



A APLICAÇÃO DO CPC 26 NAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS DAS EMPRESAS DO TERCEIRO SETOR Estudo de Caso da Fundação BH

LARISSA ALVES LIMA FONSECA
lalimafonseca@gmail.com
FUMEC

CARLOS ALBERTO DE SOUZA
carlosprofs@gmail.com
FUMEC

VANDA APARECIDA OLIVEIRA DALFIOR
vdalfior@ig.com.br
PITÁGORAS

Resumo: O Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, aprovou em julho de 2009 o CPC 26, que consiste em normatizar a apresentação das Demonstrações Financeiras, correlacionando-as às Normas Internacionais de Contabilidade – IAS 1. Este trabalho tem por objetivo verificar o grau de aplicação deste CPC em empresas do Terceiro Setor, na apresentação das suas Demonstrações Financeiras, especialmente em relação à empresa Fundação BH, objeto de estudo de caso. A pesquisa tem natureza bibliográfica, documental e de campo, e o levantamento dos dados realizado por meio de pesquisa qualitativa. A empresa em estudo é uma fundação de direito privado, constituída em 1990, com sede em Belo Horizonte. A conclusão deste trabalho é limitada às informações divulgadas nas demonstrações contábeis e notas explicativas analisadas, considerando os exercícios entre 2010 a 2014. A partir da análise das Demonstrações Financeiras da Fundação BH, à luz do CPC 26, pode-se constatar que a entidade apresentou todas as demonstrações obrigatórias, que são: (a) Balanço Patrimonial; (b) Demonstração do Resultado; (c) Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido; (d) Demonstração dos Fluxos de Caixa; (e) Notas Explicativas, entretanto carece de melhorias em algumas nomenclaturas de termos usados e no desenvolvimento das notas explicativas.

Palavras Chave: CPC 26 - Demonstrações - Terceiro Setor - Harmonização - Divulgação

1. INTRODUÇÃO

No Brasil a importância das questões sociais relacionadas à cultura, ciência, tecnologia, meio ambiente e educação, vem ganhando maior relevância nas organizações. Fatores como crescimento da população urbana, conseqüentemente, maior demanda nas necessidades básicas como moradia, água, esgoto, transporte e segurança, segundo Albuquerque (2006, p. 22) foram os motivos que levaram as associações a mobilizarem grupos de pessoas em razão de tais problemas de natureza urbana, cujos Estados tem se tornado inacessível.

Surgiu então o terceiro setor que são empresas de caráter público ou privado, compostas por organizações sem fins lucrativos e não governamentais, com a finalidade exclusiva de atender as necessidades sociais da sociedade e a proteção ao meio ambiente. Essas instituições, em sua maioria, recebem auxílio do governo, participam de convênios e financiamentos de instituições públicas e muitas vezes utilizam patrimônio público, subsídios esses aprovados com o objetivo exclusivamente de trazer melhoria à sociedade.

Dentro desse processo, embora não tenha sido publicado um pronunciamento específico para as entidades do Terceiro Setor, há pronunciamentos que tem aplicação nessas entidades. Segundo o caderno de procedimentos aplicáveis à prestação de contas das entidades do Terceiro Setor da Fundação Brasileira de Contabilidade (2011, p.15) são normas utilizadas nesse setor: CPC 00-Estrutura Conceitual para Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis (Resolução CFC n.º 1.121/08), CPC 07 Subvenção e Assistência Governamentais (Resolução CFC n.º 1.305/10) e CPC 26 Apresentação das Demonstrações Contábeis (Resolução CFC n.º 1.185/09).

O objetivo desta pesquisa, portanto, é verificar por meio da análise documental das demonstrações financeiras, dos exercícios findos em 31 de dezembro de 2010 a 2014, de uma fundação localizada em Belo Horizonte, a evidência da adequada adoção do pronunciamento técnico CPC 26, aprovado em 2009 e última revisão em 2011, que visa à normatização da apresentação das demonstrações contábeis para todas as entidades.

As demonstrações contábeis, pelo conjunto de informações quantitativas e qualitativas que contêm, constituem o principal instrumento de prestação de contas para as entidades do terceiro setor, representando uma estrutura da posição patrimonial, financeira e do desempenho financeiro. As demonstrações contábeis fornecem informações que são úteis na tomada de decisões para os profissionais que estão à frente dessas entidades.

As demonstrações financeiras dessas organizações sendo apresentadas com base do CPC 26, garantirão mais visibilidade à aplicação dos recursos e o desenvolvimento dos projetos, e ao tornar suas ações transparentes, essas empresas podem conseguir mais parceiros e melhorar a evidência do cumprimento do objeto social desta entidade.

Esta pesquisa é necessária por se tratar de demonstrativos econômicos e financeiros importantes para as entidades, pois contém mecanismos que auxiliam na relação das empresas com a sociedade e a transparência, através da evidência contábil e financeira, dão clareza as suas ações.

A Contabilidade, no que diz respeito à sua prática no Terceiro Setor, ainda deverá avançar muito, mas se as empresas adotarem em suas rotinas contábeis, as normas já aprovadas, dará mais clareza as suas informações.

O artigo em questão se divide em oito partes: sendo a primeira formada por esta introdução que busca apresentar o tema, o problema de pesquisa e seus objetivos, a segunda é apresentado o processo de harmonização das normas, na terceira foram apresentadas informações relevantes que são cobradas nas demonstrações através dessa norma, na quarta

uma descrição das demonstrações financeiras obrigatórias as empresas do terceiro setor, na quinta parte e feito um levantamento sobre o surgimento, características e evoluções do Terceiro Setor, visando evidenciar a necessidade de divulgar de forma clara suas ações sociais, na sexta parte é apresentada a metodologia que foi utilizada na elaboração deste artigo, na sétima parte uma apresentação da entidade estudada e uma análise da adoção do CPC 26 na elaboração das demonstrações financeiras disponibilizadas pela Fundação em questão e na última parte a oitava são apresentadas as respectivas conclusões.

2. Referencial Teórico

2.1. Processo de Harmonização

O processo de convergência às normas internacionais de contabilidade passou a ser legalmente determinado no Brasil a partir da edição da lei 11.638 de 28 de dezembro de 2007. Se antecipando ao processo de convergência o próprio Conselho Federal de Contabilidade (CFC) criou em 2005 o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), cuja finalidade consiste em desenvolver pronunciamentos contábeis correlacionados às normas internacionais de contabilidade (*International Financial Reporting Standards – IFRS*) emitidas pelo *International Accounting Standards Board (IASB)*. Segundo o site do Comitê de Pronunciamento Contábeis (2015) já foram publicados quarenta e seis CPC's e um CPC para Pequenas e Médias Empresas, dentre eles três ainda não foram aprovados.

2.2. Análise do CPC 26 – Apresentação das demonstrações Contábeis

No âmbito dessas normas contábeis aplicadas no Brasil o Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, aprovou em julho de 2009 o CPC 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis, este CPC está correlacionado às Normas Internacionais de Contabilidade – IAS 1 (IASB – BV 2011). O CPC 26 dispõe sobre as demonstrações contábeis que devem ser elaboradas e divulgadas pelas entidades e a base para a apresentação dessas demonstrações, com a finalidade de assegurar a comparabilidade tanto das demonstrações de anos anteriores quando de outras entidades.

De acordo com o CPC 26 as demonstrações contábeis devem representar de forma adequada a posição financeira e patrimonial, e proporcionam informação sobre os: ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas e despesas –incluindo ganho e perda, alterações no capital próprio mediante integralizações dos proprietários e distribuições a eles e o fluxo de caixa, e pontua que devem ser apresentadas pelo menos anualmente. Através desses dados os usuários das empresas do terceiro setor assim como as demais, podem prever os futuros fluxos de caixa e o grau de certeza da sua geração.

De acordo com o CPC 26, esses são o conjunto completo das demonstrações contábeis:

(a) Balanço Patrimonial; (b) Demonstração do Resultado; (c) Demonstração do Resultado Abrangente; (d) Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido; (e) Demonstração dos Fluxos de Caixa; (f) Notas Explicativas e (g) Demonstração do Valor Adicionado, se exigido legalmente ou por algum órgão regulador ou mesmo se apresentada voluntariamente. (CPC 26, 2009, p.7)

O CPC 26 faz considerações sobre outros relatórios que são apresentados pelas entidades, mas que estão fora do âmbito dos pronunciamentos emitido pelo CPC, que podem trazer informações, ambientais e sociais.

De acordo com o CPC 26, caso a empresa verifique que a aplicação do pronunciamento da estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório

Contábil-Financeiro distorce o objetivo da demonstração contábil, a entidade não aplicará esse requisito, a não ser que esse procedimento seja terminantemente vedado do ponto de vista legal e regulatório. A entidade deve divulgar a natureza da exceção, a razão da não aplicação do requisito, qual o requisito não aplicado, qual o aplicado e o impacto introduzido nas demonstrações por essa mudança, pois a entidade não pode divulgar que está em conformidade com as normas dos pronunciamentos contábeis, se deixar de seguir a menos um dos requisitos.

Ainda de acordo com o CPC 26, na estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro devem sempre estar presentes a preocupação da administração das empresas em fazer avaliação sobre a continuidade. Quando existirem incertezas materiais sobre a capacidade da empresa de continuar operando, este fato deve ser divulgado. De acordo com Carvalho (2006, p.99) fatores relacionados à lucratividade presente e futura, planos de renegociação de dívidas e potenciais fontes de financiamento podem se constituir em fontes de informações para análise desse princípio.

O CPC 26 traz a norma de que a empresa deverá divulgar informações comparativas em relação ao período anterior para todos os valores apresentados nas demonstrações contábeis. A informação comparativa deverá ser divulgada de forma descritiva ou narrativa, quando a apresentação ou a classificação de itens nas demonstrações é alterada, os valores comparativos deverão ser reclassificados e informações sobre a natureza, o valor e as razões de reclassificação deverão ser divulgadas.

Ainda segundo o CPC 26 as demonstrações contábeis devem ser identificadas claramente e distinguidas de outras informações de demonstrações divulgadas no mesmo documento e juntamente com as notas explicativas devem ser apresentadas de forma clara as seguintes identificações: nome da entidade, se é entidade individual ou grupo de empresas, data de encerramento do período, moeda de apresentação e nível de arredondamento.

Segue abaixo o Quadro 1 que descreve os itens a serem observados nas demonstrações contábeis de uma entidade, para que haja uma adequada apresentação.

QUADRO 1 - Check List das regras do CPC 26

Regra
Apresentação apropriada e conformidade com as práticas contábeis brasileiras
Continuidade
Regime de Competência
Materialidade e agregação
Compensação de valores
Frequência de apresentação das demonstrações contábeis
Informação comparativa
Informação comparativa adicional
Mudança na política contábil, demonstração retrospectiva ou reclassificação
Consistência de apresentação
Apresentou o Balanço Patrimonial: Divido em Circulante e Não Circulante?
Apresentou a Demonstração do Superavit ou Deficit do Exercício? E Demonstração do Resultado Abrangente?
Apresentou a Demonstração das mutações do patrimônio líquido?
Apresentou a Demonstração dos fluxos de caixa?
Apresentou Notas explicativas?
Apresentou outros relatórios?

Fonte: Elaborada pelo autor

2.2.1 Balanço Patrimonial

Segundo Ribeiro (2009), o Balanço Patrimonial evidencia quantitativa e qualitativamente, em determinada data, a posição patrimonial e financeira de uma entidade. Em suas partes, o Patrimônio da empresa será desmembrado em Ativo, composto de bens e direitos e Passivo, composto pelas obrigações da empresa e o Patrimônio Líquido. É através do Balanço Patrimonial que se pode avaliar as origens e a distribuição dos recursos em um momento estático do exercício.

No CPC 26 são descritas as principais contas a serem informadas no demonstrativo Balanço Patrimonial:

(a) caixa e equivalentes de caixa; (b) clientes e outros recebíveis; (c) estoques; (d) ativos financeiros (exceto os mencionados nas alíneas “a”, “b” e “g”); (e) total de ativos classificados como disponíveis para venda e ativos à disposição para venda; (f) ativos biológicos; (g) investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial; (h) propriedades para investimento; (i) imobilizado; (j) intangível; (k) contas a pagar comerciais e outras; (l) provisões; (m) obrigações financeiras (exceto as referidas nas alíneas “k” e “l”); (n) obrigações e ativos relativos à tributação corrente; (o) impostos diferidos ativos e passivos; (p) obrigações associadas a ativos à disposição para venda; (q) participação de não controladores apresentada de forma destacada dentro do patrimônio líquido; e (r) capital integralizado e reservas e outras contas atribuíveis aos proprietários da entidade.(CPC 26,2009,p.54)

O CPC 26 traz ainda que a entidade deve apresentar os ativos e os passivos segregados em circulantes e não circulantes exceto quando uma apresentação baseada na liquidez proporcionar informação confiável. Os tributos diferidos ativos e passivos não devem ser classificados entre os valores circulantes. O ativo deve ser classificado como

circulante quando estiver para ser realizado no decurso normal do ciclo operacional da entidade, ou estiver mantido essencialmente com o propósito de ser negociado ou estiver para ser realizado até doze meses da data do balanço ou for caixa ou equivalente de caixa e classificada como não circulantes são os ativos intangíveis, intangíveis e ativos financeiros de natureza de longo prazo. O passivo deve ser classificado como circulante porque, à data do balanço, a entidade não tem direito incondicional de diferir a sua liquidação durante pelo menos doze meses após essa data. Todos os itens de receitas e despesas reconhecidos no período devem ser incluídos no resultado do exercício a menos que um Pronunciamento, uma Interpretação ou uma Orientação o exija de outro modo, como no caso das circunstâncias específicas em que ocorre o ajuste de avaliação patrimonial diretamente no patrimônio líquido.

2.2.2 Demonstração do Resultado Abrangente

De acordo com o CPC 26 esse demonstrativo deve, no mínimo, incluir as seguintes rubricas: o resultado líquido do período, cada item dos outros resultados abrangentes classificados conforme sua natureza, a parcela dos outros resultados abrangentes de empresas investidas reconhecida por meio do método de equivalência patrimonial e o resultado abrangente. Em suma, essa demonstração abrange todas as mutações do patrimônio líquido que não sejam representadas pelas operações entre os proprietários agindo nessa condição de proprietários e a entidade.

De acordo com o FIPECAFI (2010, p. 4) A demonstração do resultado abrangente a entidade pode optar por apresentá-la separadamente ou dentro das mutações do patrimônio líquido.

Segue abaixo Quadro 2, com um modelo de Demonstração do Resultado Abrangente.

Quadro 2 - Modelo Demonstração do Resultado Abrangente

Demonstração do Resultado Abrangente
Resultado Líquido do Período
(+/-) Outros Resultados Abrangentes
Variação de Reserva de Reavaliação (Quando Existente)
Ganhos/Perdas em Planos Previdência Complementar Ou Conversão das Demonstrações Contábeis p/Exterior
Ajuste de Avaliação Patrimonial
(+/-) Resultados Abrangentes de Empresas Investidas (quando reconhecidas pela Eq. Patrimonial)
(=) Resultado Abrangente do Período

Fonte: Fipecaf 2010

2.2.3 Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido

No CPC 26 trata da demonstração das mutações do patrimônio líquido, inclui as seguintes informações:

- (a) o resultado abrangente do período, apresentando separadamente o montante total atribuível aos proprietários da entidade controladora e o montante correspondente à participação de não controladores; (b) para cada componente do patrimônio líquido, os efeitos da aplicação retrospectiva ou da reapresentação

retrospectiva, reconhecidos de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro; (d) para cada componente do patrimônio líquido, a conciliação do saldo no início e no final do período, demonstrando-se separadamente as mutações decorrentes: (i) do resultado líquido; (ii) de cada item dos outros resultados abrangentes; e (iii) de transações com os proprietários realizadas na condição de proprietário, demonstrando separadamente suas integralizações e as distribuições realizadas, bem como modificações nas participações em controladas que não implicaram perda do controle (CPC 26, 2009,p.106)

As Demonstrações das Mutações do patrimônio líquido (DMPL) não tem sua publicação obrigatória pela Lei 6.404/76. No entanto, com a publicação da Resolução n.º 1.185/09, do CFC, ela passou a fazer parte do conjunto de demonstrações de divulgação obrigatória. Este demonstrativo é de grande importância, pois mostra toda movimentação ocorrida no Patrimônio Líquido num dado período, além da formação de todas as reservas.

Segundo o FIPECAFI (2010, p.5) evidencia a mutação do patrimônio líquido em termos globais as novas integralizações de capital, resultado do exercício anteriores, dividendos, ajustes de avaliação patrimonial etc. e em termos de mutações internas evidencia as incorporações de reservas ao capital, transferências de lucros acumulados para reservas e vice-versa etc.

2.2.4 Demonstração do Fluxo de Caixa

No item 111 do CPC 26 trata do demonstrativo fluxo de caixa que é uma base para avaliar a capacidade de a entidade gerar caixa e equivalentes de caixa e as necessidades da entidade para utilizar esses fluxos de caixa. Esse demonstrativo foi introduzido pela Lei nº 11.638/07 em substituição à Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos.

De acordo com o FIPECAFI (2010, p.5) esse demonstrativo divide todos os fluxos de entrada e saída de caixa em três grupos: os derivados das atividades operacionais, das atividades de investimento e das atividades de financiamento.

Ainda de acordo com o FIPECAFI a entidade deve divulgar os fluxos de caixa das atividades operacionais, em dois formatos:

método direto, segundo o qual as principais classes de recebimentos brutos e pagamento são divulgadas ou pelo método indireto, no qual o lucro líquido ou prejuízo é ajustado pelos seguintes efeitos: i) das transações que não envolvem caixa; ii) de quaisquer deferimentos ou outras apropriações por competência sobre recebimentos ou pagamentos operacionais passados ou futuros e iii) de itens de receita ou despesa associados com fluxos de caixa das atividades de investimento ou de financiamento (FIPECAFI, 2010, p.265).

Segundo Marion e Iudícibus (2010, p.261) quando apresentado o fluxo de caixa juntamente com os demais demonstrativos contábeis, proporcionam informações para os usuários que auxiliam na avaliação das mudanças nos ativos líquidos de uma entidade, sua estrutura financeira e sua capacidade para alterar os valores e prazos do fluxo de caixa, para adaptá-los às mudanças nas circunstâncias e oportunidade. Esse demonstrativo também é usado como indicador de valor, época e grau de segurança dos fluxos de caixa futuros.

Conforme o CPC 03 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, segue modelos dos dois tipos de fluxo de caixa:

Quadro 3 - Modelo de Fluxo de Caixa pelo Metodo Direto

Demonstração dos Fluxos de Caixa pelo Método Direto

Fluxo de caixa das atividades operacionais

Recebimento de clientes

Pagamentos a fornecedores e empregados

Caixa gerado pelas operações

Juros pagos

Impostos de renda e contribuição social pagos

Impostos de renda na fonte dividendos recebidos

Caixa líquido gerado pelas atividades operacionais

Fluxos de caixa das atividades de investimento

Aquisição da controlada X, líquido do caixa obtido na aquisição

Compra de ativo imobilizado

Recebimento pela venda de equipamentos

Juros recebidos

Dividendos recebidos

Caixa líquido consumido pelas atividades de investimento

Fluxo de caixa das atividades de financiamento

Recebimento pela emissão de ações

Recebimento por empréstimos a longo prazo

Pagamento de passivo por arrendamento

Dividendos pagos

Caixa líquido consumido pelas atividades de financiamento

Aumento líquido de caixa e equivalentes de caixa

Caixa e equivalentes de caixa no início do período

Caixa e equivalentes de caixa no fim do período

Fonte: CPC 03 (R2)

Quadro 4 - Modelo de Fluxo de Caixa pelo Método Indireto

<p>Demonstração dos Fluxos de Caixa pelo Método Indireto</p> <p>Fluxo de caixa das atividades operacionais</p> <p>Lucro líquido antes do IR e CSLL</p> <p>Ajustes por:</p> <p>Depreciação</p> <p>Perda Cambial</p> <p>Resultado de equivalência patrimonial</p> <p>Despesas de juros</p> <p>Aumento nas contas a receber de clientes e outros</p> <p>Diminuição nos estoques</p> <p>Diminuição nas contas a pagar - fornecedor</p> <p>Caixa gerado pelas operações</p> <p>Juros pagos</p> <p>Impostos de renda e contribuição social pagos</p> <p>Impostos de renda na fonte dividendos recebidos</p> <p>Caixa líquido gerado pelas atividades operacionais</p> <p>Fluxos de caixa das atividades de investimento</p> <p>Aquisição da controlada X, líquido do caixa obtido na aquisição</p> <p>Compra de ativo imobilizado</p> <p>Recebimento pela venda de equipamentos</p> <p>Juros recebidos</p> <p>Dividendos recebidos</p> <p>Caixa líquido consumido pelas atividades de investimento</p> <p>Fluxo de caixa das atividades de financiamento</p> <p>Recebimento pela emissão de ações</p> <p>Recebimento por empréstimos a longo prazo</p> <p>Pagamento de passivo por arrendamento</p> <p>Dividendos pagos</p> <p>Caixa líquido consumido pelas atividades de financiamento</p> <p>Aumento líquido de caixa e equivalentes de caixa</p> <p>Caixa e equivalentes de caixa no início do período</p> <p>Caixa e equivalentes de caixa no fim do período</p>
--

Fonte: CPC 03 (R2)

2.2.5 Notas Explicativas

Para a devida avaliação da situação patrimonial da empresa e suas evoluções, se fazem necessários complementos através de notas explicativas, quadros e outras demonstrações. Cada item das demonstrações contábeis deve ter referência cruzada com a respectiva informação apresentada nas notas explicativas.

O CPC 26 traz o mínimo de conteúdo que deve ser apresentado nas notas explicativas que são:

a) Apresentar informação acerca da base para a elaboração das demonstrações contábeis e das políticas contábeis específicas utilizadas; Divulgar a informação requerida pelos Pronunciamentos Técnicos, Orientações e Interpretações do CPC que não tenha sido apresentada nas demonstrações contábeis; b) Prover informação adicional que não tenha sido apresentada nas demonstrações contábeis, mas que seja relevante para sua compreensão; c) Declaração de conformidade com os Pronunciamentos Técnicos, Orientações e Interpretações do Comitê de Pronunciamentos Contábeis; d) Resumo das políticas contábeis significativas aplicadas; e) Informação de suporte de itens apresentados nas demonstrações contábeis pela ordem em que cada demonstração e cada rubrica sejam apresentadas; f) Divulgar os passivos contingentes e compromissos contratuais não reconhecidos; g) Divulgações não financeiras; h) A base (ou bases) de mensuração utilizada(s) na elaboração das demonstrações contábeis; i) Outras políticas contábeis utilizadas que sejam relevantes para a compreensão das demonstrações contábeis (CPC 26, 2009, p. 112 e 114)

2.3 Demonstrações Obrigatórias ao Terceiro Setor

De acordo com o Conselho Federal de Contabilidade no item 10.19.3.1 da NBC T 10.19, descreve que:

"as demonstrações contábeis que devem ser elaboradas pelas entidades sem finalidade de lucros, são as determinadas pela NBC T 3 - Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das Demonstrações Contábeis, e a sua divulgação pela NBC T 6 - Da divulgação das Demonstrações Contábeis" (NBC, 2003, p.181).

A única alteração proposta à NBC T 3, no tocante às Demonstrações Contábeis, é a substituição da conta "Capital" por "Patrimônio Social" e "Lucros ou Prejuízos Acumulados" por "Superávit ou Déficit do Exercício".

Dessa forma, as demonstrações contábeis obrigatórias para as entidades sem fins lucrativos são as seguintes: a) balanço patrimonial; b) demonstração do resultado; c) demonstração do superávit ou déficit do exercício; d) demonstração das mutações do patrimônio líquido.

O terceiro setor é “relevante e potencialmente dinâmico e não lucrativo, não governamental, com um papel vital a desempenhar na luta contra a pobreza, desigualdade e exclusão social” de acordo com Nolasco (apud Melo Neto e Fróes, 1999, p. 7). O quadro 3 a seguir especifica alguns dos elementos que descrevem o terceiro setor.

QUADRO 5- Elementos Definidores do Terceiro Setor

ELEMENTOS DEFINIDORES	DESCRIÇÃO
Foco	Bem-estar público Interesse comum
Questões centrais	Pobreza, desigualdade e exclusão social
Entidades participantes	Empresas privadas, Estado, ONGs e sociedade civil
Nível de atuação	Comunitário e de base
Tipos de ações	Ações de caráter público e privado, associativas e voluntaristas.

FONTE: (Melo Neto e Fróes, 1999, p 8)

Esse quadro deixa claro que o objetivo principal das entidades é o bem-estar público, portanto as mesmas devem deixar claro em suas demonstrações financeiras a aplicação dos recursos aferidos com sua atividade fim ou recebidos de terceiros privados ou públicos. As organizações do terceiro setor podem receber ajuda financeira do governo, de indivíduos ou de empresas privadas, porém a verba por elas arrecadada devem ser utilizadas em prol do social.

Melo Neto e Fróes (1999, p. 4) afirmam que é grande a influência dessas entidades de natureza comunitária que praticam um novo modelo de gestão. Utilizam procedimentos de administração participativa em todos os níveis de decisão e atuação, vale-se de novos canais e reivindicações sociais do tipo fóruns de debate, assembleias e audiências e arregimentam recursos com prática de trabalho voluntário e doações. O crescimento do terceiro setor é consequência do grande aumento das necessidades socioeconômicas, como problemas do setor público, falha das políticas sociais, aumento da consciência voluntária, crise do socialismo na Europa Central e do Leste, degradação ambiental, aumento da violência que ameaça a segurança das populações, incremento das organizações religiosas, maior disponibilidade de recursos a serem aplicados em ações sociais, aumento da adesão das classes alta e média às iniciativas sociais, do apoio da mídia e do crescimento da participação das empresas que buscam a cidadania empresarial.

3. Metodologia

Para apresentar a adequada utilização das normas brasileiras de contabilidade pelas organizações do Terceiro Setor, serão realizados três tipos de pesquisas: bibliográfica, documental e de campo.

A pesquisa bibliográfica segundo Gil (2010) é:

Um estudo exploratório, posto que tem finalidade de proporcionar a familiaridade do aluno com a área de estudo na qual está interessado, bem como sua delimitação. Essa familiaridade é essencial para que o problema seja formulado de maneira clara e precisa (Gil, 2010, p.46)

Em um segundo momento será feita uma pesquisa documental, que consiste em uma fonte estável dos dados. Gil (2010), descreve que a pesquisa documental é:

Utilizada em praticamente todas as ciências sociais e constitui um dos delineamentos mais importantes no campo da História e da Economia. Como delineamento, apresenta muitos pontos de semelhança com a pesquisa bibliográfica, posto que nas duas modalidades utilizam-se dados já existentes (Gil, 2010, p.30)

Completando com uma última análise será elaborada a pesquisa de campo. Segundo Lakatos (2010) essa pesquisa busca respostas para o problema do trabalho, através da procura de opiniões e experiências sobre o tema em questão, essa etapa sucede as anteriores, começa pelo planejamento sobre como serão obtidos e registrados os dados e depois como serão analisados.

A pesquisa em questão vai utilizar para levantamento de dados à pesquisa qualitativa, das demonstrações financeiras elaboradas pela Fundação BH (nome fictício), pela facilidade na aquisição das informações, nos exercícios findos em 31 de dezembro de 2010 a 2014. Posteriormente serão ordenadas as demonstrações contábeis desta entidade por meio de um “*Check-list*”, Quadro 6, dos itens presentes na norma contábil em questão. Após esse levantamento, será avaliado o percentual que está sendo atendido da norma por essa

entidade, incluído os itens atendidos parcialmente, e posteriormente será feito uma análise das respostas de cada tópico.

QUADRO 6 - Check List das regras do CPC 26

Regra	2010			2011			2012			2013			2014		
	Sim	Não	Parcialmente												
Apresentação apropriada e conformidade com as práticas contábeis brasileiras															
Continuidade															
Regime de Competência															
Materialidade e agregação															
Compensação de valores															
Frequência de apresentação das demonstrações contábeis															
Informação comparativa															
Informação comparativa adicional															
Mudança na política contábil, demonstração retrospectiva ou reclassificação															
Consistência de apresentação															
Apresentou o Balanço Patrimonial?															
Apresentação do Balanço Patrimonial dividido em Circulante e Não Circulante?															
Apresentou a Demonstração do Superavit ou Deficit do Exercício?															
Apresentou da Demonstração do Resultado Abrangente?															
Apresentou a Demonstração das mutações do patrimônio líquido?															
Apresentou a Demonstração dos fluxos de caixa?															
Apresentou Notas explicativas?															
Apresentou outros relatórios?															

Fonte: Elaborada pelo autor

4. Estudo de Caso

Como o objetivo deste trabalho foi apresentar o CPC 26 e a adequada utilização pelas entidades do terceiro setor, fez-se necessário um estudo de caso em uma fundação.

4.1 Apresentação da Fundação BH

A Fundação em estudo foi fundada em 1990, com sede e foro na cidade de Belo Horizonte no estado de Minas Gerais, apresentada com o nome fictício Fundação BH. É uma entidade de direito privado de prazo e duração indeterminada, de fins não econômicos, constituída através de um estatuto social. Possui regimento interno e atualmente seu quadro de colaboradores é composto por 27 membros. Sua estrutura governamental se divide em: conselho fiscal e curador, diretor presidente e diretora administrativo financeiro, gerente, coordenadores, analistas, assistentes e auxiliares. É uma instituição sólida no mercado mineiro e está em constante buscar de clientes e parceiros no demais estados do Brasil e em outros países.

4.1.2 Análise da adoção do CPC 26 na elaboração das demonstrações financeiras disponibilizadas pela Fundação BH

Para verificar a conformidade da apresentação das demonstrações financeiras dessa entidade, com as normas do CPC 26, foram realizadas uma leitura detalhada e análise das demonstrações contábeis dos anos 2010 a 2014 dessa entidade, e através desses dados foi preenchido o *check list*, com a lista das normas, conforme quadro 7 abaixo:

QUADRO 7 - Check List das regras do CPC 26

Regra	2010		2011		2012		2013		2014	
	Sim	Parcialmente								
Apresentação apropriada e conformidade com as práticas contábeis brasileiras		X		X		X		X		X
Continuidade	X		X		X		X		X	
Regime de Competência	X		X		X		X		X	
Materialidade e agregação	X		X		X		X		X	
Compensação de valores	X		X		X		X		X	
Frequência de apresentação das demonstrações contábeis	X		X		X		X		X	
Informação comparativa	X		X		X		X		X	
Informação comparativa adicional		X		X		X		X		X
Mudança na política contábil, demonstração retrospectiva ou reclassificação		X		X		X		X		X
Consistência de apresentação	X		X		X		X		X	
Apresentou o Balanço Patrimonial?	X		X		X		X		X	
Apresentação do Balanço Patrimonial dividido em Circulante e Não Circulante?	X		X		X		X		X	
Apresentou a Demonstração do Superavit ou Deficit do Exercício?	X		X		X		X		X	
Apresentou da Demonstração do Resultado Abrangente?		X		X		X		X		X
Apresentou a Demonstração das mutações do patrimônio líquido?	X		X		X		X		X	
Apresentou a Demonstração dos fluxos de caixa?	X		X		X		X		X	
Apresentou Notas explicativas?		X		X		X		X		X
Apresentou outros relatórios?	X		X		X		X		X	

Fonte: Elaborada pelo autor

Embora a entidade em estudo não divulgue suas demonstrações financeiras em veículos de comunicação (jornal impresso ou eletrônico), por não haver uma exigência legal, foi possível analisar as demonstrações da mesma a partir da acessibilidade aos relatórios pela autora. Foram observados que suas demonstrações financeiras são apresentadas em conformidade com as práticas contábeis brasileiras, sendo elaboradas de forma fiel aos efeitos e transações dos ativos, passivos, receitas e despesas, no entanto a empresa, por meio de seus relatórios não divulga que está em conformidade com o CPC, por não haver exigência legal, e por não adotar todos os procedimentos dessas normas, estando parcialmente em conformidade com os CPC's.

A Fundação não faz menção a preocupação com a descontinuidade da empresa, apresenta-se em constante operação, e não é possível observar pelos usuários indícios de dificuldades financeiras ou de mercado, que possa caracterizar a extinção das atividades da empresa.

A entidade elabora suas demonstrações contábeis, exceto a demonstração do fluxo de caixa, com base no regime de competência, conforme determina a norma.

A entidade apresenta suas demonstrações contábeis separadas por classe material de itens semelhantes, mas são apresentados itens imateriais isoladamente, apenas por acreditar ser contas patrimoniais importantes e que devam ser apresentadas separadamente.

Em relação a compensação de valores entre ativos e passivos ou receitas e despesas, é observada essa compensação nos anos 2010 a 2013, nas contas de receita e despesa financeira apresentadas na Demonstração do Resultado, mas no ano de 2014 essas contas foram demonstradas separadamente, nas demais contas não há compensação, não prejudicando, portanto, a capacidade do usuário de compreender as transações.

As demonstrações contábeis desta entidade são elaboradas conforme orientação do item 36 do CPC 26, anualmente com encerramento em 31/12 de cada ano. A mesma também apresenta suas informações de forma comparativa ao ano anterior para todos os montantes, e para todas as demonstrações contábeis apresentadas, mas não apresenta informações comparativas adicionais.

Em relação a mudança na política contábil, demonstração retrospectiva ou reclassificação, nos últimos 5 anos analisados, houve apenas uma alteração da demonstração de forma retrospectiva onde a Fundação ajustou o saldo do imobilizado de 2010, no relatório de 2011, para ficar demonstrado com base no conceito do custo atribuído (*deemed cost*) conforme permitido pelo ICPC 10, demais anos não houve alterações.

Observa-se que os Balanços Patrimoniais dos cinco anos analisados foram elaborados, e estão em conformidade com a norma, dividido em ativo circulante e não circulante e passivo circulante e não circulante. A entidade apresenta o Resultado do Superavit ou Deficit, mas ainda utiliza a nomenclatura Demonstração das Receitas e Despesas, esse demonstrativo que tem por objetivo principal, nas entidades sem fins lucrativos, evidenciar todas as atividades desenvolvidas pelos gestores relativas a um determinado período de tempo, demonstra claramente quais os resultados obtidos pela sua operação e pelos convênios vigentes, não há apresentação de doações, por não ser prática da empresa receber esse tipo de recurso, outro ponto importante a ser observado é que a instituição estudada não tem título de filantropia. Esse demonstrativo coloca ênfase nas atividades e não no resultado, como ocorre nas entidades de fins lucrativos, obviamente, ao final, será evidenciado, também, um resultado (superavitário ou deficitário). A Fundação não possui outros resultados abrangentes e, portanto, não apresentou a Demonstração de resultados abrangentes.

A Demonstração das Mutações do Patrimônio Social foi apresentada nos 5 anos analisados, de forma retrospectiva e a conciliação do saldo no início e final do período, conforme determina a norma. Nesse demonstrativo são apresentados os resultados, os ajustes de avaliação patrimonial e ajustes de exercícios anteriores.

Com relação à Demonstração dos Fluxos de Caixa, as normas seguidas para sua elaboração foram verificadas, o método utilizado foi o indireto, e foi evidenciado a adequada apresentação das atividades divididas em operacionais, investimentos e financiamentos.

As Notas Explicativas apresentam as informações básicas necessárias, como a base para a elaboração das demonstrações contábeis e das políticas contábeis específicas utilizadas; apresenta informações adicionais que não tenham sido apresentadas nas demonstrações contábeis, mas que seja relevante para sua compreensão, mas não declara que está em conformidade com os Pronunciamentos Técnicos, Orientações e Interpretações do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, uma vez que não adota todos os pontos da norma; apresenta um resumo das políticas contábeis significativas aplicadas; não há divulgação de passivos contingentes e compromissos contratuais não reconhecidos, por já terem sido reconhecidos e não apresenta divulgações não financeiras. As notas dessa empresa, podiam apresentar melhor as atividades por ela desenvolvida, a fim de dar mais clareza aos usuários e quais os seus benefícios na sociedade.

A empresa possui relatórios adicionais como: orçamentos anuais, demonstrativos da evolução financeiras, com comparação do orçamento previsto e realizado e descrição do motivo das oscilações.

5. Conclusão

As entidades sem fins lucrativos apesar de terem suas atividades voltadas para melhoria da qualidade de vida da população e do meio ambiente e não no lucro, também possuem processos econômicos que precisam ser controladas administrativamente, sendo a contabilidade uma peça fundamental neste processo. Com isso, o presente trabalho

demonstrou a adequada utilização das normas e práticas contábeis trazidas pelo CPC 26, em uma entidade do terceiro setor, na apresentação de suas demonstrações financeiras.

Este trabalho evidenciou que a utilização adequada das normas e práticas contábeis aplicadas também para esse setor, contribuem para maior credibilidade à entidade, obtenção de novos recursos e informações mais claras. É através das demonstrações financeiras que se pode coletar dados para maior conhecimento da entidade e para tomada de decisões de toda organização, independente da forma de constituição deve possuir uma contabilidade estruturada, preparada e eficiente.

A partir da utilização dos métodos da pesquisa deste trabalho, verificou-se que nos 5 anos analisados, as respostas foram as mesmas, não havendo uma evolução na adoção do CPC em estudo. De uma forma geral, o total de evidenciação dos Itens normativos estabelecidos nas Demonstrações Contábeis da entidade Fundação BH, calculado a partir do resultado do *check list*, foi de 72%, mostrando que a empresa se preocupou em adequar a apresentação de suas demonstrações, mas não tem procurado atingir a utilização fiel a norma.

Quanto ao resultado analítico dos dados, constatou-se que a Entidade elabora todas as demonstrações definidas pelas normas contábeis CPC 26, apenas um demonstrativo não é apresentado, Demonstração do Resultado Abrangente, mas a norma é clara, a entidade que não for obrigada legalmente, não precisa apresentá-lo, porém, com o detalhamento dos itens verificados, notou-se que a organização estudada tem falhas quanto a renomeação de uma das demonstrações, Demonstração do Superavit ou Deficit do Exercício, utilizando ainda nomenclaturas utilizadas em demonstrações de entidades com fins lucrativos, e constatou também que poderia melhorar a apresentação de suas atividades através das notas explicativas, dando mais clareza as atividades desenvolvidas e os benefícios para a sociedade, para que os usuários da informação tenham mais conhecimento sobre a entidade.

A empresa em questão, já conquistou, ao longo dos seus 25 anos de atuação, um posicionamento positivo perante a sociedade. Porém, oferecer serviços com competência e credibilidade não garante por si a sua manutenção no mercado. Para garantir a continuidade e o constante aprimoramento dos serviços, ela precisa divulgar seu trabalho para angariar simpatia do público e parcerias estratégicas, e isso pode ser feito através de uma apresentação adequada e clara de suas demonstrações financeiras.

Como recomendação para os próximos trabalhos, sugere-se que tomem como pesquisa a verificação das Demonstrações Contábeis de outras entidades do terceiro setor, para possível comparação da conformidade atual e posterior.

Referências

- ALBUQUERQUE, Antônio Carlos Carneiro de. **Terceiro setor: história e gestão de organizações**. São Paulo: Summus, 2006. 151 p.
- BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988. 292 p.
- BRASIL. **Lei 11.638 de 28 de dezembro de 2007**. Estabelece as diretrizes sobre elaboração e divulgação das demonstrações financeiras. Diário Oficial [da República Federativa do Brasil] Brasília, DF, 28 de dezembro de 2007.
- BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução CFC nº 1.055 de 24 de outubro de 2005**. Estabelece sobre a criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Diário Oficial [da República Federativa do Brasil]. Brasília, DF, 24 de outubro de 2005.

- BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução CFC nº 1185 de 28 de agosto de 2009**. Dispõe sobre a aprovação da NBC T 19.27 - Apresentação das Demonstrações Contábeis. Diário Oficial [da República Federativa do Brasil]. Brasília, DF, 15 de setembro de 2009.
- BRASIL. **Lei 6404 de 15 de dezembro de 1976**. Estabelece as diretrizes sobre as sociedades por ações. Diário Oficial [da República Federativa do Brasil] Brasília, DF, 17 de dezembro de 1976.
- BULGARIM. Maria Clara Cavalcante; CARVALHO. Gardênia Maria Braga de; ANDRADE. Álvaro Pereira De, et al. **Caderno de procedimentos aplicáveis à prestação de contas das entidades do terceiro setor (fundações)**. Brasília: Fundação Brasileira de Contabilidade, 2011.122 p.
- **CPC 26 - Apresentação das Demonstrações Contábeis**. Acesso em < <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos>> 24 de maio de 2015.
- **CPC 03 – Demonstração do Fluxo de Caixa**. Acesso em < <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos>> 23 de setembro de 2015.
- CARVALHO, Nelson; Lemes, Sirlei; Costa, Fábio Moraes da. **Contabilidade Internacional: Aplicação das Ifrs 2005**. 1º Ed. Atlas, 2006. 288 p.
- Conselho Federal de Contabilidade. **Princípios fundamentais e normas brasileiras de contabilidade**. Brasília: CFC, 2003 202 p.
- FIPECAFI. **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações**: Aplicável a todas as Sociedades. São Paulo: Atlas, 2010.
- IUDÍCIBUS, Sergio de; MARION, José Carlos. **Contabilidade Comercial**: atualizado conforme Lei nº 11.638/07 e Lei nº 11.941/09. 9.ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- GIL, A. C. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2010
- LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia do trabalho científico**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- **Normas Brasileiras de Contabilidade**. Acesso em < http://www.portalcfc.org.br/coordenadorias/camara_tecnica/normas_brasileiras_de_contabilidade/> 12/08/2015.
- NETO, Francisco Paulo de Melo; Froes, César. **Responsabilidade social e cidadania empresarial**: a administração do terceiro setor. 2. Ed. Rio de Janeiro: Qualitymark, 1999. 125p.
- RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade Básica**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- SILVA, Geraldo Camilo da. **Terceiro Setor e evidenciação contábil**: Um estudo das demonstrações contábeis das entidades do ensino superior do sul de Minas Gerais. Congresso Nacional de Excelência em Gestão, 2013.
- SILVA, Eduardo Marcondes Filinto da. **Os Convênios Firmados com os Ministérios Públicos Estaduais e o Projeto Fundata**. CEFES, 1999.