

EMPRESAS PRIVADAS E ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS: UMA ANÁLISE SOBRE A DIFERENÇA NA UTILIZAÇÃO DOS INSTRUMENTOS CONTÁBEIS

João Paulo Dias de Almeida
joapaulovap@hotmail.com
DOCTUM

Núbia Mislene Miranda Silva
nubiammirandas@hotmail.com
DOCTUM

Fernanda Matos de Moura Almeida
fernandamoura15@gmail.com
DOCTUM

Elcilene Ester de Abreu
elcileneester@yahoo.com.br
DOCTUM

Ítalo José Alves do Monte
italojamonte@hotmail.com
DOCTUM

Resumo: A pesquisa tem como propósito analisar os instrumentos contábeis que são utilizados nas empresas privadas e entidades sem fins lucrativos. Foram apresentados conceitos, objetivos e a história da contabilidade na revisão bibliográfica. Analisaram-se as obrigações contábeis pertinentes a cada uma dessas organizações, identificando as características contábeis, diferenças e semelhanças nos procedimentos de cada organização. Os métodos adotados na realização da pesquisa foram pesquisa descritiva, bibliográfica e de levantamento de dados. O instrumento de coleta de dados utilizado foi um questionário aplicado aos escritórios contábeis do município de Iúna-ES. Os resultados obtidos com a pesquisa enfatizam a importância de os contadores conhecerem as atividades exercidas pelos seus clientes, sejam empresas privadas ou entidades sem fins lucrativos, para adaptar os instrumentos contábeis, atendendo assim, as exigências do fisco, do governo e da própria organização. Infere-se com esta pesquisa que uma contabilidade bem aplicada e adequada às atividades da empresa privada ou entidade sem fins lucrativos traz benefícios e contribui na tomada de decisão, sendo base para alcançar os objetivos de qualquer negócio ou atividade.

Palavras Chave: Contabilidade - Empresas Privadas - Ent. s/ fins Lucrat. - Iúna-ES -

1 INTRODUÇÃO

A contabilidade, conforme Franco (1991), observa, controla e interpreta os fatos que ocorrem no patrimônio das entidades, mediante registros contábeis e demonstrações, com objetivo de oferecer dados e informações sobre o patrimônio e as variações ocorridas na empresa em determinado período. Abrange toda e qualquer natureza de empresa, porém com características pertinentes a cada uma delas.

De acordo com a Lei nº 10.406/02 (BRASIL, 2002) que institui o Novo Código Civil Brasileiro, as sociedades podem ou não ser constituídas com objetivo de obter lucros, são as empresas privadas com fins lucrativos e as entidades sem fins lucrativos. Ambas só poderão iniciar suas atividades depois de cumpridas as exigências contidas no Código Civil Brasileiro e em outras leis especiais como a Lei nº 11.638 que altera a Lei nº 6.404/76 das Sociedades Anônimas.

Conforme as Normas Brasileiras de Contabilidade, publicada no Diário Oficial da União de 22 de março de 2011, que trata da escrituração contábil, ficam estabelecidos os procedimentos que devem ser adotados pelas empresas independentes de sua natureza, a respeito da escrituração contábil, guarda e manutenção de documentação e arquivos contábeis. Os procedimentos contábeis dos atos e fatos que são praticados pelas entidades sem fins lucrativos, em alguns aspectos distinguem das demais empresas privadas. Essas entidades também devem seguir os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade (CFC, 2008a).

Considerando o contexto abordado, a presente pesquisa objetiva fazer uma análise comparativa sobre as diferenças dos instrumentos contábeis entre empresas privadas e entidades sem fins lucrativos no município de Iúna-ES.

Baseada na Lei 6.404/76 (BRASIL, 1976), Lei das Sociedades Anônimas, à estrutura da contabilidade se faz necessário adequações às leis específicas que possam suprir as necessidades de cada empresa, independente do seu ramo de atividade.

O presente estudo se justifica de forma relevante por contribuir para que outros profissionais busquem informações e realizem suas atividades atendendo as necessidades e obrigatoriedades que ambas as organizações exigem, alertando para as distinções existentes, como por exemplo, conseguir isenções e imunidades que são destinadas às entidades.

Também é de interesse da sociedade entender o que decorre no balanço contábil das entidades, mas para isso é necessário que as atividades exercidas sejam demonstradas de forma clara e expressiva, dependendo então dos instrumentos contábeis que são utilizados para escrituração.

As próximas seções deste artigo contemplam o referencial teórico do tema abordado, as metodologias adotadas na pesquisa, a análise e discussão dos dados, bem como a apresentação das considerações finais.

2 CONTABILIDADE

Franco (2006) afirma que a Contabilidade é a ciência que estuda os fatos que ocorrem no patrimônio das entidades, suas variações e seu resultado econômico, mediante o registro, a classificação, a demonstração expositiva, a análise e a interpretação dos fatos registrados, a fim de fornecer informações que irão auxiliar na tomada de decisão.

Segundo Iudícibus (2000), pode-se afirmar que a noção de Contabilidade seja, talvez, tão antiga quanto a sociedade. O autor ainda afirma que desde a antiguidade o homem se

preocupa com a riqueza, tendo que aprimorar os instrumentos empregados na avaliação do seu patrimônio, à medida que seus bens aumentavam, também desenvolvia a contabilidade.

Hendriksen e Breda (1999) asseguram que não há conhecimento de quem tenha inventado a contabilidade, mas que o primeiro codificador da contabilidade foi o Frei Franciscano Luca Pacioli, que escreveu sobre sistema de escrituração por partidas dobradas, conceitos relevantes até os dias de hoje.

Segundo Iudícibus (2000), a contabilidade teve seu início nas cidades da Europa, a partir do século XIII, onde as atividades comerciais e culturais cresceram com empreendimentos dos mais avançados.

Hendriksen e Breda (1999) dizem que até o século XVI a principal finalidade da contabilidade era gerar informação ao proprietário, portanto as contas eram guardadas em segredo e não havia a necessidade de adoção de padrões uniformes de divulgação.

Para Iudícibus (2000), a principal finalidade da contabilidade é abastecer os usuários com relatórios financeiros, com informações e conhecimentos que os auxiliarão na tomada de decisões.

De acordo com Iudícibus (Coord. *et. al.* 1998), a expansão da metodologia contábil esteve profundamente ligada ao aparecimento do Capitalismo como meio de apurar os acréscimos ou decréscimos dos investimentos colocados à disposição de alguma atividade comercial ou industrial, amparados pelo surgimento e aperfeiçoamento das partidas dobradas verificou-se uma inteiração entre os dois fatos. Hoje esse método se aplica a qualquer tipo de pessoa, física ou jurídica, com finalidades lucrativas ou não, que tenha precisão de desempenhar atividades econômicas a fim de alcançar seus objetivos. Esse método universalmente aceito sugere dizer que para todo débito há um crédito correspondente em todo registro contábil.

2.1 INFORMAÇÃO CONTÁBIL

Segundo Franco (2006), a contabilidade tem como campo de atuação as entidades econômico-administrativas, prestando sua colaboração de maneira indispensável, auxiliando não só na administração, mas na continuidade e existência da entidade, pois sem o controle e sem as informações que são fornecidas pela contabilidade, não é possível alcançar seus objetivos, sejam econômicos ou sociais.

Braga (2009) fala que entre os diversos instrumentos utilizados pela administração, destaca-se a contabilidade, peça fundamental para o planejamento e tomada de decisões, na captação, registro, acúmulo, resumo e interpretação dos fatos que modificam o patrimônio da entidade, seja qual for sua atividade ou sua forma jurídica. Para tanto, é necessário que a contabilidade se adapte às necessidades da empresa.

Neves e Viceconti (1997) referem-se aos usuários da Contabilidade como pessoas físicas e jurídicas que queiram avaliar o seu patrimônio, como os acionistas de uma empresa, os investidores, os administradores e até mesmo o fisco. Todos com objetivo de analisar os resultados das atividades desenvolvidas pela empresa.

Segundo o Conselho Federal de Contabilidade (2008), os usuários podem ser internos e externos, ambos com interesses distintos. As informações que são geradas pela entidade devem representar a situação real da empresa e deve expressar clareza de modo que seja suficiente para avaliação patrimonial e de suas mutações.

O autor ainda explica que os usuários internos são os administradores, que buscam

informações mais precisas referentes a algum período operacional. Quanto aos usuários externos, buscam mais informações genéricas contidas nas demonstrações contábeis.

Franco (2006) expõe que com o aumento das grandes empresas, a informação contábil se torna cada vez mais visada, incluindo não só os acionistas, mas também fornecedores, financiadores, banqueiros, poderes públicos e até de empregados que participam dos lucros ou dos resultados da empresa.

Santos, Gouveia e Vieira (2008) definem então que toda pessoa física ou jurídica que apresente interesse no desenvolvimento econômico e financeiro de alguma entidade é um usuário de informação contábil.

2.2 RAMOS DE ATUAÇÃO DA CONTABILIDADE

Segundo Marion (2009) e Parada Filho (2012), a contabilidade se divide em dois grandes grupos: Contabilidade Pública e Privada. A contabilidade privada tem como objeto de trabalho os fatos e registros administrativos de pessoas físicas e jurídicas para o estudo de seu patrimônio, dividindo-se em contabilidade civil e comercial. A contabilidade civil é exercida sem fins lucrativos e a contabilidade comercial explora atividades com fins econômicos.

Conforme Iudícibus e Marion (2004), a antiga Sociedade Comercial hoje chamada Sociedade Empresária, para que possa desempenhar suas atividades, precisa se adequar ao novo Código Civil que classifica a sociedade em não personificada (não foi formalizada o registro) e sociedades personificadas (constituídas legalmente e registradas em órgãos competentes). Estas se dividem em Sociedade Empresária e Sociedade Simples.

Os autores esclarecem ainda que as Sociedades Empresárias são as empresas industriais, comerciais e prestadoras de serviços. Quanto às Sociedades Simples, os autores esclarecem que são organizadas para exercer atividade de prestação de serviços que dispõe de atividade intelectual como advogados, médicos, contadores entre outros.

Existe também a Sociedade Cooperativa regida pelo Novo Código Civil e por legislação especial que é a Lei nº 5.764/71; e a Sociedade Anônima regida pela Lei nº 6.404/76 (Lei das Sociedades por Ações) (IUDÍCIBUS; MARION, 2004).

Conforme disposto na Lei nº 9.790/99 (BRASIL, 1999), publicada em 23 de março de 1999, existem ainda as Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público a pessoa jurídica de direito privado que não distribui superávits entre sócios e associados, mas o aplica inteiramente a ação social.

Além das sociedades citadas acima, existem as Entidades sem fins lucrativos – ESFL, que são sociedades fundadas pela união de pessoas que se juntam para exercer atividades com fins não econômicos, não havendo direitos e obrigações recíprocas (IUDÍCIBUS; MARION, 2004). Estas empresas serão destacadas por ser o foco da pesquisa.

2.2.1 Contabilidade para entidades sem fins lucrativos

Para constituição de uma ESFL, em primeiro lugar deve-se convocar os fundadores para a Assembleia Geral de constituição e preparar um estatuto com todas as regras e cláusulas necessárias. Logo, há a necessidade do registro no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica – CNPJ, e atender outras obrigações que são exigidas. Depois de cumpridas essas exigências, a entidade pode buscar benefícios como isenção e imunidade de impostos e contribuições e também recebimento de recursos públicos através de convênios, contratos, subvenções sociais e termo de parceria (CFC, 2008).

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, estabelece o Termo de Parceria e cria uma nova qualificação para entidades sem fins lucrativos, título esse que pode ser obtido pelas associações civis e fundações privadas, desde que cumpridos os requisitos e procedimentos que são estabelecidos por esta lei (BRASIL, 1999).

A Constituição Federal (BRASIL, 1988), menciona em seu art. 150 que não é permitido à União, Estado, Distrito Federal e municípios instituir impostos sobre o patrimônio ou serviços uns dos outros, bem como patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da Lei.

De acordo com a Lei nº 9.532 de 10 de Dezembro de 1997, no seu art. 15, existem alguns requisitos para utilização da imunidade tributária e para isenção do Imposto de Renda:

“Art. 15. Consideram-se isentas as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestam serviços para os quais houverem sido constituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos.

§ 1º A isenção a que se refere este artigo aplica-se, exclusivamente, em relação ao imposto de renda da pessoa jurídica e a contribuição social sobre o Lucro líquido, observado o disposto no parágrafo subsequente.

§ 2º Não estão abrangidas pela isenção do imposto de renda os rendimentos e ganhos de capital auferido em aplicações financeiras de renda fixa e renda variável.

§ 3º Às instituições isentas aplicam-se as disposições do art. 12, § 2º, alíneas a e e § 3º e dos arts. 13 e 14” (BRASIL, 1997).

Segundo Franco (2006), as entidades sem fins lucrativos mesmo não visando lucro desempenham atividades financeiras para atingir seus objetivos, havendo necessidade de um equilíbrio financeiro, ou seja, as receitas devem ser iguais às despesas. As receitas são constituídas por meios e fundos recebidos do governo ou contribuições da sociedade, com a finalidade de suprir as despesas que são fixadas decorrentes do consumo de bens e serviços utilizados para realização das atividades fins. Não podendo haver uma receita maior que necessitam e nem as despesas serem menor do que o necessário, exigindo então que haja um equilíbrio financeiro.

O Conselho Federal de Contabilidade, em sua Resolução nº 877, de 18 de abril de 2000, que aprova a NBC T 10.19 – Entidade sem Finalidade de Lucros, determina as demonstrações contábeis que devem ser elaboradas pelas entidades sem finalidade de lucros, tornando obrigatórias as seguintes demonstrações: balanço patrimonial, demonstração do resultado, demonstração do *superávit* ou *déficit* do exercício e demonstrações das mutações do patrimônio líquido e ainda conforme o item 10.19.3.3, as demonstrações devem ser completadas com notas explicativas, com resumo e evidenciações das práticas contábeis adotadas (CFC, 2000).

Conforme a Resolução CFC 877/2000 (CFC, 2000), a NBC T 10.19 – Entidades sem Finalidade de Lucros, determina que:

10.19.2 - DO REGISTRO CONTÁBIL

10.19.2.1 - As receitas e despesas devem ser reconhecidas, mensalmente, respeitando os Princípios Fundamentais de Contabilidade, em especial os Princípios da Oportunidade e da Competência.

10.19.2.2 - As entidades sem finalidade de lucros devem constituir provisão em montante suficiente para cobrir as perdas esperadas, com base em estimativas de seus prováveis valores de realização, e baixar os valores prescritos, incobráveis e anistiados.

10.19.2.3 - As doações, subvenções e contribuições para custeio são contabilizadas em contas de receita. As doações, subvenções e contribuições patrimoniais, inclusive as arrecadadas na constituição da entidade, são contabilizadas no patrimônio social.

10.19.2.4 - As receitas de doações, subvenções e contribuições para custeio ou investimento devem ser registradas mediante documento hábil.

10.19.2.5 - Os registros contábeis devem evidenciar as contas de receitas e despesas, superávit ou déficit, de forma segregada, quando identificáveis por tipo de atividade, tais como educação, saúde, assistência social, técnico-científica e outras, bem como, comercial, industrial ou de prestação de serviços.

10.19.2.6 - As receitas de doações, subvenções e contribuições recebidas para aplicação específica, mediante constituição ou não de fundos, devem ser registradas em contas próprias segregadas das demais contas da entidade.

10.19.2.7 - O valor do superávit ou déficit do exercício deve ser registrado na conta Superávit ou Déficit do Exercício enquanto não aprovado pela assembléia dos associados e após a sua aprovação, deve ser transferido para a conta Patrimônio Social.

10.19.3 - DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

(...)

10.19.3.3 - As demonstrações contábeis devem ser complementadas por notas explicativas que contenham, pelo menos, as seguintes informações:

- a) o resumo das principais práticas contábeis;
- b) os critérios de apuração das receitas e das despesas, especialmente com gratuidades, doações, subvenções, contribuições e aplicações de recursos;
- c) 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);
- d) as subvenções recebidas pela entidade, a aplicação dos recursos e as responsabilidades decorrentes dessas subvenções;
- e) os fundos de aplicação restrita e responsabilidades decorrentes desses fundos;
- f) evidenciação dos recursos sujeitos a restrições ou vinculações por parte do doador;
- g) 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;
- h) as taxas de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações a longo prazo;
- i) informações sobre os tipos de seguro contratados;
- j) 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;
- k) 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.

2.2.2 Contabilidade Comercial

A primeira etapa para a constituição de uma empresa é a elaboração de um contrato, onde deve conter regras e cláusulas que deverão reger a empresa. As principais são: tipo de sociedade, objeto social, capital social e participação e qualificação dos sócios, denominação da empresa, endereço e prazo de duração. Posteriormente, deve encaminhar ao órgão competente para ser registrada. Ao constituir a empresa há a necessidade de registrar alguns livros que são obrigatórios onde conterão os registros dos atos e fatos ocorridos na empresa (IUDÍCIBUS; MARION, 2004).

Para Franco (1991), a Contabilidade Comercial aplica-se ao estudo e controle do patrimônio das empresas comerciais, com a finalidade de apresentar informações sobre sua constituição e variação, bem como sobre o resultado decorrente da atividade mercantil. Sendo assim, para acompanhar a variação qualitativa e quantitativa do patrimônio de entidades é

preciso conhecê-las dentro do quadro econômico e jurídico que ocupam e algumas características específicas de gestão.

Franco (2006) afirma que as empresas são entidades com fins econômicos e objetivam o lucro. Todas as operações executadas pela empresa devem, portanto apresentar um custo, produzir receita e disso gerar um resultado seja ele positivo ou negativo.

De acordo com Iudícibus e Marion (2004), para realização da escrituração contábil conforme o Novo Código Civil, o empresário e a sociedade são obrigados obedecer a um sistema de contabilidade, informatizado ou não, com base em uma escrituração uniforme dos livros, de acordo com a documentação fornecida pela empresa, e levantar anualmente o Balanço Patrimonial e a Demonstração do Resultado.

Franco (1991) afirma que a escrituração é o registro dos fatos contábeis, conforme os princípios contábeis e nos livros exigíveis pela contabilidade e pelo fisco. Exigindo maior atenção na escrituração do custo e das vendas de mercadorias para determinar o lucro, já que este é o objetivo da empresa comercial.

2.3 PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DA CONTABILIDADE

Os Princípios Fundamentais da Contabilidade – PFC nasceram com a necessidade de apresentar uma linguagem comum aos procedimentos da contabilidade a serem adotados em qualquer entidade ou empresa, sendo obrigatória no exercício da profissão, demonstrada através do QUADRO 01 (OLAK; NASCIMENTO, 2008; FERRARI, 2012).

Quadro 01 – Princípios Fundamentais da Contabilidade

PFC	ESFL	Empresas Privadas
I – Entidade	Seu patrimônio não pode ser confundido com o patrimônio de seus gestores e membros;	O patrimônio não se confunde com dos seus sócios ou proprietários;
II – Continuidade		Pressupõe que a entidade continuará em operação no futuro;
III – Oportunidade		Processo de mensuração e apresentação dos componentes patrimoniais a fim de produzir informações íntegras e tempestivas.
IV – Registro pelo Valor Original	O registro pelo valor original é uma formalidade que nem sempre ocorre resultando em patrimônio subavaliado ou superavaliado;	Devem ser inicialmente registrados pelos valores originais das transações;
VI – Competência	As receitas e as despesas devem ser registradas no período em que ocorrem, pois o patrimônio social da entidade deve representar a sua capacidade de oferecer serviços à comunidade;	As transações devem ser reconhecidas nos períodos a que se referem, independente do recebimento ou pagamento;
VII – Prudência		Adoção do menor valor para os componentes do Ativo e do maior para os do Passivo;

Fonte: Olak; Nascimento (2008); Ferrari (2012).

2.4 OBRIGAÇÕES CONTÁBEIS

O Portal da Contabilidade que expõe as principais obrigações tributárias, contábeis e fiscais no Brasil, orienta que independente de sua forma jurídica, a empresa está obrigada a cumprir obrigações perante a Legislação Comercial, Fisco Federal, Ministério do Trabalho e

Previdência Social conforme demonstrado no QUADRO 02.

Quadro 02 – Obrigações tributárias, contábeis e fiscais.

Obrigações perante a Legislação Societária e Civil		
Obrigações	ESFL	Empresas Privadas
Estatuto Social	Sim	Sociedades em ações
Contrato Social	Não	Sim
Contabilidade	Código Civil (Lei 10.406/2002); Constituição Federal; Lei das S/A.	
Livro Diário	Normas Brasileiras de Contabilidade	Legislação Comercial
Livro Razão	Não	Legislação Comercial
Demonstrações Contábeis	Inc. I, Art. 176 da Lei nº 6.404/1976	
Obrigações perante o Fisco Federal		
Obrigações	ESFL	Empresas Privadas
Demonstrativo de Apurações das Contribuições Sociais (DACON)	IN RFB nº 1015, de 05 de março de 2010. *Art. 3º, § 5º - As pessoas jurídicas imunes ou isentas do IRPJ ficarão obrigadas à apresentação do Dacon a partir do mês em que o limite fixado no inciso II do caput for ultrapassado, permanecendo sujeitas a essa obrigação em relação ao(s) mês(es) seguinte(s) do ano-calendário em curso.	
DIRF	IN RFB nº 784, de 19 de novembro de 2007.	
Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF	IN RFB nº 1.234, de 11 de janeiro de 2012.	
ECD – Escrituração Contábil Digital	Não	IN RFB nº 787, de 19 de novembro de 2007.
EFD – Contribuições	Não	IN RFB nº 1.052, de 05 de julho de 2010.
Obrigações perante a Legislação Trabalhista e Previdência Social		
Obrigações	ESFL	Empresas Privadas
Livro de Inspeção do Trabalho	Portaria METPS 3.158/1971	
Livro Registro de Empregados	Art. 41, da CLT	
GPS	Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991	
GFIP	Lei nº 9.528/97	
CAGED	Lei nº 4.923/65	
RAIS	Portaria nº 1.256, de 04 de dezembro de 2003	
Contribuição Sindical	Art. 579, da CLT	
Acordos e Convenções Coletivas	Art. 611, da CLT	
Obrigações perante a Legislação Estadual		
Obrigações	ESFL	Empresas Privadas
Livros Registro de Entradas, Saídas e Inventário; Livro Registro de utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrência; Nota Fiscal;	Não	Convênio SINIEF 06/89 Convênio ICMS 57/95
Sintegra	Não	
ICMS	Não	
EFD – Escrituração Fiscal Digital	Não	Convênio ICMS 143/2006
Obrigações perante a Legislação Municipal		
Obrigações	ESFL	Empresas Privadas
Livros de Registro de Notas Fiscais de Serviços	Não	Cada município tem sua própria legislação
ISS	Não	

Fonte: Guia Prático de Obrigações; Portal Receita Federal (2012).

2.5 TÉCNICAS CONTÁBEIS

De acordo com Ferrari (2012), as técnicas contábeis são:

- **Escrituração:** registro dos fatos que afetam o patrimônio da entidade em livros próprios de escrituração, podendo ser manual, mecanizado, informatizado ou eletrônico.
- **Demonstrações Contábeis:** são demonstrações financeiras que mostram a situação patrimonial, financeira ou econômica da entidade que, segundo a Lei nº 6.404/76, será elaborado ao final de cada exercício.
- **Auditoria:** pode ser interna, externa e fiscal, visando verificar se as informações contábeis são confiáveis e detectar erros e fraudes, a fim de emitir um parecer sobre as informações do sistema contábil.
- **Análise das Demonstrações Contábeis:** analisa o desempenho operacional, estuda e interpreta a situação econômica e financeira da entidade.

Conforme Braga (2009), a escrituração contábil é o conjunto de anotações que serve para registrar os fenômenos que ocorrem na gestão empresarial e é formada por dois regimes contábeis: o regime de caixa, onde só se consideram as receitas e despesas do exercício que se traduzirem em entrada ou saída de dinheiro; e o regime de competência, quando ocorre o fato gerador, ou seja, quando efetivamente ocorrem as receitas ou despesas.

Segundo Marion (2009), as demonstrações exigidas pela Lei das Sociedades por Ações são: Balanço Patrimonial - BP; Demonstração do Resultado do Exercício - DRE; Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados - DLPA; Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido - DMPL; Demonstração do Fluxo de Caixa - DFC; e Notas Explicativas.

Olak e Nascimento (2008) destacam que as demonstrações que constam na NBC T 3 aplicam-se a todas as organizações, com ou sem fins lucrativos. O que vale lembrar que são necessárias algumas alterações, principalmente nas nomenclaturas de determinadas contas.

3 METODOLOGIA

A presente pesquisa tem como objetivo analisar os instrumentos e práticas contábeis que diferenciam a contabilidade de entidades sem fins lucrativos e a contabilidade de empresas privadas, tendo como objeto de estudo, a exploração dos instrumentos e técnicas contábeis aplicadas.

Este estudo caracteriza-se como descritivo, bibliográfico e de levantamento de dados, levando em conta o que ensinam Gil (2007) e Marconi e Lakatos (2002). Para coleta das informações, foi elaborado um questionário pelos próprios pesquisadores.

O instrumento de coleta foi aplicado a 10 escritórios contábeis do município de Iúna-ES, representando a população desta pesquisa. Apenas um questionário não foi respondido, constituindo-se uma amostra de 90%. Os dados foram analisados quantitativa e qualitativamente, de acordo com as questões propostas.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS DADOS

Em relação ao perfil profissional verificou-se que todos os respondentes exercem atividades na área contábil há mais de 10 anos. Logo, 100% dos entrevistados demonstram ter experiência na área contábil.

A pesquisa demonstra que a maior parte dos questionários foi respondida pelo contador responsável pelo escritório contábil, representando 66,66%.

Observou-se com a pesquisa que 55,56% dos escritórios pesquisados prestam serviços para entidades sem fins lucrativos. Deste percentual, o número de empresas atendidas varia

entre 1 e 10. O mesmo percentual de respondentes (55,56%) presta serviços para o mesmo número de empresas privadas. Constatou-se ainda que nenhum escritório de contabilidade atua com mais de 10 empresas sem fins lucrativos, isso só acontece para os casos de escrituração de empresas privadas.

Ao perguntar se as empresas privadas e as entidades sem fins lucrativos que utilizam os serviços contábeis prestados pelo escritório mantém escrituração contábil das suas movimentações, observou-se que 88,88% dos respondentes afirmaram que as empresas mantêm a escrituração. Os demais participantes (22,22%) não responderam a questão.

Quanto ao valor cobrado pelos seus serviços, a TAB. 01 demonstra a variação existente entre os honorários contábeis definidos para as empresas privadas e para as entidades sem fins lucrativos.

TABELA 01 – Variação dos honorários contábeis

Descrição	%
Em mais de 25% de acordo com sua complexidade	11,11%
Entre 10% e 25% a menos por ser uma ESFL	11,11%
Mais de 25% para empresas privadas, por exigir mais tempo, gastos e treinamento de mão de obra.	11,11%
Varia de acordo com a escrituração, cuidado, assessoria, nº de funcionários e responsabilidade independente da natureza jurídica.	22,22%
Em mais de 25%, se trabalhasse com ESFL	11,11%
Não trabalham com ESFL	33,34%

Fonte: Dados coletados na pesquisa

Observa-se que o honorário cobrado das empresas privadas em relação às entidades sem fins lucrativos, pode variar de acordo com o tamanho, assessoria, número de funcionários, entre outras características apresentadas na TAB. 01.

De acordo com a pesquisa, 66% dos contadores julgam não haver diferença na execução do trabalho contábil, relatam que as empresas privadas e ESFL apenas exercem atividades diferentes. Um percentual de 11,11% diz que as ESFL são mais complexas para se contabilizar devido às diversas obrigações como prestação de contas e também um plano de contas específico e extenso.

Com a finalidade de analisar a opinião e conhecimento dos contadores do município de Iúna-ES, perguntou-se a quem se destinam algumas obrigações e instrumentos contábeis.

TABELA 02 – Obrigações das empresas

Descrições	ESFL	Empresas Privadas	Ambas
Certificado de Filantropia	100,00%	-	-
Prestação de Contas	55,55%	-	44,45%
Estatuto ou Contrato Social	22,22%	11,11%	66,67%
Distribuição de Lucros	-	100,00%	-
Custo com Mercadorias	-	88,89%	11,11%
Apoio do Governo	100,00%	-	-
Objeto Social	22,22%	44,45%	33,33%
Obrigações Trabalhistas	-	-	100,00%
Obrigações Fiscais	-	33,33%	66,67%
Relatório de Atividades	77,78%	11,11%	11,11%
Apuração do Resultado	-	11,11%	88,89%
Publicação do Balanço Patrimonial	55,55%	-	44,45%

Fonte: Dados coletados na pesquisa

De acordo com o art. 176 da Lei nº 6.404/1976 e Resolução CFC nº 1.409, de 21 de setembro de 2012, publicado no Diário Oficial da União em 27 de setembro de 2012, devem ser elaboradas pela entidade sem finalidade de lucros o Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado do período, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, a Demonstração dos Fluxos de Caixa e as Notas Explicativas (BRASIL, 1976; CFC, 2012).

A Lei das Sociedades por Ações diz que ao final de cada exercício deverá ser elaborado e publicado as demonstrações: Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado do Exercício, Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados, Demonstração dos Fluxos de Caixa, Demonstração do Valor Adicionado e as Notas Explicativas (MARION, 2009).

Pode-se observar na TAB. 02, que as ESFL têm diversas obrigações que também são exigidas para as empresas privadas, e também obrigações que são específicas de cada uma delas, isso mostra que a mesma atenção dispensada pelos contadores às empresas privadas, deve ser dispensada às ESFL com intuito de manter em dia a escrituração de ambas.

Um ponto que merece atenção em relação à TAB. 02 é o item “publicação de Balanço Patrimonial” que 44,45% dos entrevistados disseram ser uma obrigação dos dois tipos de empresa. E o que se sabe, conforme relatos de Marion (2009), é que está é uma obrigação que se aplica às ESFL e a Sociedade Anônima.

Questionando sobre a responsabilidade de manter uma escrituração idônea e cumprir com as obrigações que são cabíveis às ESFL e empresas privadas, 77,78% dos pesquisados responderam que a responsabilidade pertence tanto ao gestor da empresa quanto ao contador. Para que a escrituração contábil mantenha idoneidade, 100% dos contadores contam com apoio de sites do governo, consultoria, livros, revistas, publicações, leis e troca de informações com colegas de profissão.

Mesmo com tantas fontes de informação à disposição, os contadores explicaram que existe dificuldade para manter as obrigações de uma ESFL, destacando a mão de obra qualificada (66,67%) como principal dificuldade. Isso remete ao pensamento de que profissionais especializados nessa área são escassos no município de Iúna-ES onde realizou-se a referida pesquisa.

Outro questionamento colocado pelos pesquisadores foi a respeito das técnicas praticadas quanto à estrutura e divulgação das demonstrações contábeis na empresa privada e na ESFL. Abaixo, seguem as respostas obtidas:

“São diferentes os procedimentos, as entidades têm mais exigências” (Proprietário e Contador responsável).

“A empresa privada não está obrigada à divulgação de seus resultados, as sem fins econômicos sim. Quanto à estruturação, a meu ver sim, pois demonstra clareza, além disso, as empresas sem fins econômicos têm que ter lucro, só não pode distribuir e sim reinvestir” (Contador responsável).

“Sim, pois independente do movimento em relação a uma ou outra, a contabilidade é universal, e deve expor nas demonstrações a realidade de cada uma” (Contador responsável).

Segundo Olak e Nascimento (2008, p. 70), “a estrutura patrimonial definida pela Lei das Sociedades por Ações (legislação societária) pode (e deve) ser adotada pelas entidades sem fins lucrativos”. Contudo, algumas adaptações devem ser feitas como nomenclatura de algumas contas. E as divulgações são determinadas pela NBC T 6 – Da divulgação das Demonstrações Contábeis.

Alguns relatórios e demonstrações que devem ser preparadas estão citados na TAB.

03, abaixo:

TABELA 03 – Relatórios e Demonstrações

Relatórios	ESFL	Empresas Privadas
Balanco Patrimonial	88,89%	100,00%
Demonstração do <i>Superávit</i> ou <i>Déficit</i> e/ou Demonstração do Resultado do Exercício	88,89%	100,00%
Notas Explicativas	88,89%	100,00%
Demonstrações do Fluxo de Caixa	77,78%	100,00%
Demonstração da Mutaçao do Patrimônio Líquido	66,67%	44,43%
Demonstração de Lucro ou Prejuízo Acumulado	66,67%	44,43%

Fonte: Dados coletados na pesquisa.

Conforme apresentado anteriormente, de acordo com (BRASIL, 1976; CFC, 2012), devem ser elaboradas pela entidade sem fins lucrativos o Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado do Período, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, a Demonstração dos Fluxos de Caixa e as Notas Explicativas.

De acordo com Marion (2009), além da obrigação de elaborar o Balanço Patrimonial, a Demonstração do Resultado do Exercício, Demonstração do Fluxo de Caixa, Demonstração do Lucro ou Prejuízo Acumulado, as sociedades anônimas ou companhias estão também obrigadas a apresentar a Demonstração do Valor Adicionado (DVA) e a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL).

As características existentes entre ESFL e as empresas privadas levam os contadores a adaptar as ferramentas contábeis para atender as peculiaridades de cada uma delas. E o que se observou é que a maioria dos contadores respondeu a questão referente à obrigatoriedade das demonstrações, de forma coerente com o que a literatura propõe.

Dentre as particularidades e obrigações de cada empresa e entidade, ambas estão também obrigadas a prestar contas de toda origem de recursos e sua aplicação. Perguntou-se então para quem as empresas e as entidades devem prestar contas de suas atividades e as respostas estão apresentadas na TAB. 04.

TABELA 04 – Prestação de Contas

Prestação de contas	ESFL	Empresas Privadas
Governo	88,89%	100,00%
Doadores	88,89%	-
Comunidade	77,78%	11,11%
Sócios	55,55%	100,00%
Outros	33,34%	11,11%

Fonte: Dados coletados na pesquisa.

Para Olak e Nascimento (2008), em uma empresa os investidores cobram dos gestores a maximização do lucro, e os consumidores a qualidade dos bens e serviços produzidos a preços competitivos. Nas ESFL existe necessidade de saber se os recursos colocados à disposição dos gestores foram aplicados nos projetos da instituição.

Verifica-se por meio da TAB. 04 que os contadores entendem a necessidade de prestação de contas por parte das empresas privadas e ESFL. No que tange à prestação de contas para os doadores, os resultados demonstram coerência na resposta dos contadores por se tratar de uma obrigação restrita às ESFL.

Com a finalidade de conhecer quais relatórios são preparados para a prestação de contas, elaborou-se a TAB. 05 para apresentação dos resultados.

TABELA 05 – Relatórios para Prestação de Contas

	BP	DSDE/DRE	DFC	DMPL	DLPA	NE
Governo	66,67%	33,34%	66,67%	44,45%	44,45%	44,45%
Doadores	44,45%	44,45%	33,34%	44,45%	44,45%	33,34%
Comunidade	33,34%	33,34	22,23%	22,23%	22,23%	22,23%
Sócios	66,67%	22,23	55,55%	44,45%	44,45%	44,45%
Outros	11,11%	22,23	11,11%	11,11%	11,11%	11,11%

Balanco Patrimonial (BP) – Demonstração do *Superávit* ou *Déficit* e/ou Demonstração do Resultado do Exercício (DSDE/DRE) – Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC) - Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL) – Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados (DLPA) - Notas Explicativas (NE).

Fonte: Dados coletados na pesquisa.

De forma geral, os contadores participantes da pesquisa utilizam todos os relatórios indicados para elaboração da prestação de contas, alguns em maiores percentuais e outros em menores.

Foi também questionado para quais fins realmente as empresas e entidades utilizam as informações contábeis que são fornecidas pelos escritórios. A TAB. 06 demonstra os resultados.

TABELA 06 – Finalidade das demonstrações contábeis.

Relatórios	ESFL	Empresas Privadas
Para fins fiscais	33,34%	77,78%
Para prestar contas para os financiadores	22,24%	44,45%
Para controle das operações da organização	44,45%	44,45%
Para tomada de decisões	44,45%	55,55%
Para prestar contas de suas atividades	44,45%	22,22%
Apenas para cumprir formalidades	11,11%	22,22%

Fonte: Dados coletados na pesquisa.

As demonstrações contábeis têm como objetivo evidenciar o patrimônio, a situação econômica, o lucro ou prejuízo acumulado e sua aplicação, os fatos que modificam as disponibilidades da empresa e a riqueza criada ao longo de um exercício em uma organização em um determinado período (FERRARI, 2012).

A pesquisa identificou que para a maior parte das empresas privadas os relatórios contábeis são utilizados para fins fiscais, já as ESFL utilizam desses relatórios para prestar contas de suas atividades, controle das operações organizacionais e tomada de decisão.

Com relação à frequência e a tempestividade da preparação das informações contábeis, observou-se que para 33,33% das ESFL os relatórios contábeis são preparados anualmente e para as empresas privadas em sua maioria são preparadas anualmente ou trimestralmente.

Além de manter uma escrituração contábil adequada e prestar contas de suas movimentações financeiras, algumas demonstrações devem ser divulgadas. Assim perguntou-se aos contadores para quais usuários são apresentadas e divulgadas as demonstrações das empresas e das ESFL, conforme mostrado na TAB. 07.

TABELA 07 – Divulgação das demonstrações contábeis.

Usuários	ESFL	Empresas Privadas
Somente para os sócios e gestores	44,45%	66,67%
Para os funcionários	11,12%	-
Para a comunidade em geral	22,23%	-
Para financiadores	11,12%	33,34%
Para órgãos governamentais	33,34%	44,45%
Não há divulgação	-	22,23%

Fonte: Dados coletados na pesquisa.

Analisando os dados acima, percebe-se que tanto para as empresas quanto para as ESFL, as demonstrações têm uma maior apreciação pelos sócios e gestores. Para as empresas privadas os funcionários e a comunidade não tomam conhecimento das demonstrações.

As ESFL, com intuito de mostrar transparência em suas atividades, têm necessidade e obrigatoriedade de divulgar algumas demonstrações. Há necessidade da divulgação também, no caso de contratos com as Prefeituras ou Órgão Estaduais e Federais, para arrecadação de recursos.

Embora o percentual de divulgação das demonstrações para órgãos governamentais tenha sido pequeno (33,34%) para as ESFL, entende-se que esse resultado não seja referência para todos os casos, visto que a obrigatoriedade de divulgação depende dos contratos e convênios firmados entre as entidades. E para as empresas privadas também existem alguns casos específicos que estão obrigadas à divulgação, não podendo generalizar a todas as empresas.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente pesquisa teve como finalidade fazer uma análise comparativa sobre as diferenças dos instrumentos contábeis entre empresas privadas e entidades sem fins lucrativos. O objetivo foi alcançado, uma vez que a pesquisa descreveu as características contábeis nas demonstrações e obrigações entre as Entidades Sem Fins Lucrativos e as Empresas Privadas e os resultados da pesquisa demonstram que os instrumentos contábeis são utilizados pelos dois tipos de empresa. As diferenças observadas foram quanto à obrigatoriedade de prestação de contas, nomenclatura de algumas contas, a distribuição dos resultados e a finalidade de cada uma.

Observou-se que os procedimentos para constituição de empresas privadas e ESFL se diferem no ato do registro do contrato ou estatuto em órgãos competentes e, em suas demonstrações, algumas nomenclaturas se distinguem uma das outras, mas os objetivos são os mesmos.

Quanto às obrigações e responsabilidades, tanto as empresas privadas quanto as ESFL possuem as mesmas obrigações, o que as difere é que as ESFL devem publicar seu Balanço Patrimonial, já que a entidade sobrevive de dinheiro público, por isso há essa obrigação. Já as Empresas Privadas ao findar seu exercício devem dividir seus lucros entre seus sócios e nem sempre a contabilidade das Empresas Privadas está totalmente de acordo com a situação real da empresa.

Na concepção dos contadores do município de Iúna-ES, não há muitos fatos que diferenciem a contabilidade das ESFL das Empresas Privadas, houve uma maior divergência relacionada ao honorário cobrado pelos contadores e também relacionado à fonte de pesquisa para saber qual o caminho certo a seguir na contabilidade das ESFL.



É importante destacar que todas as informações aqui apresentadas foram amparadas pela literatura e toda a análise e discussão de dados foi demonstrada conforme questionário respondido pelos pesquisados.

Observou-se também que nem todos os contadores de Iúna-ES têm informações e conhecimento suficiente para distinguir e executar a contabilidade de ESFL ou de uma Empresa Privada, uma vez que ficou evidente as várias divergências dentre as respostas obtidas.

A presente pesquisa sendo um fator de relevância para os profissionais atuantes e futuros profissionais na área contábil, sugere a outros pesquisadores a oportunidade de elaborar uma pesquisa com foco na contabilidade de entidades do terceiro setor.

REFERÊNCIAS

BRAGA, Hugo Rocha. Demonstrações Contábeis: estrutura, análise e interpretação. 6. ed. São Paulo, Atlas: 2009.

BRASIL, 1976. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Sociedades por ações. Disponível em: <http://www.normaslegais.com.br/legislacao/contabil/lei6404_1976.htm> Acesso em: 22 mar. 2012.

_____, **1988.** Constituição. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF. Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.

_____, **1997.** Lei nº 9.532, de 10 de Dezembro de 1997. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Disponível em: <[HTTP://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9532.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9532.htm)> Acesso em: 24 set. 2012.

_____, **1999.** Lei Nº 9.790, de 23 de Março de 1999. Qualificação de pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, como organizações da sociedade civil de interesse público. Disponível em <[HTTP://planalto.gov.br/ccivil-03/leis/L9790.htm](http://planalto.gov.br/ccivil-03/leis/L9790.htm)>. Acesso em: 28 mar. 2012.

_____, **2002.** Lei Nº 10.406, de 10 de Janeiro de 2002. Novo código civil. 2. ed. Brasília-DF. 2006.

CFC, 2000. Conselho Federal de Contabilidade. Resolução nº 877 de 18 de Abril de 2000. Entidades sem finalidade de lucros. Brasília, 2000.

_____, **2008.** Conselho Federal de Contabilidade. Princípios Fundamentais e Normas Brasileiras de Contabilidade: auditoria e perícia. 3. ed. Brasília, 2008.

FERRARI, Ed Luiz. Contabilidade geral. 12. ed. ver. ampl. e atual. Niterói-RJ: Impetus, 2012.

FRANCO, Hilário. Contabilidade comercial. 13. ed. ver. atual. São Paulo: Atlas, 1991.

_____, Contabilidade gerencial. 23. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

GIL, Antônio Carlos. Como elaborar projetos de pesquisa. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

HENDRIKSEN, Eldon S.; BREDÁ, Michael F. Van. Teoria da contabilidade. São Paulo: Atlas, 1999.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. Teoria da contabilidade. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. Contabilidade comercial. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

IUDÍCIBUS, Sérgio de (Coord. et al). Contabilidade introdutória. 9. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. Técnicas de pesquisa. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MARION, José Carlos. Contabilidade empresarial. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

NEVES, Silvério das; VICECONTI, Paulo E.V. Contabilidade básica. 6. ed. São Paulo: Editora Frase, 1997.

OLAK, Paulo Arnaldo; NASCIMENTO, Diogo Toledo do. Contabilidade para entidades sem fins lucrativos (terceiro setor). 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

PARADA FILHO, Américo. Contabilidade básica ou introdutória. Disponível em: <<http://www.cosif.com.br/mostra.asp?arquivo=contabilidade00#luicapaccioli>> Acesso em: 15 mai. 2012.



PORTAL DE CONTABILIDADE, 2012. Principais obrigações tributárias, contábeis e fiscais no Brasil.
<<http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/obrigacoes.htm>> Acesso em: 16 mai. 2012.

SANTOS, Ariovaldo dos; GOUVEIA, Fernando Henrique Câmara; VIEIRA, Patrícia dos Santos.
Contabilidade das sociedades cooperativas. São Paulo: Atlas, 2008.