicas, sem fins lucrativos que tem como objetivos promover o bem estar e o ajustamento em geral dos indivíduos excepcionais e estimular os estudos e pesquisas relativos aos problemas dos excepcionais. Optou-se por estas Entidades do Terceiro Setor como objeto desta pesquisa, devido a sua importância derivada do escopo que a movimenta e, também, dada a estrutura funcional e operacional que sustenta, enquanto organização sem finalidade de lucros e de relevante valor social para a sociedade, de acordo com a própria apresentação de razões de sua existência.

A clientela das APAEs são formada por pessoas portadoras de deficiência mental, em alguns casos associada a outras deficiências. Estes alunos, além da educação prestada pela Escola Especial, recebem quando necessário e de acordo com a disponibilidade, outros benefícios, a exemplo de: alimentação, transporte e atendimento médico, odontológico, fisioterápico, fonoaudiólogo, psicológico e serviço social.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

As questões a serem investigadas nas Demonstrações Contábeis das APAEs estão dispostas no Quadro I. Estas questões estão previstas na NBC T 3, além dos itens específicos para entidades do terceiro setor conforme a NBCT 4 e a NBC T 10.19.

Item	Questão
1	Apresenta todas as demonstrações que determina a NBC T 3?
2	A demonstração do Resultado do Exercício teve sua denominação alterada para Demonstração do Superávit ou Déficit do Exercício, conforme a NBC T 4?
3	A Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido teve sua denominação alterada para demonstração das Mutações do patrimônio Social, conforme a NBC T 4?
4	A conta Lucros/Prejuízos Acumulados foi substituída por Superávits/Déficits Acumulados, conforme a NBC T 10.19?
5	O valor do Superávit ou Déficit de exercícios anteriores foi transferido para a conta Patrimônio Social, conforme NBC T 10.19?
6	Apresenta Notas Explicativas?

Quadro 1 – Itens que foram investigados

Fonte: Dados da Pesquisa

No Quadro II constam os resultados das análises nas demonstrações contábeis das APAEs que fazem parte da amostra desta pesquisa. Para fins de preservar as instituições ficou convencionado que as mesmas serão indicadas por uma numeração aleatória. Foram verificados nas demonstrações contábeis das APAEs se os itens evidenciados no Quadro 1 estão sendo observados.

APAÉ N°	Item 1	Item 2	Item 3	Item 4	Item 5	Item 6
1	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
2	Sim	Sim	Não	Sim	Sim	Sim
3	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
4	Não	Sim	Não	Sim	Sim	Não
5	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
6	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
7	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
8	Sim	Sim	Sim	Sim	Não	Não
9	Sim	Sim	Não	Sim	Sim	Sim
10	Sim	Sim	Sim	Não	Sim	Não

Quadro 2 – Resultado dos itens investigados

Fonte: Dados do Autor

Da análise do Quadro 2, pode-se concluir que:

- a) Em relação ao Item 1, se apresentam todas as demonstrações que determina a NBC T 3?

Verifica-se que uma boa parte das APAEs que participaram da amostra apresentam todas as demonstrações contábeis conforme determinações exigidas pelas normas do CFC, inclusive as Notas explicativas. A única exceção foi a APAE N° 4 que não apresentou nem a DOAR nem a DFC. Ressalta-se que a Lei 11.638/07 alterou alguns artigos da Lei 6.404/76, dentre estas alterações, cita-se a substituição da DOAR pela DFC.

- b) Em relação ao Item 2, se a Demonstração do Resultado do Exercício teve sua denominação alterada para Demonstração do Superávit ou Déficit do Exercício, conforme a NBC T 4?

Verifica-se que todas APAEs que participaram da amostra cumprem o que determina o CFC por meio da NBC T 4, ou seja, a modificação da nomenclatura da Demonstração do Resultado do exercício para demonstração do Superávit ou Déficit do Exercício.

- c) Em relação ao Item 3 - A Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido teve sua denominação alterada para demonstração das Mutações do patrimônio Social, conforme a NBC T 4?

As APAEs n° 2, n° 4 e n° 9, não realizaram esta substituição, conforme as determinações das Normas do Conselho Federal de Contabilidade.

- d) Em relação ao Item 4 - A conta Lucros/Prejuízos Acumulados foi substituída por Superávits/Déficits Acumulados, conforme a NBC T 10.19?
A APAE n° 10 que não realizou a devida substituição.

- e) Em relação ao Item 5 - O valor do Superávit ou Déficit de exercícios anteriores foi transferido para a conta Patrimônio Social, conforme NBC T 10.19?

A APAE n° 8 que não apresentou esta transferência no Balanço Patrimonial.

- f) Em relação ao Item 6 - Apresenta Notas Explicativas?

Quadro 4 – Resultado da Análise das Notas Explicativas

Fonte: Dados da Pesquisa

As APAEs de nº 4, 8 e 10 não participaram desta análise por não apresentarem as Notas Explicativas. Da análise do Quadro 4, pode-se concluir que:

- a) Item 1 - O resumo das principais práticas contábeis.
Exceto a APAE de nº 9, todas as outras apresentaram o resumo das principais práticas contábeis.
- b) Item 2 - Os critérios de apuração das receitas e das despesas, especialmente com gratuidades, doações, subvenções, contribuições e aplicações de recursos.
Mais uma vez, apenas a APAE nº 9 não evidencia estas informações. As outras apresentaram estes critérios.
- c) Item 3 - As contribuições previdenciárias relacionadas com a atividade assistencial devem ser demonstradas como se a entidade não gozasse de isenção, conforme normas do Instituto Nacional do Seguro Social (INSS).
Todas as APAEs evidenciam esta informação nas suas Notas Explicativas.
- d) Item 4 - As subvenções recebidas pela entidade, a aplicação dos recursos e as responsabilidades decorrentes dessas subvenções;
Estas subvenções estão evidenciadas nas Notas Explicativas de todas as Entidades.
- e) Item 5 - Os fundos de aplicação restrita e responsabilidades decorrentes desses fundos.
Não foi possível identificá-las nas Notas Explicativas das APAEs de nº 2 e nº 3.
- f) Item 6 - Evidenciação dos recursos sujeitos a restrições ou vinculações por parte do doador.
Apenas a APAE de nº 7 evidencia esta informação na sua Nota Explicativa.
- g) Item 7 - Eventos subseqüentes à data do encerramento do exercício que tenham, ou possam vir a ter efeito relevante sobre a situação financeira e os resultados futuros da entidade.
Apenas a APAE nº 5 não apresentou este eventos em sua Nota Explicativa.
- h) Item 8 - As taxas de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações à longo prazo.
Não estão evidenciadas nas APAE de nº 5, 6 e 7. Nas outras entidades constam estas informações.
- i) Item 9 - Informações sobre os tipos de seguro contratados.

Nas Notas explicativas das APAEs de nº 5 e nº 9 não há evidências sobre os tipos de seguro contratados. As outras instituições não apresentam estas informações de forma clara e precisa.

j) Item 10 - As entidades educacionais, além das notas explicativas, devem evidenciar a adequação das receitas com as despesas de pessoal, segundo parâmetros estabelecidos pela Lei das Diretrizes e Bases da Educação e sua regulamentação.

Apenas a APAE nº 9 evidencia estas informações na sua Nota Explicativa.

k) Item 11 - As entidades beneficiadas com isenção de tributos e contribuições devem evidenciar suas receitas com e sem gratuidade de forma segregada, e os benefícios fiscais gozados.

Quanto às entidades que gozam de isenção de tributos e contribuições, todas evidenciam estas informações nas Notas Explicativas.

5 CONCLUSÃO

Sabe-se que o profissional contador deve estar atento a todas as normas e leis que regem esta importante área do conhecimento além seguir algumas regras e legislações no que diz respeito à escrituração contábil e às práticas contábeis adotadas pelas entidades do primeiro setor. Para entidades do Terceiro Setor isso não é diferente, tendo em vista que, o Conselho Federal de Contabilidade, publicou Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica específica para as Entidades sem fins lucrativos.

Esta pesquisa objetivou verificar se as demonstrações contábeis das APAEs do Médio Vale do Itajaí estão de acordo com as normas do Conselho Federal de Contabilidade aplicáveis às entidades do Terceiro Setor.

Após análise das demonstrações contábeis das entidades pesquisadas quando comparadas com as NBC T do Conselho Federal de Contabilidade verifica-se algumas APAEs do Médio Vale do Itajaí não evidenciam, de forma clara e precisa, as informações que deveriam constar conforme nas suas demonstrações contábeis.

Verifica-se que uma boa parte das APAEs que participaram da amostra apresentam todas as demonstrações contábeis conforme determinações exigidas pelas normas do CFC, inclusive as Notas explicativas. A única exceção foi a APAE Nº 4 que não apresentou nem a DOAR nem a DFC. Ressalta-se que a Lei 11.638/07 alterou alguns artigos da Lei 6.404/76, dentre estas alterações, cita-se a substituição da DOAR pela DFC. Todas as APAE usam a nomenclatura correta para a Demonstração do Superávit ou Déficit do Exercício. Algumas ainda continuam usando a nomenclatura da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido em vez da Demonstração das Mutações do Patrimônio social. A conta superávits/Déficits do Exercício é evidenciada por todas as APAEs pesquisadas. Apenas duas da APAEs não transferem o valor do superávit ou déficit do Exercício para a conta Patrimônio Social. Três Associações não apresentaram as Notas Explicativas.

Após análise das Notas Explicativas das Associações que participaram da amostra, o resultado apontou que apenas a APAE nº 9 não apresenta o resumo das Notas Explicativas e não evidencia os critérios de apuração das receitas e despesas. As contribuições previdenciárias relacionadas com a atividade social e as subvenções recebidas pelas entidades estão evidenciadas nas Notas Explicativas. Com relação aos fundos de aplicação apenas as APAEs de nº 2 e 3 não informam nas suas Notas Explicativas estas informações. Com relação aos recursos sujeitos a restrições ou vinculações por parte do doador apenas um APAE a de nº 7 deixa claro esta informação.

A associação de nº 5 não evidencia na sua Nota Explicativa os eventos subsequentes à data do encerramento do exercício que tenham ou possam vir a ter efeito relevante sobre a situação financeira e os resultados futuros da entidade. As taxas de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações à longo prazo, apenas as

APAEs de nº 5, 6 e 7 não dispõem destas informações nas Notas Explicativas. As APAEs de nº 5 e nº 9 não há evidências sobre os tipos de seguro contratados. As entidades educacionais, além das notas explicativas, devem evidenciar a adequação das receitas com as despesas de pessoal, segundo parâmetros estabelecidos pela Lei das Diretrizes e Bases da Educação e sua regulamentação. Este item é cumprido apenas pela APAE nº 9. Quanto às entidades que gozam de isenção de tributos e contribuições, todas evidenciam estas informações nas Notas Explicativas.

Conclui-se que os resultados do estudo deram a indicação de que as Entidades do Terceiro Setor (APAE) ainda tem certa dificuldade em assimilar as orientações imposta pelo CFC. Entretanto, percebe-se ainda que, há claras evidências de as instituições estão se esforçando para manter uma boa transparência dos seus atos e fatos administrativos diante da sociedade. É possível afirmar ainda, que persiste o problema da falta de comparabilidade entre as demonstrações contábeis das Entidades do Terceiro Setor (APAE), comprometendo a transparência o que dificulta análises e estudos sobre o tema. Durante a pesquisa, surgiram alguns questionamentos que não puderam ser explorados com maior profundidade, apresentando-se como limitações do estudo, os quais podem servir como estímulo para novas pesquisas.

Entre as limitações do trabalho, pode-se destacar o fato de a análise estar baseada nas demonstrações das APAE, sem que haja confrontação entre as informações lá contidas e aquelas presentes em documentos internos dos clubes, o que poderia ser utilizado como ferramenta de análise adicional em novas pesquisas.

REFERÊNCIAS

BEUREN, Ilse Maria; JEREMIAS, Cristiane. Contabilização dos recursos econômico financeiros em entidades sem fins lucrativos não governamentais. In: **Sinescontábil/MG**. A contabilidade e o processo de comunicação. Disponível em <http://www.sinescontabil.com.br/trabs_profissionais/A_Contabilidade_e_o_processo_de_Comunicação/contabilização_dos_recursos_economico.thm>. Acesso em 10 jul. 2009

CAMPOS, Bruno Fonseca. **Contabilidade das entidades sem fins lucrativos**. Rio de Janeiro, 01 jul. 2005. Disponível em: < www.rits.org.br > Acesso em: 12 de julho de 2009.

COELHO, Simone de Castro Tavares. **Terceiro Setor**: Um estudo comparativo entre Brasil e Estados Unidos. São Paulo: Editora SENAC São Paulo, 2000.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC 1.026/2005. Aprova a NBC T 10 – Dos Aspectos Contábeis Específicos em Entidades Diversas, o item: NBC T 10.16 - Entidades que recebem Subvenções, Contribuições, Auxílios e Doações e revogada pela NBC T 19.4; Disponível em: www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/t1016.htm Acesso em 07/2009

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC 686/1990. Aprova a NBC T 3 – Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das Demonstrações Contábeis. Disponível em: www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/resolucoes.htm, Acesso em 07/2009.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC 686/1990. Aprova a NBC T 6 – Da Divulgação das Demonstrações Contábeis. Disponível em: www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/resolucoes.htm, Acesso em 07/2009.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC 837/1999. Aprova a NBC T 10 – Dos Aspectos Contábeis Específicos em Entidades Diversas, o item: NBC T 10.4 – Fundações. Disponível em: www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/resolucoes.htm, Acesso em: 07/2009.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC 877/2000. Aprova a NBC T 10 – Dos Aspectos Contábeis Específicos em Entidades Diversas, o item: NBC T 10.19 – Entidades Sem Finalidades de Lucros. Alterada pelas Resoluções CFC 926/01 e 966/03 Disponível em: www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/resolucoes.htm, Acesso em: 07/2009.

FALCONER, Andrés Pablo. **A Promessa do Terceiro Setor:** um Estudo sobre a Construção do Papel das Organizações sem fins lucrativos e do seu Campo de Gestão. São Paulo: Centro de Estudos em Administração do Terceiro Setor, 1999.

FREEMAN, Robert J.; SHOULDERS, Craig D. **Governmental and nonprofit accounting:** theory and practice. 4. ed. New Jersey: Prentice Hall, 1993.

HUDSON, M. **Administrando organizações do Terceiro Setor.** São Paulo: Makron Books, 1999.

LOPES, Nilza. **Terceiro Setor:** Organizações civis sem fins lucrativos. Disponível em: <<http://wooz.org.br/setor3monografia6.htm>>. Acesso em: 15 set. 2009.

SZAZI, Eduardo. **Terceiro setor: regulação no Brasil.** 3. ed. rev. e ampl. São Paulo: Ed. Fundação Peirópolis, 2003.

VILLANOVA, Regina Célia Nascimento. **Contribuição à elaboração de um modelo de apuração de resultado aplicado às organizações do terceiro setor:** uma abordagem de gestão econômica. São Paulo. 2004. 164 f. Dissertação (Mestrado), Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.