



DENISE ROCHAEL

**ORGANIZAÇÕES DO TERCEIRO SETOR: uma abordagem comparativa de critérios contábeis de reconhecimento, mensuração e evidenciação brasileiros, estadunidenses e internacionais**

Orientador: Professor Dr. Jorge Katsumi Niyama

BRASÍLIA  
2009

Professor Doutor José Geraldo de Sousa Júnior  
**Reitor da Universidade de Brasília**

Professora Doutora Denise Bomtempo Birche de Carvalho  
**Decana de Pesquisa e Pós-graduação**

Professor Doutor Tomás de Aquino Guimarães  
**Diretor da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Ciência da Informação  
e Documentação**

Professor Mestre Elivânio Geraldo de Andrade  
**Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais**

Professor Doutor Jorge Katsumi Niyama  
**Coordenador-geral do Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós Graduação em  
Ciência Contábeis da UNB, UFPB e UFRN**

DENISE ROCHAEL

**ORGANIZAÇÕES DO TERCEIRO SETOR: uma abordagem comparativa de critérios contábeis de reconhecimento, mensuração e evidenciação brasileiros, estadunidenses e internacionais**

Dissertação apresentada como requisito parcial à obtenção do título de mestre em Ciências Contábeis do Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba e Universidade Federal do Rio Grande do Norte.

Orientador: Prof. Dr. Jorge Katsumi Niyama.

Linha de Pesquisa: Contabilidade e Mercado Financeiro

Grupo de Pesquisa: Harmonização das Normas Contábeis

BRASÍLIA  
2009

Rochael, Denise.

Organizações do Terceiro Setor: uma abordagem comparativa de critérios contábeis de reconhecimento, mensuração e evidenciação brasileiros, estadunidenses e internacionais/ Denise Rochael. – Brasília, 2009.

229 f.

Orientador: Dr. Jorge Katsumi Niyama.

Dissertação (mestrado) – Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba e Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Brasília, 2009.

Inclui bibliografia.

1. Terceiro setor. 2. Contabilidade internacional. 3. Contabilidade norte-americana. I. Niyama, Jorge Katsumi. II. Título: uma abordagem dos critérios contábeis de reconhecimento, mensuração e evidenciação brasileiros, estadunidenses e internacionais.

DENISE ROCHAEL

ORGANIZAÇÕES DO TERCEIRO SETOR: uma abordagem comparativa de  
critérios contábeis de reconhecimento, mensuração e evidênciação  
brasileiros, estadunidenses e internacionais

Dissertação apresentada como requisito parcial à  
obtenção do título de mestre em Ciências  
Contábeis do Programa Multiinstitucional e Inter-  
regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis  
da Universidade de Brasília, Universidade Federal  
da Paraíba e Universidade Federal do Rio Grande  
do Norte.

---

**Professor Doutor Jorge Katsumi Niyama**

Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da  
UnB/UFPB/ UFRN (Orientador)

---

**Professor Doutor Paulo Arnaldo Olak**

Universidade Estadual de Londrina - UEL (Membro externo)

---

**Professor Doutor José Dionísio da Silva**

Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da  
UnB/UFPB/ UFRN (Membro interno)

Brasília, 14 de outubro de 2009

Dedico este trabalho aos meus pais,  
Claudit e Samuel, e às minhas  
irmãs, Patrícia e Anne.

## AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus, o Criador e Mantenedor da Terra e da vida que nela existe, o Redentor da humanidade errante, em Quem temos a esperança da vida eterna e a Quem devemos glória e gratidão.

Aos meus pais, Samuel Rochoael e Claudit Regina Kronit Rochoael, que decidiram não parar sua mais nobre produção no nascimento da segunda filha, que vivem os valores da verdade, da honestidade, da bondade, do perdão, do trabalho, que investiram na minha instrução, que riem com meu riso e se põem ao meu lado nas dificuldades.

Às minhas irmãs, Patrícia Rochoael e Anne Christine Rochoael, minha inspiração de ousadia, de enfrentamento das oportunidades e adversidades, pessoas que me entusiasmam na construção de um caminho com inventividades no limiar da sanidade.

À Flávia Oliveira Garcia, irmã por opção, com quem construí uma relação duradoura de amizade e confiança.

Ao Thadeu de Jesus e Silva Filho, o meu Amor, que sempre apoia minhas decisões, que me incentivou em todas as fases do mestrado com uma paciência e sabedoria que eu certamente não teria, dono de um abraço que acalma e cura e de uma devoção a Deus que inspira a fé dos que o conhecem.

À tia Leoni Ferreira de Melo, em quem me espelho no estilo de vida e no trato das pessoas.

À Flavia Maria Neiva pela amizade sincera e tão agradável desde a graduação.

Aos colegas da turma de mestrado, Arrio Kouadio, Brunna Hsila da Silva Sena, Camila Araújo Machado, Danielle Montenegro Salamone Nunes, Diones Gomes da Rocha, José Bonifácio de Araújo Jr., José Lúcio Tozetti Fernandes, José Humberto da Cruz Cunha, Mateus Alexandre Costa dos Santos e Ricardo José Duarte Rodrigues pela rica troca de conhecimentos.

Ao Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Lustosa, que, entre outras lições, com uma frase dita em 2006 mudou significativamente o curso da minha atuação profissional e acadêmica.

Ao Prof. Dr. Jorge Katsumi Niyama, a quem devo reconhecimento pela experiência e conhecimento que possui, pela orientação dada na produção desta dissertação, pela companhia neste projeto que aprimora a teoria contábil no Brasil, por dedicar-se à coordenação do Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis.

Aos professores Dr. César Augusto Tibúrcio Silva, Dr. Gileno Marcelino, Dr. Jorge Katsumi Niyama, Dr. José Dionísio da Silva, Dr. José Matias Pereira, PhD Otávio Ribeiro de Medeiros, Dr. Paulo Roberto Barbosa Lustosa e Dra. Solange Garcia dos Reis, por transmitirem tamanho conhecimento adquirido na vida acadêmica aos alunos do mestrado.

Aos professores Dr. Paulo Arnaldo Olak e Dr. José Dionísio da Silva pelas contribuições fornecidas ao trabalho como membros da banca de avaliação.

Ao Prof. Cláudio Moreira Santana e ao Prof. José Lúcio Tozetti Fernandes pela gentileza de compartilharem o conhecimento sobre método científico e sobre as regras de formatação e apresentação de pesquisas.

À CAPES (Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior) pelo apoio financeiro durante esta pesquisa.

À Aline Nunes Feitosa e ao Renato Moço pelo prestativo suporte aos alunos e às atividades do mestrado.

A todos os meus colegas de trabalho, que na trajetória profissional me ajudaram a aperfeiçoar as capacidades técnica, crítica, de relacionamento interpessoal e de liderança.

Aos amigos presentes pelas experiências, pelo apoio, pelas lições, pelos textos e livros compartilhados, pelos perdões aos meus sumiços, inclusive o desta fase que concluo, pelas viagens, pelos planos em comum, pelos *feedbacks*, pelo carinho demonstrado, minha gratidão e reconhecimento.



“Melhor a viagem que nos faz  
vulnerável do que a segurança  
que nos rouba o caminho.”

Nilton Bonder

## RESUMO

A expansão do terceiro setor em quantidade de recursos movimentados e em número de organizações é acompanhada da exposição destas entidades a verificações sobre a gestão dos recursos que movimenta e possui em seu patrimônio. Um dos meios de significativa utilidade para prestar contas, pela riqueza de informações que possui, são as demonstrações financeiras, cuja estruturação e apresentação são fundamentadas em normas contábeis. As normas internacionais representam o parâmetro normativo atual de adoção por entidades que escolhem ou são sujeitas a seguirem a linguagem contábil internacional. As normas estadunidenses são referência de qualidade e profundidade nos critérios apresentados por seus pronunciamentos, inclusive os aplicáveis ao terceiro setor. O recebimento de recursos externos por entidades brasileiras deste setor está sujeito a avaliação da infraestrutura destas entidades e de sua capacidade e histórico em aplicá-los de acordo com o propósito designado. Suas demonstrações financeiras devem ser elaboradas nas melhores práticas contábeis para serem adequadamente interpretadas pelos usuários. Esta pesquisa contribui com os usuários das demonstrações por apresentar a comparação dos critérios contábeis brasileiros com os internacionais e estadunidenses para sete itens característicos do terceiro setor, além de pôr em confronto a base conceitual usada por estes conjuntos normativos e as demonstrações financeiras por eles exigidas. O objetivo da pesquisa – avaliar em que nível os critérios brasileiros de reconhecimento, mensuração e evidenciação contábeis de entidades do terceiro setor estão aderentes aos padrões contábeis internacionais e estadunidenses – foi atingido por meio do confronto sistemático de normas e guias de procedimento emitidos nas três esferas, separando para cada item pré-estabelecido as abordagens relativas a seu reconhecimento, mensuração e evidenciação. O conjunto normativo estadunidense é o que apresenta maior diferenciação por mostrar extensivamente em suas normas que reconhece a relevância das particularidades do setor não lucrativo, criando alternativas de contabilização para apresentar suas operações com uma visão mais próxima às suas necessidades de evidenciação, tais como a segregação do patrimônio das entidades entre permanentemente restrito, temporariamente restrito e irrestrito. As normas brasileiras, nos aspectos referentes ao terceiro setor, não avançam muito além de determinar diferenciações de nomenclaturas, citar as demonstrações financeiras cuja apresentação é necessária por estas entidades e tratar de gratuidades e receitas características do setor, e precisam ser trabalhadas em alguns aspectos para reduzir o número de inconsistências em suas orientações. As normas internacionais foram elaboradas com o objetivo maior de atender às necessidades dos usuários de demonstrações do setor privado, tendo poucas orientações a eventos típicos do terceiro setor. O pronunciamento mais próximo das rotinas das entidades sem fins lucrativos é a norma sobre assistências e subvenções.

**Palavras-chave:** Terceiro Setor, Normas Contábeis Brasileiras, Normas Contábeis Internacionais, IFRS, Normas Contábeis Estadunidenses, US GAAP

## ABSTRACT

The expansion of the third sector, in amount of managed resources and in number of organizations, is followed by the exposure such entities to fiscal control of the management skills of its resources and patrimony. One of the most useful ways of meeting external reporting obligations is the use of financial statements which have their structure and presentation based on accounting standards, due to the variety of information they supply. The international financial reporting standards represent the current regulatory parameter adopted by entities that either choose to, or are subjected to, complying with international accounting language. The United States Generally Accepted Accounting Principles are an important reference of quality of criteria presented by its pronouncements, including those applicable to the third sector. Foreign credit and resources sent to Brazilian non-profit organizations subject such institutions to the fiscal control and examination of its infrastructure, history and capacity of applying the received resources to the designated purposes. Their financial statements should be prepared using the best available accounting tools with the purpose of having them properly analyzed by the end users. This research contributes to the users of financial statements by presenting a comparison between the Brazilian, the international and the American (United States) accounting standards on seven specific items of the third sector, and also by confronting the conceptual basis used by these set of rules and financial statements required by them. The purpose of the research – to analyze in which level the Brazilian third sector accounting criteria of identification, measurement and disclosure is in accordance with the International Financial Reporting Standards and the United States Generally Accepted Accounting Principles – has been achieved through the systematic comparison of the rules and procedural guidelines set up by the three frameworks, separating each pre-established item on the analysis related to its recognition, measurement and disclosure. The United States Generally Accepted Accounting Principles is the framework that most differs from the others, for extensively showing in its standards that it recognizes the relevance and particularities of the non-profit sector. Accounting alternatives were established for non-profit organizations to disclose their operations with a closer look at their user requirements, such as segregation of net assets in permanently restricted, temporarily restricted and unrestricted. In aspects referring to the third sector, the Brazilian accounting standards do not really go beyond determining nomenclature differentiation, naming the financial standards that are required to be disclosed by such entities, and exploring the specifics of this sector's revenue. The Brazilian standards should be improved in some aspects in order to reduce the number of inconsistencies in their guidelines. The International Financial Reporting Standards were created to meet the needs of the users of financial statements on the private sector, with very little orientation for typical events of the third sector. The standard that has closer application to the routines of non-profit organizations is the one for government grants and assistance.

**Key-words:** Third Sector, Brazilian Accounting Standards, International Accounting Standards, IFRS, US GAAP.

## LISTA DE ILUSTRAÇÕES

### QUADROS

Quadro 2.1: Bases de mensuração das demonstrações financeiras.....	47
Quadro 2.2: Comparação do posicionamento de órgãos normatizadores brasileiros sobre o conjunto completo de demonstrações financeiras.....	50
Quadro 2.3: Correlação das exigências de divulgação sobre ativos imobilizados e propriedades de investimento entre normas brasileiras e internacionais.....	65
Quadro 3.1: Guia ilustrativo de aplicabilidade das seções 6.11 e 6.13 do <i>SAFA Standard for NGOs</i> .....	118
Quadro 5.1: Quadro 5.1 – Comparação das seções em que são divididos em itens o CPC 07 e a IAS 20.....	192

### FIGURAS

Figura 1.1: Modelo usado para a apresentação comparativa das normas.....	29
Figura 5.1: Árvore de decisão para apresentação das subvenções nas demonstrações financeiras.....	195

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AIA	<i>American Institute of Accountants</i>
AICPA	<i>American Institute of Certified Public Accountants</i>
ARB	<i>Accounting Reserch Bulletin</i>
ANEEL	Agência Nacional de Energia Elétrica
BP	Balanço Patrimonial
CAP	<i>Committee on Accounting Procedure</i>
CNAS	Conselho Nacional de Assistência Social
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CPA	<i>Certified Public Accountant</i>
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
DA	Demonstração das Atividades
DF	Demonstração Financeira
DFC	Demonstração dos Fluxos de Caixa
DLPA	Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados
DMPL	Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido
DMPS	Demonstração das Mutações do Patrimônio Social
DOAR	Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos
DPF	Demonstração da Posição Financeira
DR	Demonstração do Resultado
DRE	Demonstração do Resultado do Exercício
DRA	Demonstração do Resultado Abrangente
DSDA	Demonstração dos Superávits ou Déficits Acumulados
DVA	Demonstração do Valor Adicionado
ESFL	Entidade sem Fim Lucrativo
ETS	Entidade do Terceiro Setor
FAC	<i>Financial Accounting Concept</i>
FAS	<i>Financial Accounting Standard</i>
FASB	<i>Financial Accounting Standards Board</i>
FSP	<i>FASB Staff Position</i>
GAAP	<i>Generally Accepted Accounting Principles</i>

IAS	<i>International Accounting Standard</i>
IASB	<i>International Accounting Standards Board</i>
IASC	<i>International Accounting Standards Committee</i>
IBRACON	Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
IFRIC	<i>International Financial Reporting Interpretations Committee</i>
IFRS	<i>International Financial Reporting Standard</i>
IOSCO	<i>International Organization of Securities Commissions</i>
ISAR	<i>International Standards of Accounting and Reporting</i>
MBA	<i>Master of Business Administration</i>
MPCFEIS	Manual de Procedimentos Contábeis para Fundações e Entidades de Interesse Social
MPEs	Micro e Pequenas Empresas
NBC T	Norma Brasileira de Contabilidade – Técnica
NE	Nota Explicativa
NIC	Norma Internacional de Contabilidade
NYSE	<i>New York Stock Exchange</i>
NPC	Norma e Procedimento de Contabilidade
OCPC	Orientação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis
OECD	<i>Organization for Economic Cooperation and Development</i>
ONU	Organização das Nações Unidas
OSCIP	Organização da Sociedade Civil de Interesse Público
SUSEP	Superintendência de Seguros Privados
SEC	<i>Securities and Exchange Commission</i>
US GAAP	<i>Generally Accepted Accounting Principles in the United States</i>

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO AO ESTUDO</b> .....	<b>17</b>
1.1	O PROBLEMA DA PESQUISA .....	17
1.2	JUSTIFICATIVA .....	23
1.3	OBJETIVOS .....	25
1.4	MÉTODO .....	26
1.5	LIMITAÇÕES DA PESQUISA .....	30
1.6	CONCEITOS RELEVANTES E REVISÃO BIBLIOGRÁFICA .....	31
<b>2</b>	<b>REFERENCIAL TEÓRICO DO BRASIL</b> .....	<b>39</b>
2.1	BASE CONCEITUAL E DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS .....	42
2.2	ATIVOS ESPECÍFICOS DO TERCEIRO SETOR (COLEÇÕES DE MUSEUS, PRÉDIOS HISTÓRICOS, LIVROS DE BIBLIOTECAS, ANIMAIS DE ZOOLOGICO) .....	55
2.3	DOAÇÕES E CONTRIBUIÇÕES .....	65
2.4	ASSISTÊNCIAS E SUBVENÇÕES GOVERNAMENTAIS .....	69
2.5	SERVIÇOS VOLUNTÁRIOS RECEBIDOS .....	75
2.6	GRATUIDADES .....	76
2.7	ATIVIDADES COM ANGARIAÇÃO DE FUNDOS .....	83
2.8	DESTINAÇÃO DE SUPERÁVITS OU DÉFICITS .....	83
<b>3</b>	<b>REFERENCIAL TEÓRICO INTERNACIONAL</b> .....	<b>86</b>
3.1	BASE CONCEITUAL E DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS .....	91
3.2	ATIVOS ESPECÍFICOS DO TERCEIRO SETOR (COLEÇÕES DE MUSEUS, PRÉDIOS HISTÓRICOS, LIVROS DE BIBLIOTECAS, ANIMAIS DE ZOOLOGICO) .....	99
3.3	DOAÇÕES E CONTRIBUIÇÕES .....	117
3.4	ASSISTÊNCIAS E SUBVENÇÕES GOVERNAMENTAIS .....	119
3.5	SERVIÇOS VOLUNTÁRIOS RECEBIDOS .....	121
3.6	GRATUIDADES .....	122
3.7	ATIVIDADES COM ANGARIAÇÃO DE FUNDOS .....	122
3.8	DESTINAÇÃO DE SUPERÁVITS OU DÉFICITS .....	123
<b>4</b>	<b>REFERENCIAL TEÓRICO ESTADUNIDENSE</b> .....	<b>126</b>
4.1	BASE CONCEITUAL E DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS .....	131
4.2	ATIVOS ESPECÍFICOS DO TERCEIRO SETOR (COLEÇÕES DE MUSEUS, PRÉDIOS HISTÓRICOS, LIVROS DE BIBLIOTECAS, ANIMAIS DE ZOOLOGICO) .....	143
4.3	DOAÇÕES E CONTRIBUIÇÕES .....	153
4.4	ASSISTÊNCIAS E SUBVENÇÕES GOVERNAMENTAIS .....	158
4.5	SERVIÇOS VOLUNTÁRIOS RECEBIDOS .....	159
4.6	GRATUIDADES .....	161
4.7	ATIVIDADES COM ANGARIAÇÃO DE FUNDOS .....	162
4.8	DESTINAÇÃO DE SUPERÁVITS OU DÉFICITS .....	165

<b>5 RESULTADO DA COMPARAÇÃO DAS NORMAS .....</b>	<b>169</b>
5.1 BASE CONCEITUAL E DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS .....	169
5.1.1 Aspectos semelhantes aos três conjuntos normativos .....	171
5.1.2 Aspectos semelhantes a dois conjuntos normativos .....	174
5.1.3 Aspectos singulares a um conjunto normativo.....	175
5.2 ATIVOS ESPECÍFICOS DO TERCEIRO SETOR (COLEÇÕES DE MUSEUS, PRÉDIOS HISTÓRICOS, LIVROS DE BIBLIOTECAS, ANIMAIS DE ZOOLOGICO) .....	180
5.2.1 Aspectos semelhantes aos três conjuntos normativos .....	180
5.2.2 Aspectos semelhantes a dois conjuntos normativos .....	181
5.2.3 Aspectos singulares a um conjunto normativo.....	185
5.3 DOAÇÕES E CONTRIBUIÇÕES RECEBIDAS .....	188
5.3.1 Aspectos semelhantes aos três conjuntos normativos .....	188
5.3.2 Aspectos semelhantes a dois conjuntos normativos .....	188
5.3.3 Aspectos singulares a um conjunto normativo.....	190
5.4 ASSISTÊNCIAS E SUBVENÇÕES GOVERNAMENTAIS .....	191
5.4.1 Aspectos semelhantes aos três conjuntos normativos .....	191
5.4.2 Aspectos semelhantes a dois conjuntos normativos .....	191
5.4.3 Aspectos singulares a um conjunto normativo.....	196
5.5 SERVIÇOS VOLUNTÁRIOS RECEBIDOS.....	197
5.5.1 Aspectos semelhantes aos três conjuntos normativos .....	197
5.5.2 Aspectos semelhantes a dois conjuntos normativos .....	198
5.5.3 Aspectos singulares a um conjunto normativo.....	199
5.6 GRATUIDADES .....	200
5.6.1 Aspectos semelhantes aos três conjuntos normativos .....	200
5.6.2 Aspectos semelhantes a dois conjuntos normativos .....	200
5.6.3 Aspectos singulares a um conjunto normativo.....	201
5.7 ATIVIDADES COM ANGARIAÇÃO DE FUNDOS .....	202
5.7.1 Aspectos semelhantes aos três conjuntos normativos .....	202
5.7.2 Aspectos semelhantes a dois conjuntos normativos .....	202
5.7.3 Aspectos singulares a um conjunto normativo.....	203
5.8 DESTINAÇÃO DE SUPERÁVITS OU DÉFICITS .....	204
5.8.1 Aspectos semelhantes aos três conjuntos normativos .....	204
5.8.2 Aspectos semelhantes a dois conjuntos normativos .....	205
5.8.3 Aspectos singulares a um conjunto normativo.....	206
<b>5 CONCLUSÃO .....</b>	<b>207</b>
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>221</b>
<b>ANEXOS.....</b>	<b>227</b>



## 1 INTRODUÇÃO AO ESTUDO

### 1.1 O problema da pesquisa

O termo “terceiro setor” refere-se ao conjunto de entidades não públicas cujo objeto social é a execução de serviços à sociedade de responsabilidade típica do Governo. A formação híbrida destas entidades fez com que tal denominação fosse dada a esta classe de organizações, dado que já foi determinado que o Governo seja chamado primeiro setor e as entidades privadas, de segundo setor.

Estatísticas mostram a ampliação das atividades deste setor e sua participação nas economias nacionais e em nível mundial. O *Johns Hopkins Center for Civil Society Studies* em parceria com o Programa de Voluntários das Nações Unidas (UNV) elaborou uma pesquisa que revelou que o setor não-lucrativo era responsável por 1,5% do PIB brasileiro em 1995. Passados sete anos a participação do terceiro setor na economia era de 5%<sup>1</sup>, na repetição da pesquisa, utilizando mesmo método. O número de organizações e a profissionalização do setor também indicam seu desenvolvimento. Em 1995 1,5 milhão de trabalhadores ocupavam cargos formais e informais ou voluntários em 190 mil organizações no Brasil. Em 2002 já eram 3 milhões de pessoas trabalhando em 326 mil<sup>2</sup> organizações.

---

<sup>1</sup> Fonte: <http://www.gife.org.br/index.php>, em artigo intitulado “Setor sem fins lucrativos representa 5% do PIB nacional” publicado pela Rede GIFE ONLINE em 03 abr. 2006. Para fins comparativos, a participação do terceiro setor equivalia a 4,7% do PIB mundial em 1995, segundo o artigo publicado em [http://read.adm.ufrgs.br/edicoes/resumo.php?cod\\_artigo=144&cod\\_edicao=4](http://read.adm.ufrgs.br/edicoes/resumo.php?cod_artigo=144&cod_edicao=4) e <http://integracao.fgvsp.br/ano9/04/editorial.htm>, e a 13% do PIB estadunidense em 2003, segundo o artigo publicado em <http://www.netlegis.com.br/index.jsp?arquivo=detalhesPanoramaEmpresarial.jsp?cod=361>.

<sup>2</sup> A contabilização do número de organizações realizado pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) e pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea), em parceria com o Grupo de Institutos, Fundações e Empresas (GIFE) e a Associação Brasileira de Organizações Não-Governamentais (Abong) abrange um universo menor de entidades, chegando à referência de 276 mil entidades em 2002.

Melo Neto e Froes (1999, p. 9) relacionam os seguintes fatores que impulsionam o aumento do número e da representatividade das ESFL no cenário mundial:

(a) crescimento das necessidades socioeconômicas; (b) crise no setor público; (c) fracasso das políticas sociais tradicionais; (d) crescimento dos serviços voluntários; (e) degradação ambiental; (f) crescente onda de violência que ameaça a segurança das populações; (g) incremento das organizações religiosas; (h) maior adesão das classes alta e média a iniciativas sociais; (i) maior apoio da mídia; e (j) maior participação das empresas que buscam a cidadania empresarial.

As demandas sociais por serviços de assistência não são totalmente supridas pelo governo e iniciativas deste setor se tornam-se cada vez mais indispensáveis para o melhoramento das condições de vida das comunidades, que são atendidas com o recebimento de benefícios educacionais, recreativos, culturais, científicos, literários, esportivos, artísticos, assistenciais, religiosos, entre outros. Mesmo não acompanhando a taxa de crescimento das necessidades sociais, o auxílio das entidades do setor privado em prol da melhoria do estado social também tem se desenvolvido continuamente. A assistência social não é um objetivo típico ou fundamental destas empresas, mas as que se envolvem com tais ações sociais ganham reconhecimento, transparência e, muitas vezes, a valorização de suas ações no mercado. A mídia, o governo, os investidores e a sociedade de maneira geral acompanham a performance das entidades que investem recursos financeiros, materiais ou humanos em ações sociais por meio de relatórios de prestação de contas.

O aumento da visibilidade de entidades do terceiro setor e de empresas privadas faz surgir a necessidade de aprimoramento da informação demonstrada. Para dar suporte a esta necessidade entidades de ensino iniciam ou aumentam os cursos de pós-graduação oferecidos a este ramo de atividades. As instituições de ensino produtoras de trabalhos e pesquisas sobre o terceiro setor que se destacam em nível internacional por sua produção

científica são as universidades *Johns Hopkins* e a *Harvard Business School*, ambas dos Estados Unidos. Entre as instituições brasileiras, algumas que já possuem centros avançados de ensino e pesquisa sobre o terceiro setor são: a Fundação Getúlio Vargas, pelo Centro de Estudos do Terceiro Setor na Escola de Administração de Empresas de São Paulo; a Universidade Presbiteriana Mackenzie, no campus São Paulo; o Instituto Paulista de Educação Continuada, o Centro Universitário Adventista de São Paulo e o Complexo Educacional FMU, que oferecem MBA em Gestão do Terceiro Setor; as Faculdades Integradas Espírito-Santenses que oferecem pós-graduação em Gestão do Terceiro Setor; e a Universidade Estácio de Sá, que oferece pós-graduação em Terceiro Setor e Responsabilidade Social.

Seja com o interesse de cumprir sua missão, seja para obter ou manter o usufruto de benefícios tributários, seja por adquirir um diferencial em relação às demais entidades que competem pela obtenção do mesmo recurso doado ou subsidiado, as ETS necessitam aprimorar a qualidade de suas prestações de conta. As exigências de evidenciação dos seus controles e atividades executadas tendem aumentar, já que os recursos para sua subsistência são limitados aos colocados à disposição de acordo com o critério do doador e a divulgação de casos de desvio que aumentam a rigidez da fiscalização por seus originadores. Sobre a gestão e prestação de contas de entidades do terceiro setor, Marcovitch (1997, p. 121) traz a observação de que

por desempenhar função de interesse público, espera-se que a organização do Terceiro Setor cultive a transparência quanto ao seu portfólio de projetos e, também, quanto aos resultados obtidos e os recursos alocados. [...] Nesse sentido [de obter apoio em iniciativas futuras], a preparação de relatórios de avaliação, e a sua disseminação constituem importantes instrumentos de comunicação com a sociedade.

Dos instrumentos de comunicação utilizados para demonstrar o desempenho destas entidades, um dos que mais tem préstimo é o conjunto de demonstrações

financeiras. Outros meios de prestação de contas no Brasil são, segundo o CFC (2004, p. 84), Relatórios de Atividades, Informações Bancárias, Inventário Patrimonial, Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), Relação Anual de Informações Sociais (RAIS), Parecer do Relatório Fiscal, Parecer e Relatório da Auditoria, e Cópia de Convênios, Contratos ou Termos de Parceria. As demonstrações financeiras utilizam-se dados operacionais, patrimoniais, financeiros, contábeis, de negociação com terceiros e com entidades do mesmo grupo, e as notas explicativas que as acompanham recebem informações textuais sobre os critérios usados para sua formação em cada período e outros dados suplementares aos usuários.

Segundo o FAC 4, item 29, entre os usuários potenciais das DFs de ESFL estão membros das entidades, responsáveis pelo pagamento de impostos, entidades que contribuem, que doam e que financiam, fornecedores, credores, empregados, gerentes, diretores, administradores, beneficiários dos serviços, consultores e analistas financeiros, agentes, seguradoras, advogados, economistas, autoridades fiscais, autoridades regulatórias, legisladores, agências de jornalismo de economia ou negócios, sindicatos, associações de comércio, pesquisadores, professores e estudantes.

Com frequência são emitidas normas nacionais e internacionais que orientam e procuram aprimorar e padronizar, dentro do possível, a qualidade de informações (sobre conteúdo, método, forma) a serem evidenciadas nas demonstrações financeiras.

Vários países do mundo têm envidado esforços, em seu próprio favor, para a adotar as práticas contábeis normatizadas pelos dois organismos reguladores de maior expressão no mundo: o FASB, em razão de historicamente os Estados Unidos investirem grande quantidade de recursos para pesquisas e soluções em *financial reporting* e porque

as normas do FASB significam referência de qualidade em evidenciações contábeis, e o IASB, por ser um organismo de cunho internacional criado para ter grande influência sobre as práticas contábeis nos países do mundo, por dar abertura a críticas e sugestões e ter alto grau de transparência na elaboração de normas e porque a tendência é que as normas deste Conselho ocupem a posição de *benchmark* em qualidade e sejam adotadas por países que se propõem a comunicar suas informações contábeis em linguagem comum aos demais. Ressalta-se que em 2002 os dois conselhos anunciaram o acordo pelo qual participam de um projeto conjunto de convergência de suas normas. Além da identificação e discussão dos pontos que devem ser modificados de cada lado para que haja a conversão, um significativo passo dos Estados Unidos foi dado em 2007, quando a bolsa de Nova Iorque deixou de exigir o formulário de conciliação entre as práticas adotadas nos EUA e as IFRS, para as empresas nela listadas, comunicando, deste modo, que as práticas internacionais já devem ser compreendidas pelos usuários das DFs das entidades que possuem ações negociadas na NYSE.

Exemplos de esforços voltados para a consolidação das práticas contábeis do terceiro setor são os documentos produzidos para a adoção na Ásia, baseados nos pronunciamentos do IASB: *Non-Profit Sector Accounting: Issues and Recommendations from Asia Pacific Societies* e *SAFA Standard and Guidelines for Non-for-Profit Organizations*. O primeiro documento, elaborado para os países do leste da Ásia, foi emitido em 2006 e tem servido como um guia de contabilização para ESFL da região. Os países que participaram de sua elaboração foram Bangladesh, China, Índia, Paquistão, Tailândia e Filipinas. Além de caracterizar o terceiro setor e as regras contábeis básicas adotadas, o guia trata de questões específicas como o tratamento nas Demonstrações

Financeiras de Partes Relacionadas, Doações, Contribuições e outros eventos. O documento foi submetido ao IASB para aprovação e para servir como exemplo de guia para contabilização de entidades do terceiro setor para outras regiões do mundo. O Guia do SAFA (South Asian Federation of Accountants) é aplicável para os países da região sul da Ásia e tem o objetivo de promover melhor qualidade da contabilidade produzida principalmente nas regiões atingidas pelo Tsunami em 2004, como forma de abrir possibilidades de doações.

O *Handbook on Nonprofit Institutions in the System of National Accounts* é um guia desenvolvido com a colaboração do *Economic Statistics Branch* da Divisão das Nações Unidas e o *Johns Hopkins University Center for Civil Society Studies*. A prévia do guia foi testada de 1999 a 2002 na África do Sul, Austrália, Bélgica, Canadá, Filipinas, Holanda, Israel, Itália, Moçambique, Suécia e Tailândia. O documento, que teve como referência as normas emitidas pelo FASB e pelo IASB, foi publicado em março de 2002 pela Organização das Nações Unidas. O objetivo principal do *Handbook* foi proporcionar informações financeiras de ESFL com melhor grau de compreensibilidade de forma a aumentar os serviços de caráter público e enxugar a máquina do Estado.

Considerando a tendência mundial para a convergência das práticas contábeis e as iniciativas do Brasil para a adesão ao processo de harmonização do setor privado – exemplificadas pela criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, um dos símbolos da abertura do país para a harmonização contábil – este estudo visa a responder a seguinte pergunta: Qual é o nível de aderência das normas contábeis brasileiras aplicáveis para o terceiro setor às normas internacionais e norte-americanas?

Normas contábeis com conceitos e princípios norteadores de uma contabilidade de alta qualidade ocupam gradualmente o lugar das antigas, demasiadamente detalhadas e vinculadas a regras fiscais nacionais. Este novo padrão exige comunicação dos organismos normatizadores com os interessados nos pronunciamentos para que os princípios sejam cuidadosamente escritos, de forma a abranger os eventos necessários sem perder parâmetros mínimos de comparabilidade entre os relatórios contábeis preparados. Requer, por outro lado, alta e recorrente capacidade analítica por parte dos profissionais encarregados de aplicar as normas às transações incorporadas aos sistemas de evidenciação contábil. A respeito da tendência de que os normativos sejam baseados em princípios, Ernest & Young e FIPECAFI (2009, p.155) afirmam que “quanto mais abrangentes os princípios, mais discernimento é necessário em sua aplicação na prática, com o resultado inevitável de que nem sempre existirá coerência” até a consolidação das novas práticas pelo mercado.

## **1.2 Justificativa**

O desenvolvimento das normas de contabilidade, especialmente no que se refere aos esforços para a adoção de uma linguagem contábil comum entre diversos países, tem sido historicamente impulsionado pelas necessidades do setor privado. A harmonização das normas contábeis governamentais já caminha de forma mais independente das ações de mesma natureza para a contabilidade privada do que a contabilidade voltada ao terceiro setor, cujas regras contábeis gerais estão totalmente atreladas ao desenvolvimento da ciência contábil da área privada, e as regras específicas têm pequeno volume comparado com os demais pronunciamentos vigentes. Primeiro porque o terceiro

setor não possui tamanha força política e movimentação de recursos como os outros setores, e, segundo, por ter características contábeis mais semelhantes ao setor privado que as do primeiro setor. Pelo fato de a internacionalização da linguagem contábil do terceiro setor não receber o mesmo significado de urgência e importância quanto ao setor privado, não é frequente que as normas específicas a seus eventos sejam colocadas como prioridades nas agendas dos órgãos. Além disso, os movimentos em prol da internacionalização das suas normas específicas ainda são discretos.

Embora a formação das normas para o setor privado estejam, via de regra, em primeiro plano, transações, eventos e situações particularmente significativas ao terceiro setor já foram em parte regulamentadas. Este estudo traz a conhecimento aspectos que outros conjuntos normativos de referência possuem e que podem contribuir de maneira adicional ao brasileiro. Apresenta também pontos que deveriam ser modificados internamente para que as normas nacionais possam ser consideradas em conformidade com as melhores referências normativas.

Além de serem poucas as normas, também são raros os estudos comparativos no Brasil voltados para o terceiro setor<sup>3</sup>. Esta análise intenta contribuir com pontos que avançam as pesquisas científicas no país pela comparação entre o que já foi emitido de normatização contábil brasileira aplicável ao terceiro setor com os pronunciamentos do FASB e AICPA, como representantes dos critérios contábeis estadunidenses mais apropriados a este estudo, e do IASB, como organismo atual de referência internacional para o processo de conversão das normas nacionais. O conhecimento do nível de

---

<sup>3</sup> Um trabalho relevante é o de ALVES, C. V. O.; DE CARVALHO, L. N. G.; SLOMSKI, V. O Reconhecimento das Contribuições, Doações e Subvenções nas Entidades do Terceiro Setor: Uma comparação entre os US-GAAP, Normas do IASB e do CFC. Revista UnB Contábil, Brasília, v.7, no 1, p. 63-84, 1o sem. 2004.



aderência ou da divergência das referências norte-americana e internacional é um ponto de partida para a elaboração de normas nacionais que, supõe-se, melhorarão a qualidade do conjunto normativo brasileiro. Os autores Bettiol Júnior e Varela (2006, p. 2) corroboram com a justificativa do desenvolvimento desta pesquisa ao afirmarem que o “estudo e compreensão dos demonstrativos usados por países onde o desenvolvimento das instituições sem fins lucrativos encontra-se em estágio mais avançado podem contribuir para o aperfeiçoamento do conjunto de informações contábeis gerado pelo Terceiro Setor no Brasil.”

Existem no país trabalhos que centralizam o que foi emitido até então sobre organismos regulamentadores nacionais sobre regras para entidades sem fins lucrativos, mas poucos estudos apresentando o paralelo com as orientações internacionais ou norte-americanas. Além disso, no Brasil a produção literária é bastante vasta na área jurídica sobre organizações do terceiro setor. Apresenta os critérios para a criação e o funcionamento de tais instituições, mas a forma de contabilização é pouco mencionada. Algumas pesquisas já foram realizadas comparando a teoria contábil geral a eventos e transações do terceiro setor, como a avaliação dos aspectos contábeis das entidades de fins filantrópicos em gratuidades feita por Vieira (2001) e as obras de Araújo (2006), Olak e Nascimento (2006) e Niyama e Silva (2008).

### **1.3 Objetivos**

O objetivo maior da pesquisa é avaliar em que nível os critérios brasileiros de reconhecimento, mensuração e evidenciação contábeis de entidades do terceiro setor estão aderentes aos padrões contábeis internacionais e estadunidenses.

Para o alcance do objetivo principal foram estabelecidos os seguintes objetivos específicos:

- a) Identificar eventos característicos que as entidades do terceiro setor contabilizam;
- b) Examinar o que o FASB e o AICPA, o IASB e as entidades normativas brasileiras pronunciam a respeito do momento do reconhecimento, dos critérios de mensuração e das regras de evidenciação sobre os eventos identificados no item a); e
- c) Avaliar aspectos semelhantes entre o conjunto normativo brasileiro e os demais e o que cada um estabelece em particular.

#### **1.4 Método**

Este é um estudo exploratório de referências internacionais e nacionais sobre contabilidade aplicada ao terceiro setor para a elaboração das demonstrações financeiras. A pesquisa bibliográfica baseia-se principalmente na normatização contábil emitida no Brasil (pelo CFC, IBRACON e CPC, além de legislações que tratam de aspectos contábeis), nos Estados Unidos (pelo FASB e seus antecessores e pelo AICPA) e no âmbito internacional (pelo IASC e seu sucessor IASB). Quando a normatização de determinado tópico não é extensiva o suficiente, são trazidas opiniões de autores de livros, guias e pesquisas publicados que tratam amplamente as normas emitidas por estes órgãos e que fornecem considerações complementares sobre o tema em questão.

Devido à amplitude de normas que podem ser empregadas a transações que ocorrem no terceiro setor, fez-se necessário delimitar os pontos sobre os quais o presente estudo realiza a comparação. O ponto de partida para a escolha dos itens foi a estrutura de

um dos cursos ministrados pela IASeminars<sup>4</sup>, uma organização que promove treinamentos em diversos países no mundo sobre questões contábeis de IFRS e de US GAAP, entre eles o curso *1691 - International Accounting for Not-For-Profit Entities*, cujos focos principais são a distinção das características das ESFL e a forma de evidenciação de suas operações e patrimônio, áreas contábeis que são únicas destas entidades e áreas gerais aplicáveis à contabilidade e ao *financial reporting* deste setor.

O objetivo deste trabalho é, por um lado, mais amplo que a agenda do curso supracitado por trazer à comparação orientações estadunidenses e brasileiras com a mesma importância que as internacionais e, por outro, mais restrita pois nela o foco de atenção está nos itens contábeis singulares às ETS, diferenciando seu conteúdo de outras pesquisas que comparam práticas contábeis também frequentes nos setores público e privado. Os itens comparados são os seguintes, nos quais os capítulos de embasamento teórico e de comparação estão seccionados:

- a) Base Conceitual e Demonstrações Financeiras;
- b) Ativos Específicos do Terceiro Setor (com menções sobre coleções de museus, prédios históricos, livros de bibliotecas, animais de zoológico);
- c) Doações e Contribuições;
- d) Assistências e Subvenções Governamentais;
- e) Serviços Voluntários Recebidos;
- f) Gratuitades;
- g) Atividades com Angariação de Fundos; e
- h) Destinação de Superávits ou Déficits.

---

<sup>4</sup> Informações adicionais sobre a entidade e os cursos por ela oferecidos estão disponíveis no site <http://www.iaseminars.com/en/aboutus.html>.

Os itens sobre os quais este estudo propõe buscar bases normativas foram em parte, mas com enfoque diferenciado, debatidos por literaturas nacionais específicas sobre o setor não-lucrativo. Ao afirmarem que “as doações e subvenções recebidas (ou prometidas), o voluntariado, as imunidades e isenções fiscais e tributárias, etc., são os exemplos mais comuns” de eventos que possuem peculiaridades de reconhecimento e mensuração que não podem ser omitidas de uma pesquisa como a que realizaram, Olak e Nascimento (2000, p. 6) abrangem dois dos itens que esta pesquisa explora. Na obra de 2006 (p. 69 ss) os autores analisam também aspectos sobre subvenções, gratuidades e sobre as demonstrações financeiras. Entre os tópicos que o autor Araújo (2006, p. 72 ss) trata, fazem parte depreciação e reavaliação de ativos, doações, contribuições, subvenções, serviços voluntários e superávit e déficit sem destinação no encerramento do exercício. As atividades de angariação de fundos é pouco ressaltada em literaturas e normas nacionais e, conseqüentemente, pouco evidenciadas nas Demonstrações de Resultado elaboradas no país.

Esta dissertação é formada pela seguinte estrutura: Introdução; Referencial Teórico do Brasil; Referencial Teórico Internacional; Referencial Teórico Estadunidense; Resultado da Comparação das Normas; e Conclusão. Pela natureza comparativa da pesquisa, a disposição do seu conteúdo é diferenciada das estruturas tradicionais. A descrição do método da pesquisa é alocada na introdução. O embasamento teórico, parte mais extensa, está sustentado em três capítulos: um para as normas brasileiras, outro para as internacionais e o último para as normas norte-americanas sobre itens distintivos do terceiro setor, por sua recorrência e predominância nas suas entidades. Cada um dos oito tópicos abordados nestes capítulos traz considerações teóricas sobre critérios de

reconhecimento, de mensuração e de evidenciação, além de conceitos formulados sobre o item em estudo ou outro relacionado a ele.

A expressão *conjunto normativo* utilizada nesta pesquisa refere a cada um dos três grupos de princípios e orientações contábeis – também referidos como GAAPs – que são objeto de comparação: as normas brasileiras, internacionais e estadunidenses. A demonstração dissertativa da comparação foi feita de forma a apontar o Nível I – Convergência ou semelhança entre os três conjuntos normativos, o Nível II – Semelhança entre dois dos conjuntos normativos e o Nível III – Aspectos singulares a somente um conjunto normativo, conforme representado visualmente também no diagrama apresentado na Figura 1.1:

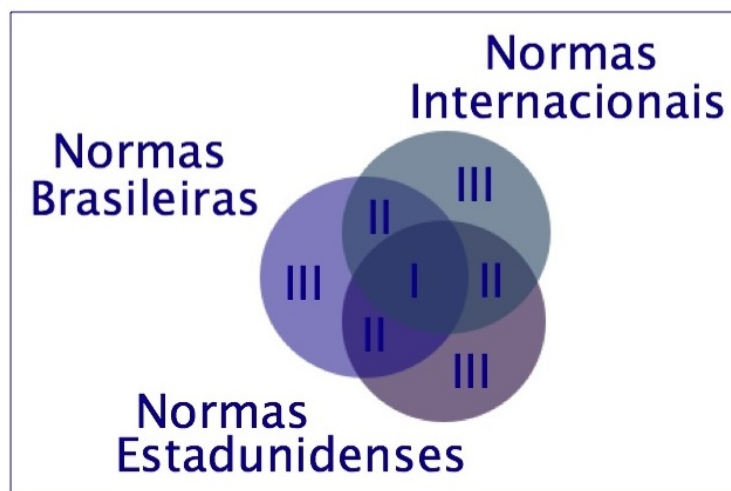


Figura 1.1 – Modelo usado para a apresentação comparativa das normas

### 1.5 Limitações da pesquisa

Quando a pesquisa se refere a práticas ou normas internacionais, não significa que foram consultados outros conjuntos normativos de outros países além de Estados Unidos e Brasil, mas sim às *International Financial Reporting Standards*.

A evidenciação a que esta pesquisa refere limita-se ao BP, DR e NEs, não incluindo o formato e o conteúdo das informações expressas na DMPL, DLPA, DFC, DOAR e DVA.

O estudo não discute a aplicação de todas as normas relevantes na preparação das DFs de uma ESFL. Limita-se a considerar o conteúdo das estruturas conceituais e de DFs aplicadas ao terceiro setor e enfatiza os eventos ou situações considerados únicos das entidades sem fins lucrativos ou que são particularmente significativos a elas, listados na seção de Método. A escolha destes itens considerados típicos foi intencional e realizada de acordo com critérios do pesquisador. Diferenciações de tratamento contábil para impostos diferidos, provisões, eventos subsequentes, ajuste de exercícios anteriores, por exemplo, não foram consideradas nos capítulos de embasamento teórico e de comparação entre as práticas por não serem específicas ao terceiro setor.

Nas seções sobre ativos específicos do terceiro setor, a pesquisa limitou-se a fornecer as menções normativas aplicáveis a ativos cuja intenção da Administração é de permanência na entidade para rendimento ou produção, e não de venda.

## 1.6 Conceitos relevantes e revisão bibliográfica

Para melhor delimitação da abrangência deste estudo e compreensão do leitor desta pesquisa, são conceituados a seguir, por diferentes autores, quatro elementos que recorrentemente são citados no texto.

### Terceiro Setor

O trabalho de conceituação do termo terceiro setor é complexo pela amplitude dos ramos de instituições que deve abarcar, por não estar consolidado como há tempos estão os setores público e privado, por ter uma formação de natureza híbrida, por existirem outros termos que fazem referência a entidades também classificadas como de terceiro setor, como as entidades sem fins lucrativos, entidades filantrópicas, de caridade ou de assistência social, organizações não governamentais, entidades da sociedade civil, instituições voluntárias, dentre outras. Estas são algumas das razões pelas quais são trazidas nesta seção perspectivas de autores sobre este termo. Para Azevedo (2006, p. 575), que o apresenta de forma mais ampla, “Terceiro Setor é a expressão que atualmente identifica instituições com características públicas, mas que, na verdade, possuem caráter privado. [...] Assim, as entidades pertencentes ao terceiro setor fazem parte do denominado espaço público não estatal”. Em discussão sobre a conceituação do termo terceiro setor, Ioschpe<sup>5</sup> (2000, p. 6, *apud* Vieira, p. 23) ressalta que sua “conceituação tem sido feita, até agora, de forma indireta, mais pela negação, ou seja, pelo que não é o Terceiro Setor (‘nem governamental, nem lucrativo’, ‘nem público, nem privado’), que pela forma positiva”.

---

<sup>5</sup> IOSCHPE, Evelyn Berg. “Terceiro Setor: O desafio da conceituação”. In: Fórum Permanente do Terceiro Setor – 1ª Coletânea de Artigos (Junho de 1998 – Junho de 1999). Centro de Educação Comunitária para o Trabalho. SENAC. São Paulo: 2000. p. 6.

Laffin e Borba (*apud* Menegasso, 1999, p. 4) entendem por terceiro setor “a sociedade civil que se organiza e busca soluções próprias para as suas necessidades e problemas, fora da lógica do Estado e do mercado. Trata-se de um segmento complexo que engloba inúmeras instituições e relações que existem fora do âmbito do Estado e do Mercado”. Segundo Olak (2006, p. 3),

A expressão Terceiro Setor, por outro lado, é a que vem encontrando maior aceitação – dentre tantas outras usadas – para designar o conjunto de iniciativas provenientes da sociedade, voltadas à produção de bens públicos (FERNANDES<sup>6</sup>, 1994: 65). No Brasil a expressão vigente, até mesmo por força dos diversos dispositivos contemplados na legislação pertinente, sempre foi “entidades sem fins lucrativos”. Entretanto, o campo teórico do Terceiro Setor busca respaldo, salienta Falconer<sup>7</sup> (1999:22), nas correntes atuais das Ciências Sociais que “procuram resgatar a dimensão não econômica das relações provadas, para compreender melhor a influência de fatores coletivos nas relações sociais”. Ser Terceiro Setor significa participar de um terceiro segmento, além do Estado e do mercado.

Um trabalho feito pela Organização das Nações Unidas e pelo *Institute for Policy Studies* da *Jonhs Hopkins University* gerou a partir de 2002 um manual de referência internacional chamado *Handbook on Non-Profit Institutions in the System of National Accounts*. Na definição trazida pelo manual,

O setor não lucrativo é definido como formado por (a) organizações que (b) são sem fins lucrativos e que, por lei ou costume, não distribuem qualquer excedente, que possa ser gerado, para seus donos ou controladores; (c) são institucionalmente separadas do governo, (d) são auto-geridas; e (e) não-compulsórias (ONU, 2003, p. 26).

A normatização contábil brasileira não utiliza o termo terceiro setor. Ela faz referência às entidades sem finalidade de lucros, que, segundo a NBC T 10.19, item 1.3, “são aquelas em que o resultado positivo não é destinado aos detentores do patrimônio líquido, e o lucro ou prejuízo é denominado, respectivamente, de superávit ou déficit”.

---

<sup>6</sup> FERNANDES, Rubem César. Privado porém público. 2ª ed. Rio de Janeiro: Relume Dumará, 1994.

<sup>7</sup> 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. 1999. Dissertação (Mestrado em Administração). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo.



Após descrever algumas características das entidades sem fins lucrativos, Olak (2006, p. 3) as define da seguinte maneira: “são instituições privadas com propósitos específicos de provocar mudanças sociais e cujo patrimônio é constituído, mantido e ampliado a partir de contribuições, doações e subvenções e que, de modo algum, se reverte para os seus membros ou mantenedores.

As Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público são representativas das entidades sem fins lucrativos. Para os efeitos da Lei 9.790/00, Art. 1º § 1º, que dispõe sobre a qualificação das OSCIPs,

considera-se sem fins lucrativos a pessoa jurídica de direito privado que não distribui, entre os seus sócios ou associados, conselheiros, diretores, empregados ou doadores, eventuais excedentes operacionais, brutos ou líquidos, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, auferidos mediante o exercício de suas atividades, e que os aplica integralmente na consecução do respectivo objeto social.

As ESFL possuem operações não frequentes nas entidades privadas, tais como o recebimento de contribuições, doações, serviços voluntários, de atividades com angariação de fundos, resultantes da sua natureza. Após estudos do FASB, no FAC 4, item 6, o Conselho declara sobre suas características diferenciais que

As principais características que distinguem as organizações não do setor privado incluem: (a) recebimentos de quantias significativas de recursos de fontes que não esperam receber o reembolso ou benefícios econômicos proporcionados pelos recursos disponibilizados, (b) seus propósitos operacionais são, em primeiro lugar, outros que não os de fornecer bens ou serviços lucrativos ou com finalidade equivalente, e (c) ausência de interesses definidos sobre a propriedade que pode ser vendida, transferida ou resgatada, ou que traga o direito a uma quota de uma distribuição residual de recursos, em caso de liquidação da organização.

De maneira complementar, a distinção das entidades sem fins lucrativos, segundo a FAC 6, item 90, afirmando que sobre o item (a), de maneira geral as contribuições recebidas sofrem restrições impostas por doadores, e sobre o item (c), é uma das mais

nítidas distinções das empresas privadas, cujos proprietários possuem interesse de retorno sobre os recursos nela investidos.

Na caracterização do CFC das entidades sem finalidade de lucros, elas

exercem atividades assistenciais, de saúde, educacionais, técnico-científicas, esportivas, religiosas, políticas, culturais, beneficentes, sociais, de conselhos de classe e outras, administrando pessoas, coisas, fatos e interesses coexistentes, e coordenados em torno de um patrimônio com finalidade comum ou comunitária (NBC T 10.19, item 1.4).

Essas entidades são constituídas sob a forma de fundações públicas ou privadas, ou sociedades civis, nas categorias de entidades sindicais, culturais, associações de classe, partidos políticos, ordem dos advogados, conselhos federais, regionais e seccionais de profissões liberais, clubes esportivos não-comerciais e outras entidades (NBC T 10.19, item 1.5).

Na visão de Azevedo (2006, p. 575), são qualificadas “como entidades representantes do ‘Terceiro Setor’ as organizações não governamentais (OnG), associações, fundações, entidades de assistência social, educação, saúde, esporte, meio ambiente, cultura, ciência e tecnologia, entre outras organizações da sociedade civil”.

Há diferentes tipos de classificação das entidades do setor – quanto à finalidade, quanto à fonte de recursos ou por composição do conselho de administração (ARAÚJO, 2006, p.11) – que não se fazem relevantes no contexto desta pesquisa. Como resultado do supracitado trabalho conjunto feito pela ONU e pelo *Johns Hopkins Center for Civil Society Studies*, foi elaborada uma classificação das ESFL quanto à área de atuação das entidades, que tem sido amplamente utilizada para pesquisas internacionais sobre eventos e circunstâncias deste setor. O Anexo I mostra a classificação internacional por áreas de atuação destas organizações, apresentada pelo *Handbook on Non-Profit Institutions in the System of National Accounts* (ONU, 2003, p. 29).

Toda esta extensão de definições sobre o terceiro setor, de suas características e de exemplificação das entidades que o compõem demonstra a dificuldade em formar uma definição precisa e generalizadamente aceita para este segmento. “O Terceiro Setor foi se

ampliando sem que esse termo, usado para designá-lo, seja suficientemente explicativo da diversidade de elementos componentes do universo que abrange.” (FISHER E FALCONER, 1998, p.12, apud BETTIOL JÚNIOR e VARELA, 2006, p. 4)

### Reconhecimento

O CPC entende importante ressaltar a definição de que “a dimensão contábil do ‘reconhecimento’ envolve a decisão de ‘quando registrar’ ao passo que a dimensão contábil da ‘mensuração’ envolve a decisão de ‘por quanto registrar’” (CPC 12, item 4).

O FASB conceitua reconhecimento como

o processo de registro ou incorporação formal um item nas demonstrações financeiras de uma entidade como um ativo, passivo, receita, despesa, ou componentes do gênero. Reconhecimento inclui a representação de um item em palavras e números, com o montante incluído nos totais das demonstrações financeiras. Para um ativo ou passivo, o reconhecimento não só envolve o registro ou incorrência da aquisição do item, mas também mudanças posteriores no mesmo, incluindo as alterações que resultaram na sua retirada das demonstrações financeiras (FAC 5, item 6).

Na Estrutura Conceitual do IASB, aprovada pelo CPC e CFC, “reconhecimento é o processo que consiste em incorporar ao balanço patrimonial ou à demonstração do resultado um item que se enquadre na definição de um elemento e que satisfaça os critérios de reconhecimento” (item 82). O não reconhecimento de um evento no BP ou DR que satisfaça as condições necessárias para o registro não pode ser substituído por descrições em notas explicativa. Segundo o mesmo pronunciamento, as condições de reconhecimento de um ativo ou passivo, além de dever satisfazer o critério de materialidade<sup>8</sup>, são:

(a) há probabilidade de que algum benefício econômico futuro referente ao item

---

<sup>8</sup> “Uma informação é material se a sua omissão ou distorção puder influenciar as decisões econômicas dos usuários, tomadas com base nas demonstrações contábeis. A materialidade depende do tamanho do item ou do erro, julgado nas circunstâncias específicas de sua omissão ou distorção. Assim, materialidade proporciona um patamar ou ponto de corte ao invés de ser uma característica qualitativa primária que a informação necessita ter para ser útil.” (Pronunciamento conceitual básico, item 30)

venha a ser recebido ou entregue pela entidade; e

(b) o item tem um custo ou valor que possa ser medido em bases confiáveis.

### Mensuração

Para o FASB, “mensuração envolve a escolha de um atributo pelo qual se quantifica um item reconhecido e a escolha de uma escala de mensuração (geralmente chamada ‘unidade de mensuração’)” (FAC 5, item 3).

O processo de mensuração segundo o IASB, CPC e CFC “consiste em determinar os valores pelos quais os elementos das demonstrações financeiras devem ser reconhecidos e apresentados no balanço patrimonial e na demonstração do resultado. Esse processo envolve a seleção de uma base específica de mensuração” (Estrutura Conceitual, item 99).

### Evidenciação

As possibilidades e formas de evidenciação de informações aos usuários do conjunto de demonstrações financeiras variam desde a apresentação das demonstrações financeiras, informações entre parêntesis, quadros demonstrativos e suplementares, parecer e comentários dos auditores, até relatórios dos dirigentes.

No BP, na DRE, na DMPL, DLPA, DOAR, DFC e DVA, as informações básicas a serem demonstradas têm alguns parâmetros pré-estabelecidos de apresentação que são proveitosos para análises de rendimento, tendências, eficiência, restrições, investimentos realizados, etc. A respeito da prioridade de local de evidenciação de informações, o FASB declara que

A evidenciação de informações sobre itens das demonstrações financeiras e sua mensuração que podem ser fornecidas por notas ou entre parênteses no corpo das demonstrações financeiras, por informações suplementares ou por outros meios de *financial reporting* não são substitutos do reconhecimento nas demonstrações financeiras em itens que encontram os critérios de

reconhecimento. Geralmente, a informação mais útil sobre ativos, passivos, receitas, despesas e outros itens das demonstrações financeiras e sua mensuração (que dão a melhor combinação de relevância e confiabilidade) deveria ser reconhecida nas demonstrações financeiras (FAC 5, item 9).

Como foi visto, fora dos formatos padrões de DFs e relativamente engessados existem relatórios e notas explicativas às demonstrações que, em forma textual, esclarecem dados relevantes suplementares que não se encaixam nas outras peças. O FASB reconhece que algumas informações são melhor apresentadas, ou só podem ser fornecidas, por notas às demonstrações financeiras ou informações suplementares. Estas informações são:

- a. Informações divulgadas em notas ou entre parêntesis no corpo das demonstrações financeiras, tais como as políticas contábeis significativas ou medidas alternativas para os ativos ou passivos, amplificam ou explicam informações reconhecidas nas demonstrações financeiras. Esse tipo de informação é essencial para a compreensão das informações financeiras reconhecidas nas demonstrações financeiras e tem sido durante muito tempo considerada como uma parte integrante das demonstrações financeiras preparadas de acordo com os princípios contábeis geralmente aceitos.
- b. As informações suplementares, tais como a divulgação dos efeitos das variações de preços, e outros meios de informação financeira, como a discussão e análise de gestão, para adicionar informações que nas demonstrações financeiras ou notas, incluindo as informações que podem ser relevantes, mas que não satisfaz todos os critérios de reconhecimento (FAC 5, item 7).

Para o IBRACON, “as notas devem fornecer, além das políticas e práticas contábeis, descrições de fatos ou eventos e detalhes de rubricas apresentadas nas demonstrações acima ou informações sobre valores que não são passíveis de inclusão naquelas demonstrações” (NPC 27, item 11).

Na visão do Instituto, o nível de detalhamento nas classificações das DFs ou NEs depende das exigências normativas, da natureza e função dos valores, Mas, de maneira geral, uma apresentação adequada exige:

- a. seleção e aplicação de práticas contábeis adotadas no Brasil, nos termos da NPC – Práticas Contábeis, Mudanças nas Estimativas e Correção de Erros;
- b. divulgação de informações materiais confiáveis, comparáveis e compreensíveis; e

c. divulgações adicionais suficientes para permitir que os usuários entendam o impacto de transações ou eventos específicos sobre a posição patrimonial e financeira, o resultado das operações e os fluxos de caixa (ou origens e aplicações de recursos) da entidade, considerando sua essência econômica. (NPC 27, item 15)

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO DO BRASIL**

Há no Brasil diversas instituições que legislam ou emitem normas a respeito do tratamento contábil de transações operadas pelas organizações. Algumas destas entidades pronunciam exclusivamente sobre regras contábeis técnicas e profissionais, como o CPC, o CFC e o IBRACON; outras, sobre aspectos contábeis e não contábeis de um segmento de mercado específico, como o CNAS, a SUSEP, a ANEEL, a CVM, o Banco Central do Brasil; o Congresso Nacional e as Assembleias Legislativas legislam sobre o funcionamento jurídico de determinados setores da economia, inserindo nos textos algumas seções relativas ao controle contábil; a Secretaria da Receita Federal emite instruções relativas a impostos federais que impactam a contabilidade das entidades e que dela necessitam para base de cálculo.

O referencial teórico brasileiro desta pesquisa é formado por um conjunto de normas e legislações que têm impacto direto nas operações registradas pela contabilidade do terceiro setor, o que inclui resoluções do CNAS e do CFC, pronunciamentos do CPC e do IBRACON e leis e medidas provisórias do governo.

Em 1993 foi instituído o Conselho Nacional de Assistência Social, um corpo consultivo vinculado à administração pública federal que tem como objetivo coordenar as políticas relativas à assistência social no país. Entre outras competências, o Conselho define por meio de resoluções, controles a serem mantidos pelas entidades que prestam assistência social, requisitos para a obtenção de certos benefícios fiscais e a forma de prestação de conta das entidades qualificadas como Entidade Beneficente de Assistência Social.

O Conselho Federal de Contabilidade foi criado em 1946 por meio do Decreto-Lei 9.295. Uma das suas atribuições, iniciada efetivamente em 1981, na aprovação do primeiro elenco de princípios fundamentais de contabilidade, é emitir normas técnicas e profissionais de contabilidade, auditoria, asseguração e perícia. Na última década os órgãos legislativos e normativos do país se mobilizaram para definir a reorganização necessária, bem como as responsabilidades de cada ente para a adequação do arcabouço contábil nacional aos padrões internacionais. Uma das necessidades do CFC, portanto, era estabelecer como suas normas seriam organizadas de modo a seguir a tendência das boas referências internacionais. O Conselho tem aprovado novos pronunciamentos elaborados a partir das normas do IASB e também alterado ou revogado normas com instruções que confrontam suas instruções. Em 13 de fevereiro de 2009 entrou em vigor a Res. CFC 1.156, que projeta para o período posterior à convergência a segregação de suas normas técnicas emitidas nas seguintes categorias:

- a) Societária – NBC TS – são as Normas Brasileiras de Contabilidade convergentes com as Normas Internacionais;
- b) do Setor Público – NBC TSP – são as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público, convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público;
- c) Específica – NBC TE – são as Normas Brasileiras de Contabilidade que não possuem Norma Internacional correspondente, observando as NBC TS;
- d) de Auditoria Independente de Informação Contábil Histórica – NBC TA – são as Normas Brasileiras de Auditoria convergentes com as Normas Internacionais de Auditoria Independente (ISAs) emitidas pela Federação Internacional de Contadores (IFAC);
- e) de Revisão de Informação Contábil Histórica – NBC TR – são as Normas Brasileiras de Revisão convergentes com as Normas Internacionais de Revisão (ISREs), emitidas pela IFAC;
- f) de Asseguração de Informação Não Histórica – NBC TO – são as Normas Brasileiras de Asseguração convergentes com as Normas Internacionais de Asseguração (ISAEs), emitidas pela IFAC;
- g) de Serviço Correlato – NBC TSC – são as Normas Brasileiras para Serviços Correlatos convergentes com as Normas Internacionais para Serviços Correlatos (ISRSs) emitidas pela IFAC;
- h) de Auditoria Interna – NBC TI – são as Normas Brasileiras aplicadas aos trabalhos de auditoria interna;



i) de Perícia – NBC TP – são as Normas Brasileiras aplicadas aos trabalhos de perícia.

A entidade emissora de normas contábeis que desde sua criação, em 2005, assume o principal papel de enunciar os parâmetros da informação contábil no Brasil em acordo com as normas internacionais é o CPC. Pela resolução 1.055/2005 do CFC, na qual o Comitê foi instituído, este órgão tem como objetivo emitir “Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza [...], visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais”. Num cenário com diversos órgãos normatizadores da contabilidade no Brasil, era necessário um órgão que centralizasse a emissão dos conceitos gerais e práticas contábeis às vezes recomendadas, às vezes obrigatórias no sentido da harmonização com as normas internacionais de contabilidade. Dos 28<sup>9</sup> pronunciamentos aprovados pelo CPC, 14 foram homologados pelo CFC em 2008 e 14 em 2009. Niyama e Silva (2007, p. 107) acrescentam que o CPC foi criado pela necessidade de haver, no Brasil, um órgão de representação democrática, cujo processo de elaboração de seus pronunciamentos também o fosse. Além disso, os autores afirmam em seguida que “apesar de a Lei [11.638/07] não nomear o CPC, a redação induz a possibilidade futura de uma unificação da normatização contábil no Brasil” na representação deste Comitê.

O IBRACON, denominado à época de Instituto de Auditores Independentes do Brasil (IAIB), foi formado em 1971 pela fusão de dois outros institutos representantes da profissão contábil, o Instituto dos Contadores Públicos do Brasil (ICPB) e o Instituto Brasileiro dos Auditores Independentes (IBAI), fundados nas décadas de 50 e 60,

---

<sup>9</sup> Até 09 de agosto de 2009.

respectivamente. Em 1982 a sigla foi modificada para IBRACON, Instituto Brasileiro de Contadores, por conta da abertura do quadro associativo para contadores não auditores. Porém, com a finalidade de, novamente, aplicar atenção diferenciada do órgão à profissão do auditor independente, em 2001 a sigla IBRACON passou a ser denominada Instituto dos Auditores Independentes do Brasil. Dois dos objetivos declarados no estatuto do instituto são interpretar e manifestar-se sobre princípios e normas de contabilidade oriundos de entidades normativas e emitir normas e pronunciamentos de auditoria independente e de contabilidade, promovendo a convergência com os equivalentes internacionais.

O CFC e o IBRACON são duas das seis entidades que compõem o CPC. Estes órgãos trabalham de forma harmônica e complementar, com encontros regulares entre seus representantes e coordenação para que suas normas dêem diretrizes alinhadas aos seus usuários, apesar de terem alguns enfoques diferentes. Desde 2001 as normas revisadas pelo IBRACON já deixavam evidências da absorção de conceitos e orientações do FASB, que, por sua vez, estão em processo de conciliação com os do IASC (hoje IASB). A força-tarefa do CFC para a adequação às normas internacionais foi mais evidente em 2008, impulsionada pelas publicações do CPC. Como parte de um processo ainda não finalizado, há ainda textos nas normas do IBRACON e CFC que precisam ser ajustados para a completa identificação com os pronunciamentos do CPC e IASB.

## **2.1 Base Conceitual e Demonstrações Financeiras**

Sendo a DOAR, a DMPL, a DLPA e a DFC demonstrações que apresentam a movimentação de grupos ou contas específicas do BP, e tendo a DVA as contas da DR

reorganizadas de forma a demonstrar a riqueza gerada, tornando notável a forma da sua distribuição, inclusive aos proprietários, os conceitos centrais a serem definidos pelas normas contábeis são os dos componentes do BP e da DR.

O Pronunciamento Conceitual Básico do CPC, com o mesmo conteúdo da NBC T 1 – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Financeiras do CFC<sup>10</sup>, foi elaborado a partir da tradução da estrutura conceitual do IASB emitida em 1989. No documento, os principais elementos contábeis do patrimônio foram conceituados nos seguintes termos:

- (a) *Ativo* é um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que resultem futuros benefícios econômicos para a entidade;
- (b) *Passivo* é uma obrigação presente da entidade, derivada de eventos já ocorridos, cuja liquidação se espera que resulte em saída de recursos capazes de gerar benefícios econômicos;
- (c) *Patrimônio Líquido* é o valor residual dos ativos da entidade depois de deduzidos todos os seus passivos (Estrutura Conceitual, item 49).

A definição destes componentes, segundo as normas, pode abranger itens que não satisfaçam os requisitos para o reconhecimento contábil. Portanto, para que a contabilidade registre um bem, direito, obrigação, receita ou despesa, devem ser atendidos todos os critérios de reconhecimento contábil descritos nas normas.

Outros conceitos dos itens patrimoniais ainda vigentes em 30 de agosto de 2009 e pronunciados pelo CFC na NBC T 3 – Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das demonstrações financeiras são:

Ativo compreende os bens, os direitos e as demais aplicações de recursos controlados pela entidade, capazes de gerar benefícios econômicos futuros, originados de eventos ocorridos;

---

<sup>10</sup> Sem qualquer exceção, os pronunciamentos do CPC até 30 de agosto de 2009 foram aprovados em seguida pelo CFC. Isto posto, quando citados nesta pesquisa os pronunciamentos do Comitê (a Estrutura Conceitual ou os CPCs) não serão informadas no texto as correspondências em normas do CFC, já que a localização nas normas tem a mesma referência. Esta correspondência é informada na seção de Referências, quando é, então, apresentada a Resolução do CFC que aprovou o pronunciamento citado.

Passivo compreende as origens de recursos representados pelas obrigações para com terceiros, resultantes de eventos ocorridos que exigirão ativos para a sua liquidação;

Patrimônio Líquido compreende os recursos próprios da Entidade, e seu valor é a diferença positiva entre o valor do Ativo e o valor do Passivo. Quando o valor do Passivo for maior que o valor do Ativo, o resultado é denominado Passivo a Descoberto. Portanto, a expressão Patrimônio Líquido deve ser substituída por Passivo a Descoberto (NBC T 3, item 2.2.1).

Os componentes da DR são as receitas e as despesas, e, de acordo com a estrutura conceitual acordada entre o CFC e o CPC, são conceituados nos seguintes termos:

(a) *Receitas* são aumentos nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de entrada de recursos ou aumento de ativos ou diminuição de passivos, que resultem em aumento do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de aporte dos proprietários da entidade; e

(b) *Despesas* são decréscimos nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de saída de recursos ou redução de ativos ou incremento em passivos, que resultem em decréscimo do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de distribuição aos proprietários da entidade (Estrutura Conceitual, item 70).

Na definição elaborada pelo IBRACON, receita e despesa são entendidas como:

Receita é a entrada bruta de benefícios econômicos durante o período que ocorre no curso das atividades ordinárias de uma empresa, quando tais entradas resultam em aumento do patrimônio líquido, excluídos aqueles decorrentes de contribuições dos proprietários, acionistas ou quotistas.

Despesa é saída ou decréscimo de recursos econômicos durante o período, que ocorre no curso das atividades ordinárias de uma empresa, excluídas as reduções patrimoniais decorrentes de pagamento de recursos efetuados aos proprietários, acionistas, ou cotistas (NPC 14, itens 4 e 6).

Pela norma do IBRACON, as receitas podem ser denominadas ou classificadas como receita operacional, receita não operacional, ganho ou receita (ou lucro) extraordinária(o) e as despesas como custo, despesa, despesa não operacional, prejuízo ou perda, ou prejuízo (ou perda) extraordinário(a) (NPC 14, itens 9 e 10).

O BP e a DR são formados por elementos que, quando não especificado um tratamento contábil diferenciado em norma específica para certa peculiaridade, recebem as regras gerais de reconhecimento, mensuração e evidenciação. Não havendo uma

norma específica para determinada natureza de receita, despesa, ativo ou passivo para as ETS, aplica-se o conceito e o tratamento contábil geral a estes componentes.

### 2.1.1 Reconhecimento

O reconhecimento contábil de um ativo depende de ser atestada a probabilidade de geração de benefícios futuros à entidade e da possibilidade de mensurar o valor ou custo do ativo em base confiável. Um passivo deve ser reconhecido quando for prevista a necessidade da saída de recursos econômicos para saldar uma obrigação vigente estimada em bases confiáveis (Estrutura Conceitual, itens 89 e 91).

“A receita é reconhecida na demonstração do resultado quando resulta em um aumento, que possa ser determinado em bases confiáveis, nos benefícios econômicos futuros provenientes do aumento de um ativo ou da diminuição de um passivo” (Estrutura Conceitual, item 92). No mesmo sentido, “as despesas são reconhecidas na demonstração do resultado quando surge um decréscimo, que possa ser determinado em bases confiáveis, nos futuros benefícios econômicos provenientes da diminuição de um ativo ou do aumento de um passivo” (Estrutura Conceitual, item 94 e NPC 14, item 36). Quando receitas e despesas são correlacionadas ao mesmo fato, seu registro deve ocorrer simultaneamente na DR sempre que possível, atendendo ao regime de competência. Porém, esta vinculação no resultado está sujeita ao atendimento do conceito das contrapartida de tais receitas e despesas.

“O reconhecimento e mensuração das receitas e despesas e, conseqüentemente, do resultado, dependem em parte dos conceitos de capital e de manutenção do capital usados

pela entidade na preparação de suas demonstrações contábeis” (Estrutura Conceitual, item 69). Se a intenção da entidade na preparação das DFs é enfatizar a manutenção do capital físico, a mensuração de seus ativos deve ser feita pelo método do custo corrente necessitando de revisão mais frequente dos valores contabilizados de forma a reconhecer a variação nos períodos em que houver modificação relevante no valor de mercado dos ativos mantidos pela entidade. Se, por outro lado, a ênfase dada nas DFs for o retorno sobre o capital investido pelos sócios, pela intenção da entidade de evidenciar a manutenção deste capital financeiro, a avaliação do patrimônio não necessita ser feita pelo método do custo corrente, nem há indicação do método a ser utilizado.

Os seguintes critérios devem ser atendidos para o reconhecimento de uma receita de serviços, segundo o item 23 da NPC 14:

- a. a importância da receita pode ser medida com segurança;
- b. for provável que os benefícios econômicos decorrentes da transação sejam percebidos pela empresa;
- c. o estágio da execução da transação no período possa ser medido com segurança; e
- d. os custos incorridos com a transação e os custos para completá-la possam ser medidos com segurança.

Para receitas de venda de produtos, também devem ter sido transferidos os riscos significativos e a empresa não deve mais deter o envolvimento gerencial contínuo em grau usualmente associado com a propriedade, nem o controle efetivo sobre os produtos vendidos (item 19).

### 2.1.2 Mensuração

Não existe na Estrutura Básica Conceitual uma recomendação sobre qual base de mensuração deve ser usada pelas organizações para seus ativos e passivos e,

consequentemente, suas receitas e despesas. As bases de mensuração reconhecidas pelo CFC e CPC são custo histórico, custo corrente, valor realizável e valor presente. A recomendação existente no último item da norma é que a Administração busque um equilíbrio entre a confiabilidade e a relevância da informação em valores. O Quadro 2.1 a seguir mostra a maneira como são mensurados ativos e passivos segundo as bases de mensuração reconhecidas pelo Pronunciamento Conceitual Básico.

<b>Método</b>	<b>Ativo</b>	<b>Passivo</b>
Custo Histórico	Os ativos são registrados pelos valores pagos ou a serem pagos em caixa ou equivalentes de caixa ou pelo valor justo <sup>11</sup> dos recursos que são entregues para adquiri-los na data da aquisição, podendo ou não ser atualizados pela variação na capacidade geral de compra da moeda.	Os passivos são registrados pelos valores dos recursos que foram recebidos em troca da obrigação ou, em algumas circunstâncias (por exemplo, imposto de renda), pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa que serão necessários para liquidar o passivo no curso normal das operações, podendo também, em certas circunstâncias, ser atualizados monetariamente.
Custo Corrente	Os ativos são reconhecidos pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa que teriam de ser pagos se esses ativos ou ativos equivalentes fossem adquiridos na data do balanço.	Os passivos são reconhecidos pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa, não descontados, que seriam necessários para liquidar a obrigação na data do balanço.
Valor Realizável (valor de realização ou de liquidação)	Os ativos são mantidos pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa que poderiam ser obtidos pela venda numa forma ordenada.	Os passivos são mantidos pelos seus valores de liquidação, isto é, pelos valores em caixa e equivalentes de caixa, não descontados, que se espera seriam pagos para liquidar as correspondentes obrigações no curso normal das operações da entidade.
Valor Presente	Os ativos são mantidos pelo valor presente, descontado do fluxo futuro de entrada líquida de caixa que se espera seja gerado pelo item no curso normal das operações da entidade.	Os passivos são mantidos pelo valor presente, descontado do fluxo futuro de saída líquida de caixa que se espera seja necessário para liquidar o passivo no curso normal das operações da entidade.

**Quadro 2.1 – Bases de mensuração das demonstrações financeiras**

Ainda sobre a mensuração de ativos, o CPC 01 observa a necessidade da redução ao seu valor recuperável pelo reconhecimento de uma perda por desvalorização, caso seu

<sup>11</sup> Valor justo é o valor pelo qual um ativo pode ser negociado ou um passivo liquidado entre partes interessadas, conhecedoras do assunto e independentes entre si, com a ausência de fatores que pressionem para a liquidação da transação ou que caracterizem uma transação compulsória (CPC 07, item 3).

valor contábil seja maior que o valor recuperável pela venda (líquido das despesas estimadas para realização da venda em condições normais de negociação) ou o valor em uso<sup>12</sup>. O procedimento de verificação do valor recuperável dos ativos é uma revisão periódica ao menos dos indicativos de perda de valor do ativo comparado com sua mensuração anterior.

A mensuração das receitas e despesas, pelo próprio conceito lhes dado pelo Pronunciamento Conceitual Básico, são consequência da mudança das mensurações dos ativos e passivos de cada entidade no decorrer do tempo, seja pelo surgimento ou desaparecimento, seja pela revisão da capacidade de gerar benefícios futuros de um ativo ou pela revisão do montante das obrigações presentes, sempre em bases confiáveis.

A orientação do IBRACON é que “a receita deve ser quantificada pelo valor justo do montante recebido ou a receber” (NPC 14, item 11).

### 2.1.3 Evidenciação

A normatização brasileira, por meio da NBC T 3, exige como regra geral que no conjunto de demonstrações financeiras estejam incluídas, além das NEs, as seguintes peças:

- a) Balanço Patrimonial (BP);
- b) Demonstração do Resultado (DR);
- c) Demonstração de Lucros e Prejuízos Acumulados (DLPA);
- d) Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL); e

---

<sup>12</sup> Valor em uso é o valor presente de fluxos de caixa futuros estimados, que devem resultar do uso de um ativo ou de uma unidade geradora de caixa. (CPC 01, item 5)



e) Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos (DOAR).

As fundações, as entidades sindicais e associações de classe, pelas NBC T 10.4 e 10.18, estão dispensadas de apresentarem a Demonstração de Lucros e Prejuízos Acumulados, que está contida, necessariamente, na Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido. Pela mesma razão, a NPC 27, não exige a apresentação da DLPA.

As microempresas e empresas de pequeno porte, de acordo com a NBC T 19.13, são autorizadas a apresentarem menos demonstrações obrigatórias, já que os recursos que movimentam e dispõem, inclusive para aplicar na elaboração de relatórios contábeis, são significativamente menores que uma empresa de médio ou grande porte. Assim, a elaboração de outras demonstrações além do Balanço Patrimonial e Demonstração do Resultado é a elas facultativa. A Lei Complementar nº 123/06 dá o critério para determinar o porte das organizações. Microempresa quando é gerada receita igual ou inferior a R\$ 240.000,00 anualmente e empresa de pequeno porte quando a organização obtém receita maior que R\$ 240.000,00 e igual ou inferior a R\$ 2.400.000,00 no ano-calendário. Um outro parâmetro de divisão entre empresas de grande porte e empresas de menor porte, usado pela verificação de aplicabilidade da Lei 11.638/07, é o que a própria lei diz no art. 3º: “Considera-se de grande porte, para fins exclusivos desta Lei, a sociedade ou o conjunto de sociedades sob controle comum que tiver, no exercício social anterior, ativo total superior a R\$ 240.000.000 [...] ou receita bruta anual superior a R\$ 300.000.000”.

Segundo o Decreto 3.100/99, Art. 11, § 2º, a prestação de contas das Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público inclui documentos como Balanço Patrimonial, Demonstração de Resultados do Exercício, Demonstração de Origens e

Aplicações de Recursos, Demonstração das Mutações do Patrimônio Social e Notas Explicativas das Demonstrações Contábeis, caso necessário.

A estrutura conceitual do CPC refere ao Balanço Patrimonial, à Demonstração de Resultado, à Demonstração dos Fluxos de Caixa e à Demonstração do Valor Adicionado como componentes comuns ao conjunto de DFs:

O conjunto completo de demonstrações contábeis inclui, normalmente, o balanço patrimonial, a demonstração do resultado, a demonstração das mutações na posição financeira (demonstração dos fluxos de caixa, de origens e aplicações de recursos ou alternativa reconhecida e aceitável), a demonstração das mutações do patrimônio líquido, notas explicativas e outras demonstrações e material explicativo que são parte integrante dessas demonstrações contábeis. Podem também incluir quadros e informações suplementares baseados ou originados de demonstrações contábeis que se espera sejam lidos em conjunto com tais demonstrações (Estrutura Conceitual, item 7).

Em virtude dos diferentes posicionamentos de normas e legislações brasileiras sobre os itens que são considerados formadores do conjunto completo de DFs, é apresentada no Quadro 2.2 a comparação normativa:

<b>Índice</b>	<b>NBC T 3</b>	<b>NBC T 10.4 e 10.18</b>	<b>NBC T 19.13</b>	<b>Estrutura Conceitual CPC e CFC</b>	<b>Decreto 3.100/99</b>
Balanço Patrimonial	Inclui	Inclui	Inclui	Inclui	Inclui
Demonstração do Resultado	Inclui	Inclui	Inclui	Inclui	Inclui
Demonstração de Lucros e Prejuízos Acumulados	Inclui	Dispensa	Dispensa para MPEs	Não inclui	Não inclui
Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido	Inclui	Inclui	Dispensa para MPEs	Inclui	Inclui
Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos	Inclui	Inclui	Dispensa para MPEs	Inclui	Inclui
Demonstração dos Fluxos de Caixa	Não inclui	Não inclui	Não inclui	Inclui	Não inclui
Notas Explicativas	Inclui	Inclui	Inclui	Inclui	Inclui

**Quadro 2.2 – Comparação do posicionamento de órgãos normatizadores brasileiros sobre o conjunto completo de demonstrações financeiras.**

A NBC T 3 e a NPC 27 determinam que as contas do ativo devem ser apresentadas por ordem crescente de realização e o passivo por ordem crescente de

vencimento ou exigibilidade. Além da disposição dos ativos e passivos pela ordem de vencimento e exigibilidade, as contas devem ser segregadas entre curto e longo prazo, tendo marco divisor o ciclo operacional<sup>13</sup> claramente identificável ou um exercício social a partir da data-base do BP para a realização do ativo ou do vencimento do passivo. O CFC, entretanto, estabelece que o prazo do ciclo operacional é o marco quando este for superior a um exercício, enquanto a posição do IBRACON é a preferência para o ciclo, independente da duração, desde que identificado claramente.

Os eventos relativos ao Patrimônio Líquido ou Social podem ser classificados em contas diferentes, a depender da natureza de evento ocorrido. Recursos diretamente aportados pelos sócios diferenciam-se de recursos doados por terceiros, que, por sua vez, diferenciam-se de superávits gerados pelos esforços da própria entidade. As segregações dentro do Patrimônio Social são úteis para tomada de decisões ao, por exemplo, informar ao usuário de restrições sobre certo ativo que impeçam seu usufruto ou distribuição (Estrutura Conceitual, item 65). As contas de patrimônio têm a nomenclatura mais padronizada que as de ativo e passivo.

O Patrimônio Líquido de uma empresa é composto de contas de Capital, Reservas e Lucros ou Prejuízos Acumulados (NBC T 3, item 2.2.12). O IBRACON, na ainda não revisada NPC 27, item 64, permite a última conta do Patrimônio Líquido ser denominada Lucros ou Prejuízos Acumulados. Na apresentação do BP e de NEs de uma ETS deve haver mudança na nomenclatura de determinadas contas. A conta Capital deve ser substituída por Patrimônio Social e a conta Lucros ou Prejuízos Acumulados por Superávit ou Déficit do Exercício (NBC T 10.19, item 3.2). O Patrimônio Social de uma

---

<sup>13</sup> O ciclo operacional de uma entidade é definido como o período entre a aquisição de materiais utilizados na produção e sua realização na forma de dinheiro ou equivalente a dinheiro. (NPC 27, item 56)

ETS, com o número de contas mais restrito e com as descrições ajustadas à sua natureza, seria composto de:

- a) Patrimônio Social: são os valores aportados pelos titulares ou sócios e os decorrentes de incorporação de reservas e superávits;
- b) Reservas de Patrimônio<sup>14</sup>: correspondem a valores de natureza preestabelecida que não transitaram pelo resultado antes de serem incorporados ao patrimônio;
- c) Ajustes de Avaliação Patrimonial: são as contrapartidas de aumentos ou diminuições de valores atribuídos a elementos do ativo e do passivo, em decorrência de sua avaliação a valor justo, nos casos previstos na legislação, enquanto não computados no resultado em obediência ao regime de competência;
- d) Reservas de Superávits: são parcelas de superávits destinados à reserva por determinação legal ou estatutária;
- e) Déficits Acumulados: são déficits ainda não compensados, apresentados como parcela redutora do Patrimônio Social.

As NBC T 10.4 e 10.18 orientam que a nomenclatura Demonstração do Resultado, nas fundações, entidades sindicais e associações de classe, deve ser substituída por Demonstração do Superávit ou Déficit e a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido por Demonstração das Mutações do Patrimônio Social.

Não existe um modelo padrão de apresentação das receitas e despesas na DR, segundo a estrutura conceitual. A orientação recebida pelo CFC e CPC na norma é que a

---

<sup>14</sup> As Reservas de Capital, pela permissão das legislações anteriores, recebiam valores de, por exemplo, as doações e subvenções para investimentos e prêmios na emissão de debêntures. Hoje não existe mais previsão nas leis das sociedades anônimas para lançamento destes eventos diretamente no Patrimônio, sem antes transitar pelo Resultado. Mesmo assim, normas como a NBC T 10.19, aplicáveis a ETS e emitidas antes de modificações das leis neste ponto, orientam a contabilização de certas naturezas de doação diretamente no Patrimônio.

disposição das contas e dos subtotais seja feito de forma que melhor contribua para a tomada de decisão dos usuários das DFs. A norma contábil cita possibilidades de segregações, como resultados de operações rotineiras e não rotineiras, como de totalizações intermediárias antes do resultado líquido, margem bruta, resultado antes dos impostos. A NBC T 3, item 3.2.3, na versão em vigor em agosto de 2009, com o apoio da NPC 27, item 78 – que destaca adicionalmente linhas relativas a equivalência patrimonial e informações extras a acionistas – afirmam que a demonstração do resultado deve evidenciar, no mínimo:

- a) as receitas decorrentes da exploração das atividades-fins;
- b) os impostos incidentes sobre as operações, os abatimentos, as devoluções e os cancelamentos;
- c) os custos dos produtos ou mercadorias vendidos e dos serviços prestados;
- d) o resultado bruto do período;
- e) os ganhos e as perdas operacionais;
- f) as despesas administrativas com vendas, financeiras e outras, e as receitas financeiras;
- g) o resultado operacional;
- h) as receitas e despesas e os ganhos e perdas não decorrentes das atividades-fins;
- i) o resultado antes das participações e dos impostos;
- j) as provisões para impostos e contribuições sobre o resultado;
- l) as participações no resultado;
- m) o resultado líquido do período.

Além das normas voltadas para as organizações de maneira geral, para atender à NBC T 10.19 as ETS devem segregar o registro nas contas de resultado e o superávit ou déficit, sempre que possível, de acordo com as distintas naturezas das atividades realizadas pela organização. Se, por exemplo, as fontes de receita de um conselho de classe profissional são as contribuições de manutenção do registro dos profissionais associados e venda de ingressos para eventos promovidos aos associados, os registros destas receitas, bem como dos custos e despesas correlacionados a elas, devem ser

apresentados separadamente na DR, de modo a evidenciar o resultado advindo de cada atividade.

O princípio básico das notas explicativas às demonstrações financeiras é o suplemento de informações aos usuários a respeito do que foi evidenciado de forma resumida nas peças contábeis em formato padrão e também do que não pôde ser contemplado nos modelos preestabelecidos para tais demonstrações. Pelas NBC T 6, 10.4 e 10.18, o conteúdo das notas explicativas inclui “informações de natureza patrimonial, econômica, financeira, legal, física e social, bem como os critérios utilizados na elaboração das demonstrações financeiras e eventos subsequentes ao balanço”. Adicionalmente à evidenciação mínima padrão estabelecida pela NBC T 6, ETS, que também atendem a NBC T 10.19, item 3.3, devem ter suas demonstrações financeiras

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 as 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 possa 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 seguros 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 a isenção de tributos e contribuições devem evidenciar suas receitas com e sem gratuidade, de forma segregada, e os benefícios fiscais gozados.

O IBRACON ressalta que a necessidade de divulgação varia de acordo com normas específicas emitidas e também da dimensão, natureza e função dos valores envolvidos (NPC 27, item 70). Lembra que normalmente as empresas divulgam itens tais como os supracitados a), f), g) e h), e que deveriam também incluir a forma legal da entidade (item 95).

As NBC T 10.4 – Fundações e NBC T 10.18 – Entidades sindicais e associações de classe exemplificam itens que poderiam ser declarados em NEs, adicionalmente aos mencionados na norma geral para as ETS:

- a) as principais atividades desenvolvidas pela Fundação, Entidade Sindical ou Associação de classe;
- b) os investimentos relevantes efetuados no período e os anteriormente existentes;
- c) a origem e a natureza das principais doações e outros recursos de valor significativo;
- d) os detalhes dos financiamentos a longo prazo; e
- e) os detalhes das contingências na data do encerramento do exercício e dos prováveis efeitos futuros.

## **2.2 Ativos Específicos do Terceiro Setor (coleções de museus, prédios históricos, livros de bibliotecas, animais de zoológico)**

As normas brasileiras pouco tratam especificamente sobre ativos que normalmente são propriedade ou estão sob o controle de ETS, e que as diferem das outras entidades. Quando fazem referência a algum deles, o objetivo primordial da norma não é definir regras acerca do reconhecimento, mensuração ou evidenciação daquela natureza singular de ativo. Logo, algumas inferências sobre as regras gerais devem ser feitas quando da necessidade de incluir tais itens no sistema de informação contábil das entidades.

Uma das primeiras ponderações a respeito de ativos específicos que passam a ser controlados por uma ETS, como coleções de museus, prédios históricos, livros de bibliotecas e animais de zoológico, e cuja contabilização deve ser feita é verificação da natureza de sua essência. O Pronunciamento Conceitual Básico elenca as características da informação contábil. Embora o atendimento a todas elas seja necessário na apresentação das demonstrações financeiras, destaca-se nesta seção da pesquisa a chamada primazia da essência sobre a forma. Essa premissa deve ser levada em consideração na apropriação inicial dos eventos, quando é definido onde reconhecer, por quanto valorizar o objeto de registro e como divulgar informações sobre o item em questão. Os ativos em estudo não são na realidade produzidos ou adquiridos e comercializados como mercadorias, não têm a rotatividade que têm os estoques, ao contrário, têm caráter permanente e raras são as ocasiões em que são alienados. Nos termos da norma brasileira, são evidenciados no grupo Investimentos os ativos “bens e direitos que não se destinem à manutenção das atividades-fins da entidade” e no grupo Imobilizado se forem “bens e direitos, tangíveis e intangíveis, utilizados na consecução das atividades-fins da entidade” (NBC T 3, item 2.2.10). Via de regra, os ativos específicos do terceiro setor a que esta pesquisa se refere são utilizados nas atividades-fim das entidades que os possuem ou controlam.

Segundo o item 5 do CPC 28, “*propriedade para investimento* é a propriedade (terreno ou edifício – ou parte de edifício – ou ambos) mantida (pelo proprietário ou pelo arrendatário em arrendamento financeiro) para auferir aluguel ou para valorização do capital ou para ambas”. São propriedades para investimento as usadas na produção ou fornecimento de bens e serviços ou para finalidades administrativas, assim como não as



são as mantidas para venda no curso ordinário do negócio. A norma, item 14, reconhece ser necessário julgamento na avaliação se um ativo pode ser classificado como propriedade de investimento ou não.

É permitida na normatização contábil brasileira a reavaliação de ativos, desde que também permitida por Lei (CPC 27, itens 29 e 31). Para o IBRACON, “denomina-se Reavaliação o resultado derivado da diferença entre o valor líquido contábil dos bens (custo corrigido monetariamente líquido das depreciações acumuladas) e o valor de mercado, sendo este um procedimento optativo” (NPC 24, item 2). Para o CPC, a comparação do valor contábil deve ser feita com o valor justo. O Instituto pela norma supracitada e o CPC 27 restringem a aplicação da reavaliação somente aos bens tangíveis do ativo imobilizado e proíbem a aplicação da reavaliação a itens individualmente escolhidos dentro de uma categoria. Se decidido que será feito o procedimento de reavaliação a uma classe de ativos imobilizados, o registro do valor reavaliado deve ser feito para toda a categoria. Os seguintes conceitos são utilizados pelo IBRACON na norma referente a reavaliação:

**Custo Corrigido ou Custo Atualizado Monetariamente:** é o custo original representado pelo montante de caixa ou equivalente de caixa dado em pagamento pela aquisição de um bem, por ocasião de sua compra ou construção, considerado em termos de moeda de poder aquisitivo constante, ou seja, corrigido monetariamente;

**Valor de Mercado:** é o valor de entrada que a empresa despenderia no mercado para repor o ativo, considerando-se uma negociação normal entre partes independentes e isentas de outros interesses. Esse valor deve considerar o preço à vista de reposição do ativo, contemplando as condições de uso em que o bem se encontra;

**Valor Líquido Contábil:** é o montante pelo qual um bem está registrado na contabilidade e refletido no balanço patrimonial, seja pelo valor de custo corrigido, seja pelo valor de mercado (reavaliação), líquido da correspondente depreciação, amortização ou exaustão acumulada;

**Valor Recuperável:** é o montante que a empresa espera recuperar pelo uso futuro de um ativo nas suas operações, incluindo seu valor residual na baixa (NPC 24, item 10).

### 2.2.1 Reconhecimento

O reconhecimento de um ativo imobilizado só pode ocorrer quando há expectativa de geração de benefícios econômicos futuros à entidade que detém seu controle e quando for possível atribuir valor àquele recurso. Então, seja pela compra, pelo recebimento como doação, subvenção ou contribuição, seja por geração espontânea, o reconhecimento do bem deve ser feito quando alcançados os requisitos de atendimento do conceito de ativo e de sua mensuração.

Faz-se necessário argumentar brevemente acerca do reconhecimento de ativos relacionados à pecuária, no caso dos zoológicos. Além de adições ao patrimônio ocorridas por doação ou compra, o reconhecimento no ativo de animais de zoológico também é feito por geração natural e independente da intervenção de terceiros, como no nascimento de animais, e a adição no ativo é feita em contrapartida a receitas (Res. CFC 750, art. 9,º § 3º, complementada pela Res. CFC 774, item 2.6.3).

Custos de substituição de parte de um ativo imobilizado são incorporados ao ativo quando esta reposição aumentar o potencial de benefício esperado do bem, desde que este adicional satisfaça as características de reconhecimento de um ativo.

Os ativos fixos geralmente sofrem desgaste e obsolescência com o passar do tempo e pelo seu uso. Esses fenômenos ocasionam a perda de rendimento, da capacidade de gerar benefícios futuros, de valor de revenda ou valor de uso e devem ser reconhecidos na contabilidade na forma de depreciação. A depreciação deve ser apropriada no sistema contábil em base sistemática estabelecida a partir da vida útil estimada para cada bem,

individualmente. “O método de depreciação usado deve refletir o padrão em que os benefícios econômicos do ativo são consumidos pela empresa” (NPC 7, item 36). O consumo dos benefícios econômicos não é uniforme e previsível desde sua aquisição. Em consequência disto, devem ser feitas revisões periódicas sobre a capacidade do método de depreciação refletir de forma condizente o consumo dos benefícios econômicos do ativo. Em caso de disparidade do critério com a realidade que cause impacto relevante na contabilidade, é necessário ajustar o sistema de cálculo.

Se atendidos os critérios de reconhecimento de um ativo e este ativo atender ao conceito dado pelo CPC para propriedade de investimento, é possível o reconhecimento de prédios históricos sob controle ou administração de uma ETS como estas propriedades. Dentro dos critérios de reconhecimento de um ativo está a possibilidade de mensuração de seus custos com confiabilidade, que “incluem custos inicialmente incorridos para adquirir uma propriedade para investimento e custos incorridos subsequentemente para adicionar a, substituir partes de, ou prestar manutenção à propriedade” (CPC 28, item 17).

A entidade avalia, segundo esse princípio de reconhecimento, todos os custos da propriedade para investimento no momento em que eles são incorridos e incluem aqueles inicialmente incorridos para adquirir uma propriedade para investimento e os incorridos subsequentemente para adicionar a, substituir partes de, ou prestar manutenção à propriedade.

Há duas maneiras de modificar o valor de um ativo após o reconhecimento inicial: pelo reconhecimento de imparidade e da reavaliação. Avaliações periódicas do valor recuperável dos ativos específicos do terceiro setor são necessárias, pois a flutuação das

expectativas de recuperação pode ser ainda mais intensa que de ativos do segundo setor. Sabe-se que o primeiro procedimento de reavaliação de ativos é opcional, mas o IBRACON normatiza que o prazo máximo de revisão da necessidade de reconhecimento de variação no valor reavaliado é anualmente para ativos em que há alta volatilidade nos valores de mercado, a cada quatro anos para ativos em cuja natureza o valor de mercado não tenha oscilado e a bens adquiridos após a última reavaliação, e num sistema rotativo com cronogramas definidos por período cobrindo todos os ativos que têm natureza dentro dos programas de reavaliação. O CPC 27, item 34, dá prazos máximos semelhantes baseado na oscilação do valor justo e, quanto a ativos em que o valor de mercado não tenha oscilado significativamente, o período para nova avaliação pode ser a cada três ou cinco anos.

Pela NPC (item 34) e pelo CPC 27 (item 39), quando o valor reavaliado é superior ao contábil, o reconhecimento da reavaliação é feita diretamente no patrimônio e se o valor for reduzido, abate-se da conta patrimonial até seu limite, reduzindo posteriormente à anulação do saldo patrimonial o resultado do exercício.

### 2.2.2 Mensuração

A avaliação inicial dos ativos em estudo pode ser feita dentro dos quatro métodos de mensuração aceitos pelo Pronunciamento Conceitual Básico. O custo histórico típico de um ativo imobilizado é o equivalente ao preço à vista na data da aquisição. Em uma aquisição a um prazo que excede as condições normais de crédito, este excedente é adicionado ao resultado, e não ao ativo.

Nos casos de aquisição em uma permuta de ativos, pela NPC 7 do IBRACON, item 27, “o custo de um bem adquirido nestas condições é o equivalente ao valor contábil do ativo entregue, ajustado pelo montante do numerário ou equivalente recebido ou pago”. Diferentemente, a postura do CPC é que o ativo adquirido por meio de troca seja mensurado pelo valor justo a não ser que a operação não tenha natureza comercial ou que o valor justo dos ativos recebido e cedido não possa ser mensurado seguramente, o que representa um conflito interno nas normas brasileiras. Somente “se o ativo adquirido não for mensurável ao valor justo, seu custo é determinado pelo valor contábil do ativo cedido” (CPC 27, item 24). Para o CPC,

O valor justo de um ativo para o qual não existem transações comparáveis só pode ser mensurado com segurança: (a) se a variabilidade da faixa de estimativas de valor justo razoável não for significativa ou (b) se as probabilidades de várias estimativas, dentro dessa faixa, puderem ser razoavelmente avaliadas e utilizadas na mensuração do valor justo. Caso a entidade seja capaz de mensurar com segurança tanto o valor justo do ativo recebido como do ativo cedido, então o valor justo do segundo é usado para determinar o custo do ativo recebido, a não ser que o valor justo do primeiro seja mais evidente (CPC 27, item 26).

Na existência de um mercado razoável para negociação destes bens, o custo corrente poderia ser a forma mais adequada de valoração do ativo, pelo montante que seria recebido caso o ativo fosse adquirido na data de encerramento das DFs, com o ônus à entidade de manter o critério de atualização do valor de reposição a cada fechamento contábil. Com a mesma hipótese de haver um mercado de compra e venda destes ativos, e de não serem liquidados às pressas, sua mensuração poderia ser feita com base no valor de caixa ou equivalente que a entidade poderia recuperar na venda de forma ordenada.

A quarta possibilidade de dar valor a um ativo é avaliar a expectativa de fluxo líquido de entrada de caixa proveniente do ativo quando no patrimônio da entidade, trazido a valor presente.

Nos casos de doações e subvenções em ativos não monetários, é prioritária a valorização do bem pelo valor justo. Referindo-se a subvenções governamentais em ativos não monetários, o CPC considera que “apenas na impossibilidade de verificação desse valor justo pode ser [feita] a atribuição de valor nominal” (CPC 07, item 23). Ainda que com algum nível de julgamento profissional, é possível determinar o valor justo por consulta a transações negociadas no mercado pela consulta a laudos de especialistas. De maneira geral, é evidenciado nestes laudos a expectativa de vida útil e a opinião do valor de transação do bem entre partes interessadas independentes. Na impossibilidade de, com bases razoáveis, identificar o valor justo do ativo, outra forma possível de dar valor ao bem, quando este foi recebido como doação, é pelo valor residual contábil do doador na data da transferência, quando a contabilidade do doador usava critérios condizentes com a vida útil estimada do ativo.

Os animais de zoológico são representados não pelos que são negociados no mercado, de *commodities* como o boi gordo. Ao contrário, a formação das amostras de animais de zoológico é feita quase em sua totalidade por espécies incomuns ao mercado de comércio legalizado, fato que impede a constatação de transações corriqueiras de compra e venda. No caso de ativos como animais nascidos na propriedade do zoológico, o custo de manutenção para o desenvolvimento do ativo pode ser adicionado ao patrimônio até os limites do valor recuperável do ativo.

Em propriedades de investimento mantidas para arrendamento, o custo inicial ocorre pelo “menor entre o valor justo da propriedade e o valor presente dos pagamentos mínimos do arrendamento. Montante equivalente deve ser reconhecido como passivo de acordo com o mesmo item” (CPC 28, item 25). A entidade que contabiliza uma

propriedade de investimento deve escolher, para mensurações após o reconhecimento inicial, o método do valor justo ou o método de custo, aplicando o método escolhido a todas as propriedades de investimento<sup>15</sup>.

Na revisão dos valores recuperáveis dos ativos, uma ETS também se depara com a dificuldade de encontrar um mercado ativo para a obtenção dos preços de negociação de ativos. O CPC 1 orienta que, em casos em que não exista valor de venda obtido em base confiável, o valor em uso pode ser adotado como o único parâmetro para apontar o valor recuperável.

Para o IBRACON, “reavaliação significa a adoção do valor de mercado para os bens reavaliados, abandonando-se para estes o princípio do custo original corrigido monetariamente” (NPC 24, item 3). Pelo CPC 27, que entrará em vigor a partir do exercício de 2010, o ativo imobilizado que possui característica que permita a valoração confiável pelo valor justo pode ser mensurado, “se permitido por lei, pelo seu valor reavaliado, correspondente ao seu valor justo à data da reavaliação menos qualquer depreciação e perda por redução ao valor recuperável acumuladas subsequentes” (CPC 27, item 31). Nesta norma em que são ampliadas as possibilidades de valoração por considerar o valor justo como referência de reavaliação, o CFC abre a possibilidade de estimar este valor usado uma abordagem de receitas esperadas ou de custo de reposição depreciado, se não puderem ser obtidas evidências de transações de mercado.

---

<sup>15</sup> Consultar o mencionado pronunciamento para maiores esclarecimentos tendo em vista sua extensão e complexidade.

### 2.2.3 Evidenciação

Enquanto não estiverem prestes a serem vendidos ou doados – situação não corriqueira – os ativos em questão devem ser classificados no ativo não circulante, na seção de investimentos ou imobilizado, a depender do papel do ativo nas operações da entidade.

As notas explicativas obrigatórias pelas ETS aplicáveis a tais ativos contemplam o resumo das principais práticas contábeis, a divulgação de restrições relacionadas e a origem e a natureza das principais doações e outros recursos de valor significativo. O IBRACON requer, adicionalmente, a divulgação do método de depreciação e estimativas de vida útil dos ativos, pois este procedimento se utiliza de julgamento profissional. Assim, “a divulgação dos métodos adotados e das vidas úteis estimadas ou taxas de depreciação fornece aos usuários das demonstrações financeiras informações que lhes permitem analisar as políticas selecionadas pela administração e fazer comparações com outras empresas” (NPC 7, item 55).

Como resultado da adequação da norma brasileira às regras internacionais, foram encontradas nesta pesquisa correspondências muito precisas relativas à divulgação de eventos e circunstâncias envolvendo o ativo imobilizado e propriedades de investimento. Para não serem repetidas as mesmas informações no corpo desta pesquisa – excetuando-se uma ou outra expressão de diferente tradução ou de referência interna ao próprio conjunto normativo que em nada muda a essência das requisições – foi elaborado o Quadro 2.3 a seguir. As informações originalmente emitidas pelo IASB estão na seção 3.2.3 desta dissertação.



<b>Assunto de divulgação</b>	<b>Norma nacional</b>	<b>Norma internacional</b>
Para cada categoria de ativo imobilizado	CPC 27 e NBC T 19.1, item 73	IAS 16, item 73
Outras situações porventura existentes envolvendo o imobilizado	CPC 27 e NBC T 19.1, item 74	IAS 16, item 74
Para itens imobilizados apresentados em valores reavaliados	CPC 27 e NBC T 19.1, item 77	IAS 16, item 77
Para cada classe de ativos que sofreram imparidade	CPC 1, item 121	IAS 36, item 126
Para cada desvalorização ou reversão de desvalorização relevante durante o período para um ativo individual ou para uma unidade geradora de caixa	CPC 1, item 124	IAS 36, item 130
Quando há propriedades de investimento contabilizadas	CPC 28, item 75	IAS 40, item 75
Quando as propriedades de investimento estão contabilizadas pelo método do valor justo	CPC 28, item 76 e 77	IAS 40, item 76 e 77
Quando as propriedades de investimento estão contabilizadas pelo método do custo	CPC 28, item 78 e 79	IAS 40, item 78 e 79

**Quadro 2.3 – Correlação das exigências de divulgação sobre ativos imobilizados e propriedades de investimento entre normas brasileiras e internacionais.**

Além de alguns itens semelhantes aos pronunciamentos do CFC e do IASB, o IBRACON exige as seguintes divulgações em NES para ativos que foram objeto de reavaliação:

- b) o histórico [...] da reavaliação;
- c) o sumário das contas objeto da reavaliação e respectivos valores;
- d) o efeito no resultado do exercício, oriundo das depreciações, amortizações ou exaustões sobre a reavaliação, e baixas posteriores;
- e) o tratamento quanto a [...] participações;
- f) tratamento e valores envolvidos quanto a impostos e contribuições e correção monetária especial (artigo 2º da Lei 8200/91) eventualmente contida na reserva de reavaliação (NPC 24, item 67).

### **2.3 Doações e Contribuições**

Por terem como missão a execução de ações típicas do Estado, das quais o retorno financeiro e econômico, quando obtido, geralmente não é atrativo para o investimento no mercado privado, as ETS não geram superávits suficientes a ponto de serem independentes de aportes externos constantes. Algumas entidades, como as de fins filantrópicos, dependem constantemente de doações e contribuições para a manutenção das suas atividades.

A definição de contribuições segundo a NBC T 10.16 – Entidades que Recebem Subvenções, Contribuições, Auxílios e Doações, norma revogada em 2005, era:

transferências derivadas da lei orçamentária, concedidas por entes governamentais a autarquias, fundações e a entidades sem fins lucrativos, destinadas à aplicação em custeio e manutenção destas, sem contrapartida direta do beneficiário dos recursos em bens e serviços, ou determinadas por lei especial anterior, para o atendimento de investimentos ou inversões financeiras.

Entretanto, contribuições podem ser recebidas por entidades também do setor não governamental.

### 2.3.1 Reconhecimento

As receitas das ETS, segundo a NBC T 10.19, devem ser reconhecidas obedecendo as diretrizes de competência e oportunidade e mediante documento hábil. Complementarmente, a Estrutura Conceitual, incorporada ao rol de normas do CFC e pronunciamentos do CPC, com enfoque mais teórico, ligado aos conceitos dos componentes contábeis e alinhado com as normas internacionais, determina que o reconhecimento de uma receita depende da identificação de um benefício econômico futuro adicional, seja pelo aumento de um ativo, seja pela diminuição ou extinção de uma obrigação. Ainda que os textos das duas normas tratem paralelamente do reconhecimento da receita e com parâmetros diferenciados, não há conflito aparente nas suas diretrizes limitando a análise àqueles textos.

O CFC, entretanto, emitiu a Resolução CFC 750/93, onde foram enunciados os princípios fundamentais de contabilidade a serem adotados pelos contabilistas no Brasil. No Art. 9º, § 3º, IV, seção do princípio da competência, a norma declara que no reconhecimento de doações e subvenções, o contabilista deverá obedecer o regime de

competência ao registrar o evento quando do recebimento efetivo de tais recursos. Desta maneira, a norma exclui por completo a possibilidade de a receita ser registrada em contrapartida a uma conta de recebíveis, mesmo que com a probabilidade alta ou a certeza do seu futuro recebimento pelas ETS.

No texto da norma específica para fundações, o CFC já permite, nas entrelinhas, o reconhecimento das doações e contribuições no momento do ingresso do ativo ou a partir da probabilidade alta do seu ingresso próximo. De acordo com a norma, nas fundações, as “receitas de doações e contribuições para custeio são consideradas realizadas quando [...] da comunicação dos doadores, [...] devendo ser apropriadas [no resultado], em bases mensais, de acordo com os períodos a serem beneficiados, quando estes forem identificáveis” (NBC T 10.4, item 2.3).

De acordo com a NBC T 10.19, a diferenciação do tratamento contábil de doações, subvenções e contribuições para uma ETS é feita de acordo com a finalidade do recurso recebido. Se o objetivo for investimento, a contabilização se dá a crédito de patrimônio social. Se, entretanto, é o custeio das atividades corriqueiras da entidade, o crédito é feito em receitas. Também pela mesma norma, nos casos em que é condição a aplicação das receitas em um objeto específico, também há necessidade de registro em contas contábeis separadas das contas gerais de receitas. Para as fundações, o tratamento a ser dado é o mesmo: “As doações e contribuições para custeio são contabilizadas em conta de receita. As doações e subvenções patrimoniais são contabilizadas no patrimônio social” (NBC T 10.4 – Fundações, item 2.2).

As normas e a legislação aplicada à contabilidade tendem a reduzir as possibilidades do lançamento de variações em ativos anteriormente permitidas

diretamente ao Patrimônio. Quanto ao aumento patrimonial por doações de caráter permanente e subvenções, o item 33 da Res. CFC 1.152/09 observa que

a Lei 11.638/07 e a Medida Provisória 449/08 revogaram a possibilidade de registro [...] das doações e das subvenções para investimentos diretamente em conta de Reserva de Capital, no Patrimônio Líquido. Dessa forma, os correspondentes valores passarão a ser lançados em conta de resultado do exercício ou do período, nas condições expostas pelas normas correspondentes que tratam desses itens. O art. 195-A da Lei nº. 6.404/76, introduzido pela Lei nº. 11.638/07, reza: “A assembléia geral poderá, por proposta dos órgãos da administração, destinar para a reserva de incentivos fiscais a parcela do lucro líquido decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos [...]”.

### 2.3.2 Mensuração

A receita, conforme seu conceito, se efetiva pelo aumento da expectativa de geração futura de benefícios econômicos, sendo uma possibilidade a entrada de ativos, que pode ser a própria doação. A mensuração da receita é dependente da mensuração inicial ou da variação das mensurações dos ativos e passivos, cujo critério depende, também, de suas naturezas e do uso que a instituição faria sobre o componente patrimonial.

Em referência ao uso do custo como base de valor, o CFC argumenta e conclui:

No caso de doações recebidas pela Entidade, também existe a transação com o mundo exterior e, mais ainda, com efeito quantitativo e qualitativo sobre o patrimônio. Como a doação resulta em inegável aumento do Patrimônio Líquido, cabe o registro pelo valor efetivo da coisa recebida, no momento do recebimento, segundo o valor de mercado (Res. CFC 774/94, item 2.4.1).

Não foi encontrada outra citação sobre a mensuração de doações e contribuições nas normas brasileiras. A expressão “valor efetivo da coisa recebida, no momento do recebimento, segundo o valor de mercado” exclui as possibilidades de mensuração pelo custo histórico (porque a transação não é uma operação de compra e venda), pelo custo

corrente (porque a mensuração deve ser feita no momento do recebimento da doação, e não na data do balanço), pelo valor realizável (pois o intuito é manter o bem, e não vendê-lo) e pelo valor presente (pois a resolução do CFC menciona “valor de mercado”, termo não compatível com a avaliação de fluxo de benefícios futuros, e sim pela lei de oferta e demanda do item recebido no momento da doação). Com a exclusão dos métodos de valoração supracitados e pelo próprio sentido da expressão usada pelo CFC, entende-se que forma de mensuração das doações a que o Conselho se referiu é compatível com o conceito de valor justo, que “é o valor pelo qual um ativo pode ser negociado ou um passivo liquidado entre partes interessadas, conhecedoras do assunto e independentes entre si, com ausência de fatores que pressionem para a liquidação da transação ou que caracterizem transação compulsória” (CPC 07, item 3).

### 2.3.3 Evidenciação

A evidenciação mínima necessária nas notas explicativas às demonstrações financeiras relacionadas com doações e contribuições, pela NBC T 10.19, é a apresentação dos “critérios de apuração das receitas e das despesas, especialmente com gratuidades, doações, subvenções, contribuições e aplicações de recursos”.

## **2.4 Assistências e Subvenções Governamentais**

De acordo com a caracterização do terceiro setor, é a sociedade civil a “proprietária” das entidades do ramo, porém as atividades-fim são de natureza típica do suprimento governamental. Os recursos ingressados por entes privados não são muitas

vezes suficientes para a manutenção do fornecimento dos serviços e produtos pelas ETS. Como é do interesse do governo o desenvolvimento deste setor, ele o auxilia na forma de assistências governamentais.

*Assistência governamental* é a ação de um governo destinada a fornecer benefício econômico específico a uma entidade ou a um grupo de entidades que atendam a critérios estabelecidos. Não inclui os benefícios proporcionados única e indiretamente por meio de ações que afetam as condições comerciais gerais, tais como o fornecimento de infra-estruturas em áreas em desenvolvimento ou a imposição de restrições comerciais sobre concorrentes. (CPC 7, item 3)

Uma ramificação de assistência governamental é a *subvenção*, também referida pelos termos subsídio, incentivo fiscal, doação e prêmio. Ela é concedida

geralmente na forma de contribuição de natureza pecuniária, mas não só restrita a ela, concedida a uma entidade normalmente em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas às atividades operacionais da entidade. Não são subvenções governamentais aquelas que não podem ser razoavelmente quantificadas em dinheiro e as transações com o governo que não podem ser distinguidas das transações comerciais normais da entidade (CPC 7, item 3).

Para o entendimento de certas orientações do pronunciamento, o CPC 7, item 3, também conceitua *empréstimo subsidiado* como

aquele em que o credor renuncia ao recebimento total ou parcial do empréstimo e/ou dos juros, mediante o cumprimento de determinadas condições. De maneira geral, é concedido direta ou indiretamente pelo Governo, com ou sem a intermediação de um banco; está vinculado a um tributo; e caracteriza-se pela utilização de taxas de juros visivelmente abaixo do mercado e/ou pela postergação parcial ou total do pagamento do referido tributo sem ônus ou com ônus visivelmente abaixo do normalmente praticado pelo mercado. Subsídio em empréstimo é a parcela do empréstimo ou do juro renunciado e a diferença entre o juro ou ônus de mercado e o juro ou o ônus praticado.

#### 2.4.1 Reconhecimento

A partir da aprovação do pronunciamento técnico CPC 07, o reconhecimento de uma subvenção do governo deve ser feito somente após a segurança de que o recurso será recebido e de que a entidade beneficiada cumprirá as condições estabelecidas. Um ativo

não monetário recebido como subvenção, salva a exceção descrita a seguir, não deve ser reconhecido diretamente como receita. A contrapartida do ativo não monetário deve ser classificada no passivo da instituição temporariamente (itens 14 e 24). O reconhecimento da receita de subvenção deve ser feito em base sistemática sempre que for possível a correlação com, por exemplo, despesas a elas relacionadas ou o período dos benefícios advindos da subvenção. “Assim, o reconhecimento da receita de subvenção governamental no momento de seu recebimento somente é admitido nos casos em que não há base de alocação da subvenção ao longo dos períodos beneficiados” (item 16).

O CPC também considera que subsídios para empréstimos devem ser reconhecidos como subvenções governamentais, no resultado “do exercício em que ficar assegurado o cumprimento das obrigações relativas à obtenção da subvenção. [...] Se o benefício se concretiza à medida de pagamentos intermediários, a receita é reconhecida apenas conforme essa concretização, permanecendo o saldo remanescente em conta de passivo” (OCPC 02, item 73).

Os itens 38 a 40 do CPC 07 afirmam que são consideradas subvenções governamentais os investimentos recebidos por uma instituição pertencente a uma região incentivada por plano do Governo Federal, advindos do repasse de outra entidade que, em detrimento do pagamento do imposto de renda devido ao erário, transferiu legalmente uma parcela do imposto devido à instituição beneficiada. Estas subvenções devem ser reconhecidas pela beneficiária no momento do seu recebimento, que corresponde ao fato gerador do evento – momento da transferência aos cofres públicos, após cumpridas as condições para o recebimento do investimento.

Reduções ou isenções de imposto sobre a renda em áreas incentivadas também são consideradas subvenções governamentais para investimento. Seu reconhecimento deve ser feito “registrando-se o imposto total no resultado como se devido fosse, em contrapartida à receita de subvenção equivalente, a serem demonstrados um deduzido do outro” (CPC 07, item 42).

Na seção de doações, foram citadas normas do CFC que vinculam o reconhecimento da receita ao recebimento efetivo da doação. Tendo em conta que o Conselho orientou o tratamento geral de doações recebidas naquelas normas e que há uma específica tratando das assistências e subvenções governamentais, nos tópicos em que houver divergência das determinações da norma, será considerada a supremacia do CPC 07 para esta natureza de receita. Assim, subvenções e doações advindas de outros organismos que não o Governo ainda devem ser reconhecidas na contabilidade somente quando do recebimento, exceto nas fundações.

#### 2.4.2 Mensuração

A mensuração das assistências e subvenções governamentais é feita por seu valor justo, com base na identificação do benefício econômico obtido. “Sendo a receita de subvenção governamental contrapartida de um ativo não monetário, a transação contabilizada deve ser mensurada pelo valor justo do ativo. Em não havendo condições de apurar o valor justo, contabiliza-se pelo valor nominal” (CPC 07, item 23). Também é mencionado pela norma, item 40, que as subvenções recebidas como repasses de outras instituições por incentivos regionais do Governo devem ser registradas “pelo seu valor



justo, pela melhor estimativa, lembrando que pode existir deságio desse valor justo com relação ao valor nominal, mesmo nos casos em que a beneficiária da subvenção esteja investindo outros recursos nessas entidades em regiões incentivadas”.

Para financiamentos governamentais subsidiados, o valor do subsídio é mensurado na contratação do financiamento, pela diferença entre o valor presente da remuneração contratada favorecida e da remuneração que a ETS assumiria numa operação em condições normais de mercado e risco. A receita apropriada ao resultado é mensurada com base na parcela da subvenção relativa à competência do período.

#### 2.4.3 Evidenciação

Em contradição com a única opção que os itens 14 e 24 do CPC 07 fornecem para a contrapartida de uma subvenção em ativo que vinculada com base sistemática futura (o passivo), o texto de alguns itens a seguir da norma já fornece duas possibilidades de evidenciação no Balanço Patrimonial desta contrapartida, enquanto não é chegado o momento da parcela da contrapartida ser levada a resultado:

Um dos métodos considera a subvenção como receita diferida no passivo, sendo reconhecida como receita em base sistemática e racional durante a vida útil do ativo.

O outro método deduz a contrapartida do próprio ativo recebido como subvenção para se chegar ao valor escriturado líquido do ativo, que pode ser nulo. A subvenção é reconhecida como receita durante a vida do ativo depreciável por meio de crédito à depreciação registrada no resultado (CPC 07, itens 26 e 27).

O CPC 07 determina que independentemente da destinação do recurso da subvenção governamental, esta será contabilizada como receita, sendo proibida a contabilização direta no patrimônio social. O aumento no resultado por conta de uma

subvenção governamental deve ser demonstrado num subgrupo que reflete a natureza da subvenção.

Adicionalmente à apresentação segundo a natureza da assistência, há dois critérios aceitáveis pelo CPC 07, item 29, para a evidenciação de uma subvenção governamental no resultado, quais sejam:

- a) “separadamente sob um título geral como ‘Outras Receitas’”; ou
- b) como redução da despesa diretamente relacionada à subvenção, isto é, esta forma de apresentação demonstra ao usuário da informação em quanto do valor de uma despesa em condições normais a entidade foi evitada em decorrência do recebimento da subvenção.

Independentemente do critério de evidenciação, a ETS deve informar em NE como a subvenção impactou a DR, quando a conta de receita ou despesa é divulgada separadamente.

O IBRACON (NPC 27, item 89) inclui as subvenções do governo como uma prática contábil sobre a qual se deve fazer menção em NEs. Com mais detalhes, o CPC orienta que, em NEs, as ETS que receberam subvenções governamentais devem divulgar:

- a) a política contábil adotada para as subvenções governamentais, incluindo os métodos de apresentação adotados nas demonstrações contábeis;
- b) a natureza e os montantes reconhecidos das subvenções governamentais ou das assistências governamentais, bem como a indicação de outras formas de assistência governamental de que a entidade tenha diretamente se beneficiado;
- c) condições a serem regularmente satisfeitas ligadas à assistência governamental que tenha sido reconhecida;
- d) descumprimento de condições relativas às subvenções ou existência de outras contingências;
- e) eventuais subvenções a reconhecer contabilmente, após cumpridas as condições contratuais;
- f) premissas utilizadas para o cálculo do valor justo exigido por esta Norma;
- g) informações relativas às parcelas aplicadas em fundos de investimentos regionais e às reduções ou isenções de tributos em áreas incentivadas. (CPC 7, item 43)

## 2.5 Serviços Voluntários Recebidos

As normas contábeis brasileiras não tratam diretamente sobre o reconhecimento, a mensuração e a evidenciação de serviços voluntários recebidos. Em se tratando de normativos e pronunciamento oficiais de órgãos normatizadores, o referencial teórico aplicável mais próximo desta natureza de evento é a norma que trata de receita de doações.

As ETS brasileiras têm uma segunda fonte de orientação contábil além das normas. O CFC preparou o Manual de Procedimentos Contábeis para Fundações e Entidades de Interesse Social (MPCFEIS) com última edição em 2004. O manual tomou como base fundamental as normas norte-americanas para o pronunciamento de regras de contabilização de serviços voluntários recebidos.

### 2.5.1 Reconhecimento

Segundo o MPCFEIS, só é configurada como doação de serviços voluntários o recebimento de trabalho especializado, como de contadores, médicos, eletricitas, advogados, enfermeiros, professores, etc., caso a entidade tivesse que arcar com tais custos mesmo que eles não fossem gratuitamente recebidos (CFC, 2004, p. 87).

No manual, o CFC (2004, p. 88) sugere que o serviço gratuito recebido seja registrado como crédito numa conta do grupo de gratuidades, em contrapartida a uma conta de despesa.

### 2.5.2 Mensuração

A contabilização segundo o manual deve ser feita pelo valor justo do serviço, podendo a entidade que o contabiliza utilizar como parâmetro a tabela de remuneração de serviços utilizadas pelas entidades de classe.

### 2.5.3 Evidenciação

Não há especificações diretas sobre evidenciação de serviços voluntários recebidos.

## 2.6 Gratuidades

ETS brasileiras se beneficiam da isenção de contribuições destinadas à Previdência Social<sup>16</sup> ao atender certas condições como entidade beneficente. O documento formal e oficial que confirma o direito de usufruir benefícios de isenção é o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS), que deve ser renovado a cada três anos. Até 07 de novembro de 2008 o certificado era emitido pelo Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS) e, a partir daquela data, é emitido pelos Ministérios da Educação, da Saúde e do Desenvolvimento Social. Uma das condições necessárias para obtenção e renovação do certificado é a apresentação aos órgãos

---

<sup>16</sup> Regidas pela Lei 8.212, de 24 de julho de 1991.

competentes de evidências de que a entidade aplicou recursos em gratuidade, na proporção preestabelecida com base nas receitas brutas obtidas no período. A regra da proporção que deve ser oferecida em gratuidade nos três anos anteriores ao requerimento para as ETS que obterão o certificado é:

aplicar anualmente, em gratuidade, pelo menos 20% (vinte por cento) da receita bruta proveniente da venda de serviços, acrescida da receita decorrente de aplicações financeiras, de locação de bens, de venda de bens não integrantes do ativo imobilizado e de doações particulares, cujo montante nunca será inferior à isenção de contribuições sociais usufruídas. [...] A Entidade da área de saúde deverá comprovar, anualmente, percentual de atendimentos, decorrentes de convênio firmado com o Sistema Único de Saúde - SUS, igual ou superior a sessenta por cento do total de sua capacidade instalada (Res. CNAS 177/00, Art. 3º, VI e Art. 4º).

A Lei 8.742/93 estabelece que a assistência social é “realizada através de um conjunto integrado de ações de iniciativa pública e da sociedade para garantir o atendimento às necessidades básicas” do cidadão. A gratuidade ocorre quando uma entidade presta um serviço, benefício ou entrega produtos relacionados à assistência social<sup>17</sup> gratuitamente a um indivíduo.

### 2.6.1 Reconhecimento

Pelas regras gerais de reconhecimento, a incorporação dos lançamentos de gratuidade no balanço e resultado deve ser feita assim que os conceitos dos componentes forem atendidos e que os critérios de reconhecimento sejam satisfeitos. Todas as condições para o recebimento do benefício fiscal devem estar cumpridas antes do registro contábil e o valor do benefício a ser usufruído é calculado pelas alíquotas e bases de cálculo dispostos na legislação vigente.

---

<sup>17</sup> A assistência social tem objetivos definidos pelo art. 203 da Constituição Federal de 1988.

### 2.6.2 Mensuração

As ETS que promoverem a assistência social, à educação e à saúde em gratuidade devem mensurar o quanto de recursos deveriam ser comprometidos e o quanto foi de fato concedido em gratuidade por período.

O primeiro parâmetro para identificar o valor a ser aplicado em gratuidades é o total dos benefícios de isenção das contribuições sociais obtidos no período. Este cálculo é feito segundo a legislação vigente da mesma forma como as entidades que não usufruem do benefício apuram o valor das contribuições devidas à previdência. Este valor é o mínimo que deve ser aplicado em gratuidades.

Quando o objeto de assistência é atendimento à saúde, a mensuração da obrigação de conceder gratuidade é feita com bases diferenciadas das demais entidades beneficentes. Para obter a certificação, as entidades da área de saúde, pelo disposto no art. 4º da Medida Provisória 446/08, em linha com a Resolução CNAS 177/00, deverão “ofertar a prestação de todos os seus serviços ao SUS no percentual mínimo de sessenta por cento, e comprovar, anualmente, o mesmo percentual em internações realizadas, medida por paciente-dia”.

O valor a ser aplicado em gratuidade em quaisquer outras naturezas de assistência se dá a partir da aplicação de vinte por cento sobre:

- a) Receitas bruta de venda de serviços;
- b) Rendimentos de aplicações financeiras;
- c) Receitas de locações de bens;
- d) Receitas de venda de bens não integrantes do ativo imobilizado; e
- e) Doações particulares recebidas.

Assim, o valor que deveria ser comprometido com gratuidade pela ETS que deseja obter o CEBAS é função da mensuração anterior das receitas acumuladas no período em que foi formada a base de cálculo.

Uma vez que a base de aplicação do percentual devido em gratuidade é a receita apurada pela organização, com seus critérios de mensuração estabelecidos, como consequência a mesma base racional de valoração é aplicada às gratuidades ofertadas. Fazendo o uso de tabelas de precificação unitária por bem ou serviço entregue ou tomando como base um controle extra-contábil que contém quantidades entregues sem preços de venda padronizados, as instituições terminam por registrar a receita de suas operações na contabilidade. O preço efetivamente cobrado pelos serviços prestados ou produtos entregues no período é registrado na contabilidade e deve ser o parâmetro primário a ser utilizado para a apuração do valor aplicado em gratuidade, confirmado, por exemplo, pela legislação, no trecho que disserta sobre gratuidade em saúde. “O valor aplicado em gratuidade na área de saúde, quando não comprovado por meio de registro contábil específico [...] será obtido mediante a valoração dos procedimentos realizados com base nas tabelas de pagamentos do SUS” (Medida Provisória 446/08, Art. 9º). Hendriksen e Breda (1999, p. 226) afirmam que, independentemente de como a receita é definida, ela deve ser medida em termos ideais pelo valor de troca do produto ou serviço da empresa.

### 2.6.3 Evidenciação

Nas prestações de conta devidas a órgãos como o CNAS, Ministério Justiça, Saúde, Educação e do Desenvolvimento social, Instituto Nacional de Seguridade Social

deve ser evidenciado o quanto de recursos foram aplicados em gratuidade. A evidenciação mínima necessária nas notas explicativas às demonstrações financeiras aplicável a gratuidades concedidas, de acordo com a NBC T 10.19, é:

- 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; [...]
- k) as entidades beneficiadas com a isenção de tributos e contribuições devem evidenciar suas receitas com e sem gratuidade, de forma segregada, e os benefícios fiscais gozados.

Além de enfatizar os mesmos itens a) e b) acima, o art. 4º da Resolução CNAS 177/00 requer a evidenciação em resumo do “público alvo beneficiado com atendimento gratuito, doações, aplicações de recursos, bem como da mensuração dos gastos e despesas relacionadas com projetos assistenciais”.

Tomando como base teórica estritamente as normas, pronunciamentos e legislações que tratam de registros contábeis de gratuidades, como é o intuito desta seção da pesquisa, a evidenciação destes eventos seria feita ao menos na DR (expressa indiretamente nas letras b) e k) acima) e em NEs (expressa claramente no trecho supracitado da NBC T 10.19). A entrega gratuita de produtos ou serviços deveria gerar impacto na contabilização pois as ações beneficentes da ETS possuem valor econômico, e sobre este valor deve-se prestar contas, inclusive por meio dos demonstrativos contábeis. O texto da norma demonstra que o CFC reconhece a existência de receitas e despesas com gratuidade. O Conselho admite que entidades que prestam beneficência geram *receitas com gratuidade*. O entendimento de gratuidade concedida como uma receita é dada por Araújo (2006, p. 83), quando arrazoa:

Ora, toda, ou quase toda, prestação de serviços desse tipo de OTS [Organização do Terceiro Setor] é gratuita à comunidade, mas o governo entra com o pagamento desse serviço [indiretamente, por abrir mão da arrecadação das contribuições sociais e deixar que seja prestado pelas entidades beneficentes], caracterizando assim uma receita de prestação de serviços, ainda



que os valores não sejam suficientes para cobrir os gastos com procedimentos e materiais utilizados na prestação dos serviços.

Diante das regras de gratuidade, em legislações e normas, entende-se que as gratuidades são receitas, dado que sua concessão traz à ETS, em contrapartida, o direito de compensação, isto é, o não pagamento de um passivo gerado pela obrigação de contribuir à previdência social, existente até o cumprimento de todos os requisitos de regularidade como Entidade Beneficente de Assistência Social. As aplicações em gratuidades adicionais ao valor devido à previdência social – como as necessárias para atingir os 20% das receitas apuradas quando superiores à isenção recebida e o consumo extra de ativos tangíveis na concessão da beneficência – seriam levadas ao resultado como uma despesa ou perda, pois delas não se obteriam benefícios econômicos diretos em contrapartida. Este entendimento é aceitável diante dos conceitos dos componentes contábeis, e o impacto final nas DFs é corroborado pelas propostas de Lima (2003, p. 89 ss) e Bosio e Giollo (2005, apud Collatto, 2006, p. 69 e 70), embora:

- a) o MPCFEIS do CFC (2004, p. 89) sugira que o todo o ativo criado pela prestação dos serviços de gratuidade seja baixado posteriormente em contrapartida a despesa quando da colocação do serviço à disposição do beneficiário, proposta que não caracteriza o ativo inicialmente criado como futuro benefício econômico a ser usufruído. A contabilização sugerida pelo manual também não inclui a formação do passivo de gratuidades a conceder;
- b) Araújo (2006, p. 83), com o argumento de que não há receitas correspondentes para o confronto, considere mais correta a contabilização dos custos adicionais incorridos com gratuidade como uma redução “diretamente do Patrimônio Social, por ser esse gasto um consumo de Patrimônio Social colocado à disposição da

organização por um terceiro [o governo] ou por haver sido constituído por meio de resultado positivo ou superávit em outras operações”, e que o controle do montante mensurado de gratuidades concedidas seja feito extracontabilmente, com evidências adicionais em NEs. Tampouco o autor (p. 84) apóia o registro no resultado e passivo do valor dos tributos isentos como se devido fossem porque não haveria elementos caracterizadores dos componentes contábeis.

A relação direta da gratuidade com o benefício econômico obtido pela sua concessão é limitada ao valor da isenção das contribuições. Diferentemente de outras receitas tradicionalmente apuradas pelas organizações, a gratuidade concedida não gera, em contrapartida, um direito de recebimento do ente beneficiado. Ao contrário, ao desconsiderar o benefício a ser obtido pela isenção das contribuições sociais, a entidade arca com custos para conceder gratuidade. Esta é a razão pela qual Niyama e Silva (2008, p. 270) constatam que gratuidade concedida é despesa. Mesmo que a concessão da gratuidade se utilize de parte da capacidade instalada, por ora ociosa, a entrega de serviços e produtos como gratuidade gera custos diferenciais ou adicionais que devem ser arcados pela entidade beneficente.

A proposta de contabilização dada por Lima (2003, p. 89 ss) gera no fim do exercício social o mesmo efeito no BP e DRE que o entendimento obtido nesta pesquisa com base unicamente nas normas. Pela duplicação temporária de ativos e passivos e, por conseguinte, das receitas e despesas de gratuidade, é evidenciado na DR sugerida por aquele autor uma seção denominada Resultado do Certificado. Assim, este modelo de contabilização mostra-se o mais completo entre os estudos anteriores contemplados por esta pesquisa, inclusive por demonstrar na seção do resultado do certificado o valor de

20% sobre as receitas ordinárias da entidade também como *custo do certificado*, além de apurar o passivo em sua integridade, quando apropriada o lançamento de 20% sobre as receitas bases de cálculo assim que geradas.

## **2.7 Atividades com Angariação de Fundos**

As normas contábeis brasileiras não exigem nem recomendam a segregação dos esforços para angariar fundos em uma conta específica de resultado.

## **2.8 Destinação de Superávits ou Déficits**

Os superávits e déficits apurados pelas ETS são incorporados ao Patrimônio Social, podendo ter mais de uma destinação. Os subgrupos do patrimônio cumprem propósitos diferenciados e os valores segregados dão informações importantes para os usuários da informação contábil. De acordo com a OCPC 02, por exemplo, a parcela do superávit decorrente de assistência e subvenção governamental pode ser direcionada à conta Reserva de Lucros e Incentivos Fiscais, como forma de preservar os direitos do incentivo recebido. Na mesma linha, o CPC 07 esclarece que as subvenções recebidas em que há previsão de retenção na entidade beneficiada devem transitar primeiramente pelo resultado, sendo, posteriormente, distribuídas a uma conta apropriada de patrimônio. “Nessas situações, tal valor, após ter sido reconhecido no resultado, pode ser creditado à reserva própria (Reserva de Incentivos Fiscais), a partir da conta de Lucros ou Prejuízos Acumulados” (CPC 07, item 15).

As contas que, pela abertura proposta pela NBC T 3 e legislação societária, poderiam receber parcelas do resultado com a nomenclatura adaptada a uma ETS seriam:

- a) Patrimônio Social: são os valores aportados pelos titulares ou sócios e os decorrentes de incorporação de reservas e superávits;
- b) Reservas de Patrimônio: valores referentes a doações e subvenções de natureza patrimonial;
- c) Reservas de Superávits: são parcelas de superávits destinados à reserva por determinação legal ou estatutária;
- d) Déficits Acumulados: são déficits ainda não compensados, apresentados como parcela redutora do Patrimônio Social.

#### 2.8.1 Reconhecimento

A regra geral, NBC T 10.19, declara que, quando o resultado apurado no exercício é aprovado na assembléia dos associados da entidade, o valor antes registrado na conta Superávit ou Déficit do Exercício é transferido para a subconta Patrimônio Social.

A condição primordial para a formação de uma reserva no Patrimônio Social é a constatação de superávits acumulados após o abatimento dos déficits acumulados. A constituição das reservas também deve ser objeto de deliberação em assembléia dos associados da ETS, de determinação legal ou estatutária ou de restrição estabelecida por parte de um doador ou financiador mediante um bem recebido em condições favorecidas.

### 2.8.2 Mensuração

Sendo o superávit ou o déficit o resultado da soma de todas as receitas geradas e despesas incorridas, seu valor é dado simplesmente pelo resultado de mensurações feitas anteriormente aos eventos que formaram a DR da entidade em certo período.

### 2.8.3 Evidenciação

A principal demonstração que evidencia a destinação dos resultados das ETS é a Demonstração dos Superávits e Déficits Acumulados, contida na Demonstração das Mutações do Patrimônio Social. Quando necessário, notas explicativas são adicionadas às demonstrações complementando informações sobre as decisões de destinação.

### 3 REFERENCIAL TEÓRICO INTERNACIONAL

A normatização técnica contábil internacional é feita por um único órgão, o *International Accounting Standards Board*, que tem como prática receber e avaliar opiniões e contribuições de interessados de todo o mundo antes de emitir as versões finais de suas normas, alicerce sobre o qual todo este capítulo baseia-se. O Conselho é um corpo independente pertencente à IASC Foundation e ambos formados em 2001. É com a missão de desenvolver, pelo interesse público, um conjunto único de normas internacionais para demonstrações financeiras de propósitos gerais com alta qualidade e compreensibilidade que o IASB existe. O nível de aderência às suas normas até por países não membros demonstra como se fez necessária a existência de um órgão com este propósito, com tal política de transparência, alto grau de centralização e influência, e de representatividade diversificada (empresários, investidores, órgãos reguladores, profissionais, academia).

O primeiro órgão que dedicou-se a elaborar normas técnicas de contabilidade no âmbito internacional foi o IASC, fundado em 1973 por meio de um acordo entre institutos profissionais da Alemanha, Austrália, Canadá, Estados Unidos da América, França, Holanda, Irlanda, Japão, México e Reino Unido. Segundo a constituição do IASC, cuja revisão foi aprovada por seus membros em 1992, seus objetivos eram:

- (a) formular e publicar no interesse público normas contábeis a serem cumpridas na apresentação das demonstrações contábeis e promover sua aceitação e cumprimento no mundo; e
- (b) trabalhar em geral para o melhoramento e harmonização das regulamentações, normas e procedimentos contábeis referentes às demonstrações contábeis (IBRACON, 1998, p. 9).

As primeiras normas internacionais de contabilidade elaboradas pelo IASC (NIC

9 – Contabilização das Atividades de Pesquisa e Desenvolvimento e NIC 10 –

Contingências e Eventos Ocorridos Após a Data do Balanço), segundo o IBRACON (1998, p. 13), foram emitidas em 1978 e entraram em vigor em 1980. Passada uma década de existência do comitê, membros da IFAC, hoje<sup>18</sup> representantes de 122 países, passaram gradualmente a serem membros do IASC. Uma das funções da IFAC é encorajar práticas profissionais de alta qualidade. A federação, fundada em 1977, emite normas sobre ética, auditoria e asseguarção, educação e normas técnicas para o setor público.

No ano de 2001 o IASB sucedeu o IASC. Os objetivos do Conselho, declarados em sua constituição, assemelham-se aos do IASC, mas apresentam-se mais enfáticos que os do comitê quanto aos esforços de internacionalização das práticas e à atenção ao entendimento dos usuários das informações contábeis. São eles:

- a) desenvolver, no interesse público, um único conjunto de normas contábeis globais de alta qualidade, inteligíveis, exequíveis, que exijam informações de alta qualidade, transparentes e comparáveis nas demonstrações contábeis e em outros relatórios financeiros, para ajudar os participantes do mercado de capital e outros usuários em todo o mundo a tomar decisões econômicas;
- b) promover o uso e a aplicação rigorosa dessas normas; e
- c) promover a convergência entre as normas contábeis locais e as Normas Internacionais de Contabilidade de alta qualidade (Niyama, 2005, p. 41).

No ano da sucessão o Conselho resolveu que todas as normas e interpretações emitidas no período das constituições anteriores continuariam a ser aplicáveis, a menos ou até que fossem complementadas ou revogadas. Em 2003 o IASB emitiu sua primeira norma. A integridade do IASB e a urgência de uma linguagem comum a para entendimento entre os fornecedores de recursos e as entidades que os captam dão força a este meio comum de comunicação, que são as IFRS. Três anos depois da emissão da primeira norma do Conselho, as IFRS foram adotadas nas demonstrações financeiras

---

<sup>18</sup> Em 31 de agosto de 2009.

publicadas pelas companhias listadas em bolsa de 25 países europeus. Em 2007 o Brasil anunciou a necessidade de adoção das IFRS pelas empresas listadas e das instituições financeiras até 2010.

Dois grupos internacionais que, lembrados por Niyama (2005, p. 45 ss), influenciam indiretamente na normatização técnica contábil internacional, são:

- a) Grupo de Trabalho Intergovernamental de Especialistas em Padrões Internacionais de Contabilidade e Relatórios (ISAR), da Organização das Nações Unidas (ONU), que contribui para o processo de harmonização contábil examinando e discutindo tópicos contábeis atuais em conferências que contam com a participação de representantes de mais de cinquenta países; e
- b) Grupo de Trabalho de Padrões Contábeis da Organização para Desenvolvimento e Cooperação Econômica (OECD), que apóia esforços de entidades regionais, nacionais e internacionais no sentido da harmonização e troca opiniões com o ISAR.

O autor também refere a outros organismos em atuação que incentivam e dão suporte a seus membros para seguirem as normas internacionais, sendo que alguns deles impõem a adoção destas normas. São grupos multinacionais regionais, como a União Européia e a Confederação de Contadores da Ásia e do Pacífico (CAPA) e grupos que estabelecem padrões de funcionamento a companhias com características comuns, como a Organização Mundial das Comissões de Valores Mobiliários (IOSCO), para companhias com títulos operados no mercado de ações, e o Comitê de Supervisão Bancária do Banco de Compensações Internacionais, para instituições financeiras.



Em 2003 o IASB, por meio da revisão da IAS 8 – *Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors*, teve como um dos principais objetivos estabelecer a hierarquia que a administração de uma entidade deve ter como referência na seleção de políticas contábeis, nos casos de ausência de IASs/IFRSs diretamente aplicáveis a um objeto sujeito à contabilização, para as entidades que seguem seus pronunciamentos. Políticas contábeis, segundo a definição do IASB (IAS 18, item 5), “são princípios, bases, convenções, regras e práticas específicas aplicadas por uma entidade na preparação e apresentação das demonstrações financeiras”. A norma estabelece que, em primeiro lugar, deve-se atender às diretrizes das IFRSs que tratam do evento, transação ou condição em questão. Em seguida, aos requerimentos de normas e interpretações sobre objetos similares ou relacionados ao que necessita ser registrado na contabilidade e evidenciado nas demonstrações financeiras. Depois, às definições e critérios de reconhecimento e mensuração de ativos, passivos, receitas e despesas da estrutura conceitual. Subordinada a estes três níveis de pronunciamentos, quando por eles não são esclarecidas plenamente as necessidades de contabilização de certa operação, está a possibilidade de consultar normas recentemente publicadas por outros órgãos normatizadores que se utilizam de estrutura conceitual parecida, outras literaturas contábeis ou práticas aceitas (IAS 8, itens 11 e 12).

As IFRS são normas de caráter global não só no sentido da possibilidade de sua adoção por qualquer país, como também por seu conteúdo poder ser aplicado a entidades de diversos setores da economia que operam com os eventos abrangidos pelos pronunciamentos do IASB.

International Financial Reporting Standards (IFRSs) são Normas e Interpretações adotadas pelo International Accounting Standards Board (IASB). Elas compreendem:

- (a) Normas Internacionais de Demonstrações Financeiras;
- (b) Normas Internacionais de Contabilidade; e
- (c) Interpretações originadas pelo International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) ou pelo anterior Standing Interpretations Committee (SIC) (IAS 1, item 7 e IAS 8, item 5).

A IAS 1 declara que praticamente em todas as circunstâncias uma apresentação apropriada das demonstrações financeiras é conseguida pela conformidade com as IFRSs aplicáveis. E a norma ressalta que, se ditames das IFRSs desvirtuarem a evidenciação da essência econômica dos eventos, transações ou condições apresentados nas demonstrações financeiras, eles devem ser preteridos em relação à prática que permite melhor apresentação da essência econômica da posição financeira, do desempenho financeiro e dos fluxos de caixa da entidade.

Em 09 de julho de 2009 o IASB lançou o IFRS para Pequenas e Médias Empresas<sup>19</sup>. É um conjunto único de normas contendo o conteúdo simplificado das IFRS, adaptado às necessidades e capacidades destas entidades, com os itens de evidenciação obrigatória significativamente reduzidos. Em função do objetivo desta pesquisa, optou-se por comparar os critérios brasileiros de reconhecimento, mensuração e evidenciação com o conjunto completo de IFRS, e não com a versão adaptada lançada em 2009, que, segundo a apresentação que o Conselho fez sobre este pronunciamento, houve simplificação de muitos procedimentos de reconhecimento e mensuração de ativos, passivos, receitas e despesas, fato que limitaria a exploração pretendida dos tópicos a serem comparados.

---

<sup>19</sup> O conjunto completo de IFRS para Pequenas e Médias Empresas (junto com as bases para conclusões, demonstrações financeiras ilustrativas e um *checklist* sobre apresentação e evidenciação) está disponível para consulta no endereço <http://go.iasb.org/IFRSforSMEs>.

### 3.1 Base Conceitual e Demonstrações Financeiras

O IASC aprovou em 1989 a *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*, que tem como equivalente a Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis, o Pronunciamento Conceitual Básico do CPC. Essa estrutura não intenta regular o tratamento contábil de um item em particular, mas sim ser a base de consulta e referência para a elaboração de outras normas, elaboração das demonstrações financeiras, para a formação da opinião dos auditores, para auxílio à interpretação dos usuários das demonstrações financeiras sobre tópicos não normatizados especificamente até então. Em caso de conflito com uma IAS ou IFRS já emitida sobre uma situação ou evento específico, este deve prevalecer sobre os requerimentos da estrutura (*Framework*, item 3).

Segundo a estrutura conceitual do IASB e CPC, os itens da posição financeira e do resultado são conceituados como:

*Ativo* é um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que resultem futuros benefícios econômicos para a entidade;

*Passivo* é uma obrigação presente da entidade, derivada de eventos já ocorridos, cuja liquidação se espera que resulte em saída de recursos capazes de gerar benefícios econômicos;

*Patrimônio Líquido* é o valor residual dos ativos da entidade depois de deduzidos todos os seus passivos. (Estrutura Conceitual e *Framework*, item 49)

*Receitas* são aumentos nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de entrada de recursos ou aumento de ativos ou diminuição de passivos, que resultem em aumento do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de aporte dos proprietários da entidade; e

*Despesas* são decréscimos nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de saída de recursos ou redução de ativos ou incremento em passivos, que resultem em decréscimo do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de distribuição aos proprietários da entidade (Estrutura Conceitual e *Framework*, item 70).

A IAS 18 é aplicada a receitas provenientes dos seguintes tipos de transações ou eventos: vendas de bens, prestação de serviços e uso por outros de ativos da entidade que

produzam juros, *royalties* e dividendos (IAS 18, item 1). A norma não está relacionada a mudança no valor de ativos correntes, reconhecimento inicial ou de mudanças no valor justo de ativos biológicos relacionados com atividade agrícola, além de outras receitas não relacionadas a esta pesquisa que já têm pronunciamentos específicos validados ou feitos pelo IASB. Receita, segundo a definição dada pela norma no item 7, com uma diferença tênue ao conceito dado pela *Framework*,

é a entrada de fluxos brutos de benefícios econômicos durante um determinado período, decorrente das atividades ordinárias (corriqueiras) de uma entidade, quando esses fluxos resultarem em aumento do patrimônio líquido, desde que não sejam aumentos relacionados com contribuições dos acionistas.

A respeito dos conceitos tradicionais fornecidos por autores e órgãos normatizadores a receitas, Olak e Nascimento (2000, p. 9) argumentam:

Nas entidades objeto do estudo, já se afirmou, as receitas nem sempre guardam proporção com os serviços por elas prestados. Algumas vezes o “volume de receitas” (via de regra compostas por subvenções e doações) é excessivamente maior do que a quantidade de serviços prestados e, outras vezes, menor. Por esse motivo, questiona-se a própria definição “convencional” de receita, quase sempre analisada sob a ótica empresarial. Entende-se, portanto, que as receitas nas entidades sem fins lucrativos, mais especificamente nas organizações de assistência social, devem refletir obrigatoriamente, para fins de avaliação do desempenho institucional, o que acontece no sistema físico-operacional, em cada atividade por elas desenvolvida. Ou seja, devem contemplar volumes de serviços prestados como, por exemplo, número de pessoas atendidas quer na área educacional, atendimento por necessidades especiais, saúde, esporte, alimentação, reabilitação, etc.

Para os demais componentes elementares da Demonstração da Posição Financeira e Demonstração do Resultado Abrangente, outras IASs ou IFRSs não fornecem conceitos diferentes dos supracitados da *Framework*.

### 3.1.1 Reconhecimento

De acordo com o item 83 da *Framework*, as condições em que um ativo ou passivo devem se enquadrar para que sejam reconhecidos na DPF são:

- a) ser provável que algum benefício econômico futuro referente ao item venha a ser recebido ou entregue pela entidade; e
- b) ter um custo ou valor que possa ser medido em bases confiáveis.

De maneira global, o momento do reconhecimento das receitas acontece quando se torna provável a futura geração de fluxos de benefícios econômicos que possam ser medidos em confiança. O momento de reconhecimento da receita é o principal objetivo na elaboração do IAS 18. A transação que gera receita de serviços, segundo a norma, deve ser reconhecida quando obedecidos os seguintes critérios:

- a) o valor da receita possa ser mensurado com segurança;
- b) seja provável que os benefícios econômicos associados à transação passem à entidade;
- c) a fase de conclusão da transação na data do balanço possa ser mensurada com segurança; e
- d) os custos incorridos com relação à transação e os custos de conclusão da transação possam ser mensurados com segurança (IAS 18, item 20).

Já para o reconhecimento da receita de venda de produtos, a IAS 18 determina que devem ser atendidos os cinco critérios a seguir:

- a) transferência pela entidade ao comprador dos riscos e benefícios significativos da propriedade dos produtos;
- b) não manutenção, pela entidade, de envolvimento administrativo continuado no grau em geral associado à propriedade ou controle efetivo dos produtos vendidos;
- c) possibilidade de mensurar de forma segura o valor da receita;
- d) probabilidade de os benefícios econômicos associados à transação passarem à entidade; e
- e) possibilidade de mensurar de forma segura os custos incorridos ou que serão incorridos em relação à transação (IAS 18, item 14).

Os critérios reconhecimento das despesas são determinados pela *Framework*, nos itens 94 a 98. O reconhecimento é feito na detecção da redução, em bases confiáveis, da

expectativa de benefício econômico, em contrapartida à redução de um ativo ou ao aumento de um passivo, e somente quando atendidos os critérios de reconhecimento destes outros componentes. As despesas não ocorrem sempre associadas a eventos que geram receitas, mas quando podem ser vinculadas às receitas, devem ser levadas ao resultado no mesmo período, numa base sistemática e que reflita da melhor maneira o andamento do processo da geração do resultado.

### 3.1.2 Mensuração

As bases de mensuração dos ativos e passivos são quatro, em acordo com o item 100 da *Framework*. Foi apresentado na seção 2.1.2 o Quadro 2.1, com os quatro possíveis critérios de mensuração de acordo com a estrutura conceitual do IASB, adotada também pelo CPC. São eles: o *custo histórico*, baseado no valor negociado no passado, quando da aquisição do ativo ou passivo; o *custo corrente*, equivalente ao valor de reposição do ativo ou liquidação do passivo na data-base do balanço; o *valor realizável*, equivalente ao valor que seria obtido pela venda de ativos ou que seria pago para liquidar o passivo no curso normal das atividades e sem desconto ao valor presente; e o método do *valor presente*, correspondente ao montante descontado a valor presente das entradas ou saídas líquidas de caixa que se espera para a realização dos ativos ou liquidação dos passivos.

A seção da *Framework* denominada Mensuração dos Elementos das demonstrações financeiras não especifica diretamente os métodos de mensuração de receitas e despesas. Sabendo-se que estes elementos, segundo os conceitos a eles dados, são derivados de variações em ativos e passivos, sua mensuração é decorrente da variação

do montante a eles atribuídos, levando em consideração o método de mensuração utilizado.

As receitas tratadas pela IAS 18 devem ser mensuradas pelo valor justo da importância recebida ou a receber, segundo o item 9. Valor justo é o valor pelo qual um ativo poderia ser permutado ou um passivo liquidado, entre partes esclarecidas e dispostas em transação entre as partes independentes com isenção de interesses (IAS 18, item 7). Quando o fluxo de caixa ou de equivalentes de caixa for diferido, o valor justo da retribuição pode ser menor que o valor nominal recebido ou a receber, sendo a diferença levada ao resultado como receita de juros na devida competência. A taxa utilizada para trazer o fluxo de caixa a valor presente deve ser, segundo o item 11 da norma, a mais claramente determinável entre:

- (a) a taxa vigente para instrumento similar de um emissor com avaliação de crédito semelhante; ou
- (b) taxa de juro que desconta o valor nominal do instrumento ao preço de venda à vista corrente dos bens ou serviços.

### 3.1.3 Evidenciação

A IAS 1 declara que os componentes das demonstrações financeiras compreendem:

- (a) uma demonstração de posição financeira na data de encerramento do período;
- (b) um demonstração do resultado abrangente<sup>20</sup> para o período;

---

<sup>20</sup> O 'resultado abrangente total' compreende todos os componentes que formam o 'lucro ou prejuízo' e ainda 'outros resultados abrangentes'. 'Lucro ou prejuízo' é o total de receitas menos despesas, excluindo os componentes de 'outros resultados abrangentes', resultados estes compostos por itens de receitas e despesas (incluindo ajustes de reclassificações) que, por permissão ou requerimento de outras IFRSs, não são reconhecidos em itens que somam o 'lucro ou prejuízo'. 'Outros resultados abrangentes' incluem mudanças dos valores de ativos que sofreram reavaliação de acordo com as regras da IAS 16 – *Property, Plant and Equipments* e IAS 38 – *Intangible Assets*; ganhos e perdas atuariais de planos de benefícios definidos reconhecidos de acordo com o parágrafo 93A da IAS 19 – *Employee Benefits*; ganhos e perdas

- (c) uma demonstração das mutações do patrimônio líquido para o período;
- (d) uma demonstração dos fluxos de caixa para o período;
- (e) notas, incluindo um resumo das políticas contábeis importantes e outras informações explicativas;
- (f) uma demonstração da posição financeira na data do início do período comparativo anterior quando uma entidade aplica uma política contábil retrospectiva ou faz uma reapresentação de itens nestas demonstrações financeiras, ou quando reclassifica itens nestas demonstrações financeiras (IAS 1, item 10).

A Demonstração da Posição Financeira (DPF), a Demonstração do Resultado Abrangente (DRA) e a Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC) eram anteriormente chamadas pelo IASB de Balanço Patrimonial (BP), Demonstração do Resultado (DR) e Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC), respectivamente. Esta mudança ampliou a cobertura ou o significado de cada uma delas.

A DPF deve apresentar ativos e passivos correntes e não correntes exceto quando a apresentação por ordem de liquidez oferece uma informação mais confiável e relevante (IAS 1, item 60). A norma segue informando que, quando o ciclo operacional de uma entidade é claramente identificado, a divisão entre corrente e não corrente deve ser feita baseada no tempo de um ciclo normal. Quando o ciclo operacional normal de uma entidade não for claramente identificável, assume-se que o ciclo seja de doze meses, evidenciando separadamente os ativos realizáveis e passivos exigíveis antes e após doze meses.

A DRA para o período pode ser apresentada em uma única demonstração ou separada em duas, sendo que a primeira demonstra os componentes do lucro ou prejuízo, e a complementar parte do lucro ou prejuízo contém itens do resultado abrangente (IAS

---

advindos da tradução das demonstrações financeiras de operações no exterior, de acordo com a IAS 21 – *The effects of Changes in Foreign Exchange Rates*; ganhos e perdas na remensuração de ativos financeiros disponíveis para venda e a porção efetiva de ganhos e perdas de instrumentos derivativos em proteção de fluxo de caixa, de acordo com a IAS 39 – *Financial Instruments: Recognition and Measurement* (IAS 1, item 7).



1, item 81). A *Framework*, itens 72 e 73, comenta que as receitas e despesas não têm um modelo padrão de apresentação em nível de agregação de contas e que elas deveriam ser apresentadas num formato que melhor auxiliasse a maioria dos usuários na tomada de decisão. No mínimo, o corpo da demonstração do resultado abrangente deve conter linhas que evidenciem os seguintes valores para o período:

- a) receita;
- b) custos financeiros;
- c) parcela de lucro ou prejuízo de entidades associadas e empreendimentos conjuntos contabilizada pelo método da equivalência patrimonial;
- d) despesa de imposto;
- e) um único valor abrangendo o total de:
  - (i) lucro ou prejuízo após impostos de unidades operacionais descontinuadas; e
  - (ii) ganho ou perda após impostos reconhecidos na mensuração do valor justo menos custos de venda ou na alienação dos ativos ou grupo(s) de alienação constituindo a operação descontinuada;
- f) lucro ou prejuízo;
- g) cada componente de outro resultado abrangente, classificado por natureza (exceto valores em (h));
- h) parcela de outro resultado abrangente de entidades associadas ou empreendimentos conjuntos registrados pelo método de equivalência patrimonial; e
- i) resultado abrangente total (IAS 1, item 82).

Estes componentes não precisam ser apresentados nesta ordem e a nomenclatura pode ser modificada para representar melhor o conteúdo. Além disso, outras subdivisões e totalizações do resultado podem ser feitos de forma que melhor evidenciem as operações da entidade durante o período, desde que não se separe receitas e despesas classificadas como itens extraordinários, segregação expressamente proibida, inclusive em NEs, segundo o item 87 da IAS 1.

Sobre o diferencial proporcionado pela Demonstração do Resultado Abrangente, Ernest & Young e FIPECAFI ponderam:

A exemplo da prática norte-americana<sup>21</sup>, outros valores de ganhos ou perdas que eram reconhecidos diretamente e temporariamente na demonstração das mutações do patrimônio líquido, por não serem ainda considerados como realizados, passam a ser apresentados em uma demonstração de resultado que, quando incluir esses itens mais os itens reconhecidos como receitas e despesas, passa a ser chamada de *Statement of Comprehensive Income*. (2009, p. 35)

A criação da Demonstração do Lucro Abrangente vem exatamente facilitar, centralizar e evidenciar todas as mudanças do Patrimônio Líquido que não as transações de capital com os sócios, mas com a devida segregação do que é resultado realizado (demonstração tradicional do resultado) e do que é resultado ainda não realizado a se realizar futuramente (2009, p. 37).

Quando a informação for relevante, a norma estimula a segregação no corpo da demonstração ou em notas explicativas dos seguintes itens:

- a) itens materiais, incluindo as circunstâncias de:
  - a. redução do valor de estoques ao valor realizável líquido, ou redução do valor imobilizado a uma quantia recuperável, bem como reversões de tais reduções;
  - b. reestruturação das atividades de uma entidade e reversões de quaisquer provisões devido às despesas de reestruturação;
  - c. alienação dos itens do imobilizado;
  - d. alienação de investimentos;
  - e. unidades operacionais descontinuadas [obrigação da evidenciação no corpo da demonstração do resultado];
  - f. liquidações de litígios; e
  - g. outras reversões de provisões (IAS 1, item 98).
- b) Análise de despesas reconhecidas usando uma classificação baseada em sua natureza ou função na entidade, a maneira que for mais relevante e confiável, já que suas peculiaridades geralmente as diferenciam quanto à frequência, potencial de ganho ou perda e à previsibilidade (IAS 1, itens 99 e 105).

As notas explicativas fornecem descrições dos itens divulgados nas DFs e informações sobre itens que nelas não se enquadram. Segundo a IAS 1, as notas explicativas devem apresentar as políticas contábeis utilizadas para a montagem das demonstrações, informações adicionais exigidas pelas IFRS ou relevantes e não exigidas que não foram anteriormente divulgadas no corpo das demonstrações (item 117) e as premissas assumidas sobre o futuro que impactem nos números divulgados, incluindo as

---

<sup>21</sup> Prática de entidades com finalidade lucrativa, e não ainda adaptada à FAS 117 – Financial Statements of Not-for-Profit Organizations.

estimativas, que possuem risco de ter variação relevante caso o cenário estimado possa mudar (item 125), entre outras informações requeridas.

### **3.2 Ativos Específicos do Terceiro Setor (coleções de museus, prédios históricos, livros de bibliotecas, animais de zoológico)**

“Ao avaliar se um item se enquadra na definição de ativo, passivo ou patrimônio líquido, deve-se atentar para a sua essência e realidade econômica e não apenas sua forma legal” (Estrutura Conceitual e *Framework*, item 51). A avaliação da essência e realidade econômica de um ativo contempla a identificação do local de sua apresentação na DPF dentro das classificações padrões, pois podem haver, e há, instruções variadas de evidenciação e mensuração nas IFRSs para diferentes naturezas de ativos. Dentro dos ativos específicos do terceiro setor a que esta pesquisa propõe buscar o respaldo teórico-normativo, o IASB emitiu as seguintes normas que podem ser aplicáveis a alguns deles:

- a) IAS 16 – *Property, Plant and Equipment* (revisada em dezembro de 2003);
- b) IAS 40 – *Investment Property* (revisada em dezembro de 2003);
- c) IAS 41 – *Agriculture* (emitida em fevereiro de 2001); e
- d) IAS 36 – *Impairment of Assets* (revisada em março de 2004).

Os conceitos estabelecidos por estas normas internacionais abrem a possibilidade de classificação de coleções de museus, prédios históricos, livros de biblioteca e animais de zoológico como *Property, Plant and Equipment*. Porém, a natureza singular, a forma de aquisição, a política de uso e manutenção, a expectativa de vida útil e a possibilidade de estes ativos serem transacionados são significativamente diferenciadas e decorrentes tanto dos planos de gestão das entidades quanto da essência dos próprios ativos. Prédios

históricos também podem ser classificados como *Investment Property*, a depender da destinação do bem. A norma *Agriculture* fala do tratamento contábil para ativos biológicos e fornece noções de reconhecimento e evidenciação ao menos parcialmente aplicáveis a animais de zoológico. Caso a apresentação da essência destes ativos específicos do terceiro setor seja melhor atendida por pronunciamento recente de outro organismo normatizador com estrutura conceitual semelhante, o IASB permite as instituições a seguirem tais instruções, bem como permite nesta situação o uso de outras literaturas ou práticas contábeis geralmente aceitas.

Foram emitidas também pelo IASB normas aplicáveis quando os ativos sofrem mudanças significativas na capacidade de gerar benefícios futuros e quando sua função deixa de ser o uso pela própria entidade. Nestas situações, que podem ocorrer também com ativos específicos do terceiro setor, aplicam-se as normas *Impairment of Assets* e *Non-Current Assets Held for Sale and Discontinued Operations*, sendo que esta última não faz parte do escopo estabelecido para a pesquisa.

É importante ressaltar a proibição dada pela IFRIC 12 – *Service Concession Arrangements* pelos itens 11 e 27, de contabilização no patrimônio das entidades de ativos pertencentes ao governo, cuja administração, operação e/ou manutenção de sua estrutura é temporariamente concedida a uma entidade que é paga para ter esta função de concessionária. Pode ser uma entidade do terceiro setor, apesar da citação da norma de que tais concessões são tipicamente dadas a entidades do setor privado. O ativo que será registrado pela concessionária corresponde somente ao direito relativo aos ativos recebíveis ou o recurso recebido e, quando aplicável, um intangível no caso de haver um direito de exploração por meio da cobrança aos usuários pelo serviço de caráter público

prestado. A razão dada pela norma para a não contabilização em ativo imobilizado é que o acordo de concessão de serviços não transmite à concessionária o direito de controlar o uso da infraestrutura do serviço público.

### IAS 16 – Property, Plant and Equipment

O item 6 da IAS 16 fornece os seguintes conceitos para a interpretação mais uniforme da norma:

*Ativos fixos tangíveis* ou *Ativos imobilizados* são itens tangíveis que:

- (a) sejam detidos para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para aluguel a outros, ou para fins administrativos; e
- (b) se espera que sejam usados durante mais do que um período.

*Depreciação* é a imputação sistemática da quantia depreciável de um ativo durante a sua vida útil.

*Valor contábil* é o valor pelo qual um ativo está reconhecido no balanço depois da dedução de toda respectiva depreciação, amortização ou exaustão acumulada e provisão para perdas.

*Valor depreciável* é o custo de um ativo ou outra quantia substituta do custo, menos o seu valor *residual*.

*Valor residual* de um ativo é a quantia estimada que uma entidade obteria atualmente pela alienação de um ativo, após dedução dos custos estimados de alienação, se o ativo já tivesse a idade e as condições esperadas no final da sua vida útil.

*Vida útil* é:

- (a) o período de tempo no qual a entidade espera usar um ativo; ou
- (b) o número de unidades de produção ou de unidades semelhantes que a entidade espera obter do ativo.

### IAS 40 – Investment Property

Segundo o item 5 da IAS 40,

*Propriedade de investimento* é a propriedade (terreno ou um edifício - ou parte de um edifício - ou ambos) detida (pelo proprietário ou pelo locatário num arrendamento financeiro) para obter rendas ou para valorização do capital ou para ambas, e não para:

- (a) uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços ou para finalidades administrativas; ou
- (b) venda no curso ordinário do negócio.

Uma propriedade de investimento gera renda ou valorização de capital ou ambas independentemente dos outros ativos da entidade ou controlados por ela. Isto distingue uma propriedade de investimento de um ativo imobilizado, usado para a produção de

bens e serviços ou para o uso com finalidade administrativa, que conta com outros ativos para a estimativa de um fluxo de caixa a ser gerado (IAS 40, item 7).

Por estas condições definidas, um prédio histórico sob o controle de uma ETS utilizado para obter rendas de aluguel pode ser considerado uma propriedade de investimento, obedecendo, assim, as diretrizes estabelecidas pela IAS 40 quanto ao seu reconhecimento, mensuração e evidenciação na contabilidade.

#### IAS 41 – Agriculture

A IAS 41 é uma norma voltada para ativos biológicos (plantas ou animais vivos) que se tornarão produtos agrícolas, futuros estoques negociáveis no mercado. O destino de animais de zoológico não é serem produtos agrícolas. Sua venda não é uma receita ordinária da instituição. O resultado habitual dos jardins zoológicos é proveniente da manutenção daqueles animais nas instalações da entidade, o que leva ao entendimento de que são ativos biológicos não-correntes. Isso posto, a IAS 41 pode proporcionar à administração de um zoológico instruções contábeis que, por proximidade de natureza do objeto em questão, podem ser adaptadas da realidade de um ativo corrente para a de um ativo com natureza permanente. Este procedimento é apoiado pelo item 11 da IAS 8, que permite o uso de normas e interpretações a objetos similares ou relacionados quando outra IFRS não trata do objeto específico a ser escriturado.

#### IAS 36 – Impairment of Assets

Algumas definições são dadas pelo IAS 36, item 6, e CPC 1, item 5, para o entendimento uniforme do conteúdo normatizado:

*Valor recuperável* de um ativo ou de uma unidade geradora de caixa é o maior valor entre o valor líquido de venda de um ativo e seu valor em uso.

*Valor em uso* é o valor presente de fluxos de caixa *futuros* estimados, que devem resultar do uso de um ativo ou de uma unidade geradora de caixa.

*Valor líquido de venda* é o valor a ser obtido pela venda de um ativo ou de uma unidade geradora de caixa em transações em bases comutativas, entre partes conhecedoras e interessadas, menos as despesas estimadas de venda.

*Unidade geradora de caixa* é o menor grupo identificável de ativos que gera as entradas de caixa, que são em grande parte independentes das entradas de caixa de outros ativos ou de grupos de ativos.

*Mercado ativo* é um mercado onde todas as seguintes condições existem:

- (a) os itens transacionados no mercado são homogêneos;
- (b) vendedores e compradores com disposição para negociar são encontrados a qualquer momento para efetuar a transação; e
- (c) os preços estão disponíveis para o público.

Uma entidade deve avaliar em cada data-base de divulgação se há qualquer indicação de que um ativo possa estar com o valor recuperável abaixo de seu valor de uso ou de venda. Se qualquer indicação existir, mesmo fora da data-base, a entidade deve estimar o valor recuperável do ativo. Se não for possível estimar o valor recuperável do ativo individual, uma entidade deve determinar o valor recuperável da unidade geradora de caixa à qual o ativo pertence para comparação.

O teste de *impairment*, imparidade ou valor recuperável dos ativos e a IAS 36, que estabelece sua necessidade, se aplicam a ativos de longo prazo, tais como os ativos específicos do terceiro setor que estão sendo objeto de análise desta seção, exceto se estiverem classificados como investimentos avaliados ao valor justo. Na introdução da IAS 36 é dito que a norma deve ser aplicada a todos os ativos, exceto os não correntes destinados a venda, os financeiros, os biológicos relacionados a atividades comerciais agrícolas, os diferidos relacionados a contratos de seguros, os de contrato de construção, os ativos de impostos diferidos, os benefícios a empregados, estoques e investimentos mensurados ao valor justo, que possuem normas específicas a seu respeito.

### 3.2.1 Reconhecimento

Os quesitos gerais que um ativo deve ter para que seja reconhecido, anunciados pela *Framework* e repetida em normas que tratam de ativos de naturezas específicas, são:

- a) se for provável que algum benefício econômico futuro referente ao item venha a ser recebido pela entidade; e
- b) ele tiver um custo ou valor que possa ser medido em bases confiáveis.

#### IAS 16 – Property, Plant and Equipment

Além do reconhecimento inicial de um ativo imobilizado, é possível reconhecer posteriormente valores aumentativos ou diminutivos às contabilizações anteriores. Segundo a IAS 16, devem ser reconhecidos posteriormente e separadamente dos custos incorridos para aquisição e instalação de um ativo fixo tangível:

- a) Custos de investimento por reposição no ativo que atendam quesitos de reconhecimento, com a baixa do valor do item substituído (item 13);
- b) O desgaste, na forma de depreciação (item 30);
- c) Perda do valor justo na forma de imparidade (item 30).

O reconhecimento dos aumentos no valor justo mensurável com confiança, na forma de reavaliação, é opcional. O reconhecimento da reavaliação deve ser feito para toda uma classe de ativos e com regularidade (item 31). Uma vez que a entidade opta pela utilização do modelo de reavaliação, o momento de reavaliar e reconhecer o novo valor é quando o valor justo corrente dos ativos difere materialmente do valor contábil (item 34).

O método de depreciação usado deve refletir o modelo por que se espera que os futuros benefícios econômicos do ativo sejam consumidos pela entidade (item 60). A cada fim de exercício, segundo o itens 51 e 61 da norma, devem ser revistos o valor



residual dos ativos fixos tangíveis, suas vidas úteis estimadas e o método de depreciação aplicado. Nos casos de mudanças na vida útil estimada ou método de depreciação, o sistema de gestão destes ativos deve receber os novos parâmetros e valores, e os critérios de evidenciação das políticas contábeis modificadas devem ser atendidos de acordo com a IAS 8.

#### IAS 40 – Investment Property

Desde que atendidos os conceitos de ativo e de propriedade de investimento, os custos de aquisição do investimento e custos posteriores de aprimoramento e/ou substituição de parte da antiga configuração são reconhecidos na contabilidade como esta categoria de ativo. O reconhecimento posterior de reparos ao bem só deve ser feito se o investimento agregar as entradas econômicas esperadas e na condição de baixar da contabilidade os valores escriturados relativos à parte substituída.

Uma propriedade para locação classificada como uma propriedade de investimento, deve, de acordo com a IAS 17 e a IAS 40 ser reconhecida em contrapartida ao passivo, pelo mesmo valor inicial.

Pela IAS 40, IN14, no modelo de reavaliação os acréscimos feitos sobre o valor contábil são reconhecidos e apresentados como excedente de reavaliação no patrimônio da entidade. Já pelo método do valor justo, todas as mudanças neste valor são reconhecidas e evidenciadas no resultado do exercício. O método escolhido deve ser aplicado consistentemente para todas as propriedades de investimento.

#### IAS 41 – Agriculture

Animais passam para o controle de um jardim zoológico geralmente por meio de transferência ou doação de outras instituições que, dentro da legalidade, tenham o

controle do ativo, o comprou ou o tem como resultado de reprodução nas instalações da instituição. A procriação é uma das maneiras pela quais os benefícios econômicos podem ser aumentados. “Um ganho contábil pode ser resultante do reconhecimento inicial de um ativo biológico, como quando um bezerro nasce” (IAS 41, item 27).

Além de um animal de zoológico ser resultado de evento passado por aquisição, transferência, doação ou nascimento; estar sob controle da entidade; e de ser provável que futuramente gere benefícios econômicos; para ser reconhecido, ele deve ter um valor justo mensurável em bases confiáveis. A incerteza da geração de benefícios futuros ou a inexistência de base confiável de mensuração são pontos que podem restringir o reconhecimento do ativo. “Na atividade agrícola, os atributos físicos de um animal ou planta vivo aumenta ou diminui diretamente os benefícios econômicos de uma entidade” (IAS 41, IN4), fator que também pode gerar incerteza da base de mensuração. Assim, o controle interno de mensuração destes ativos deve gerar resultados satisfatórios para o atendimento das condições de reconhecimento.

#### IAS 36 – *Impairment of Assets*

Pelos itens 57 e 58 do CPC 1 e itens 59 e 60 da IAS 36, apenas se o valor recuperável de um ativo ou unidade geradora de caixa for inferior a seu valor contábil, o valor escriturado do ativo deve ser reduzido para a seu valor recuperável. Esta redução é feita pela constituição de uma perda por desvalorização. Uma perda por imparidade deve ser imediatamente reconhecida no resultado, a não ser que o ativo seja escriturado pelo valor reavaliado, pois, nestes casos, a perda deve ser tratada como decréscimo do saldo de reavaliação até o montante em que o saldo se anule. Ultrapassando o saldo existente de reavaliação, o montante excedente de desvalorização é lançado no resultado.

Se houver qualquer indicação de recuperação do valor anteriormente reduzido pelo valor recuperável, a entidade deve estimar novamente o valor recuperável desse ativo. Caso o valor recuperável seja superior ao anteriormente medido, “a perda por desvalorização reconhecida em anos anteriores para um ativo [...] somente deve ser revertida se [...] tiver havido uma mudança nas estimativas usadas para determinar o seu valor recuperável desde a data em que a última desvalorização foi reconhecida” (IAS 36, item 114; CPC 1, item 109). A reversão da perda por imparidade em bens não reavaliados anteriormente deve ser reconhecida no resultado assim que for observada e medida, ou no patrimônio, se o ativo que sofreu a reversão tiver sido reavaliado anteriormente (IAS 36, item 119; CPC 1, item 114). Segundo o item 117 da IAS 36 e o item 112 do CPC 1,

o aumento do valor contábil de um ativo [...] atribuível à reversão de perda por desvalorização, não deve exceder o valor contábil que teria sido determinado, líquido de depreciação, amortização ou exaustão, caso nenhuma desvalorização tivesse sido reconhecida em anos anteriores.

A reversão de uma perda por imparidade de uma unidade geradora de caixa deve ser imputada aos ativos da unidade, *pro rata* em relação aos valores escriturados desses ativos (IAS 36, item 105; CPC 1, item 100).

### 3.2.2 Mensuração

#### IAS 16 – Property, Plant and Equipment

Uma vez que um ativo imobilizado se qualifica como ativo para fins de reconhecimento, ele deve ser mensurado pelo que custou, quando comprado, e inicialmente contabilizado por este valor. O custo de um item do ativo fixo tangível, compreende:

(a) o seu preço de compra, incluindo as obrigações com importação e os impostos de compra não reembolsáveis, após dedução dos descontos comerciais e abatimentos;

(b) quaisquer custos diretamente atribuíveis para colocar o ativo na localização e condição necessárias para o mesmo ser capaz de funcionar da forma pretendida pela administração;

(c) a estimativa inicial dos custos de desmantelamento e remoção do item e de restauração do local no qual este está localizado, em cuja obrigação uma entidade incorre seja quando o item é adquirido seja como consequência de ter usado o item durante um determinado período para finalidades diferentes da produção de estoques durante esse período (IAS 16, itens 15 e 16).

A mensuração inicial de um ativo que foi adquirido por meio de troca por outro ativo fixo ou outro ativo fixo com remuneração adicional deve ser mensurado pelo valor justo a não ser que exista falta de substância comercial na transação ou que o valor justo nem do item recebido nem do entregue possa ser medido em bases razoáveis. Nestes casos de troca, somente se o valor justo do item recebido não puder ser medido é que a mensuração do item recebido pode ser feita com base no valor residual contábil do bem entregue (IAS 16, item 24 e IAS 40, item 27).

“Se o pagamento do ativo fixo for diferido para além das condições normais de crédito, a diferença entre o equivalente ao preço a dinheiro e o pagamento total é reconhecida como juro durante o período de crédito a não ser que esse juro seja reconhecido no valor escriturado do item de acordo com o tratamento alternativo permitido na IAS 23”, que estabelece o tratamento de juros sobre empréstimo (IAS 16, item 23).

Após a reavaliação pelo valor justo, o valor dos ativos fixos tangíveis permanece sujeito à depreciação e testes de imparidade.

#### IAS 40 – Investment Property

Uma propriedade de investimento deve ser mensurada inicialmente pelo seu custo, incluindo os custos incorridos atribuíveis diretamente à transação de aquisição

(IAS 40, itens 20 e 21). O custo inicial de propriedade para locação classificada como uma propriedade de investimento deve ser reconhecido pelo menor entre o valor justo da propriedade e o valor presente dos pagamentos mínimos da locação (IAS 40, item 25 e IAS 17, item 20).

Em resumo, a IAS 40 permite que as entidades escolham como método de mensuração:

- a) o método do valor justo, segundo o qual uma propriedade de investimento é mensurada, após a mensuração inicial, pelo valor justo, com as alterações no valor justo reconhecidas nos resultados. O uso deste método em mensurações posteriores é encorajado pela IAS 40, item 32, a serem feitas por profissionais com a qualificação da carreira reconhecida e relevante, e que tenham experiência recente no tipo de investimento atualmente avaliado; ou
- b) o método do custo, que está especificado na IAS 16 e exige que uma propriedade de investimento seja mensurada após a mensuração inicial pelo custo depreciado (menos quaisquer perdas por imparidade acumuladas). Uma entidade que escolha o método do custo deve divulgar em notas explicativas o valor justo de suas propriedades de investimento.

Independentemente do método de mensuração escolhido ele deve ser aplicado uniformemente a todas as propriedades de investimento.

A melhor evidência do valor justo é dada por preços correntes num mercado ativo por uma propriedade similar na mesma localização e condição e sujeito a contrato similar de aluguel ou outro contrato. Uma entidade deve procurar identificar qualquer diferenciação na natureza, localização ou condição da propriedade ou nos termos

contratuais de aluguel e outros contratos relativos à propriedade. Na ausência de preços correntes de um mercado ativo, a entidade deve considerar informações provenientes de diversas fontes, incluindo:

- (a) valores correntes num mercado ativo para propriedades de natureza, condição ou locação similar, ajustados para refletir as diferenças;
- (b) preços recentes de propriedades similares num mercado menos ativo, com ajustes para refletir qualquer mudança nas condições econômicas, desde a data em que a transação recente ocorreu; e
- (c) projeção do fluxo de caixa descontado baseado em estimativas confiáveis de fluxo de entrada futuro, apoiada pelos termos de qualquer contrato de aluguel ou outros contratos e, quando possível, por evidência externa como rendimentos do mercado corrente para propriedades similares na mesma localização ou condição; e usando taxas de desconto que refletem a avaliação do mercado corrente a respeito da incerteza do montante e tempo dos fluxos de caixa (IAS 40, item 46).

O valor justo difere do valor em uso. O valor justo reflete o conhecimento ou as estimativas de conhecimento entre compradores e vendedores. Por outro lado, o valor em uso reflete as estimativas da entidade, incluindo os efeitos de fatores que podem ser específicos e não aplicáveis a entidades de maneira geral (IAS 40, item 49).

#### IAS 41 – Agriculture

Segundo a IAS 41, os ativos biológicos devem ser medidos pelo valor justo presente menos os custos estimados no ponto de venda desde o reconhecimento inicial dos ativos biológicos até o momento da colheita, exceto quando o valor justo não puder ser mensurável com confiança. Uma vez que as condições dos animais de zoológico não são as mesmas de animais vendidos num mercado comum agropecuário, não é aplicável à sua mensuração a dedução dos custos de venda conforme a norma.

Se não existir um mercado ativo, uma entidade usa uma ou várias das seguintes maneiras, quando disponíveis, para a determinação de valor justo:

- (a) o preço de transação de mercado mais recente, contanto que não houvesse uma modificação significativa das circunstâncias econômicas entre a data da transação e a data-base do balanço;

- (b) o preço de mercado para ativos semelhantes com ajustes para refletir as diferenças; e
- (c) marcas de referência do setor, como o valor de um pomar expresso por uma bandeja, hectare ou outra medida de capacidade exportada, e o valor de gado expresso por quilograma de carne (IAS 41, item 18).

O item 20 da norma possibilita ainda uma possibilidade de mensuração do valor justo, desta vez representado pelo valor presente dos fluxos de caixa líquidos esperados descontados a uma taxa corrente antes dos impostos determinada pelo mercado, mas somente quando os preços ou valores determinados pelo mercado possam não estar disponíveis.

De acordo com o item 30 da IAS 41, nos casos em que não existe um mercado ativo ou quando os métodos alternativos de mensuração do valor justo trariam valores não confiáveis, um ativo biológico deve ser mensurado pelo seu custo menos depreciação e perdas acumuladas referentes a imparidade, até o retorno das condições para a mensuração do valor justo confiável. E uma vez que o ativo não-corrente encontre as condições para ser classificado como disponível para venda, segundo a IFRS 5, já tem condições de ser mensurado pelo valor justo e seguir a norma.

#### IAS 36 – Impairment of Assets

A avaliação do valor recuperável constitui na identificação do maior entre o valor líquido de venda e o valor em uso, e a comparação com o valor líquido contábil registrado. “Nem sempre é necessário determinar o valor líquido de venda de um ativo e seu valor em uso. Se qualquer desses valores exceder o valor contábil do ativo, este não tem desvalorização e, portanto, não é necessário estimar o outro valor” (CPC 1, item 17; IAS 36, item 19).

Valor justo menos os custos de vender é o valor a obter da venda de um ativo ou unidade geradora de caixa numa transação entre partes conhecedoras e dispostas a isso,

sem qualquer relacionamento entre elas, menos os custos para a alienação. Quando existe base para estimar confiavelmente o valor líquido de venda, mesmo sem um mercado ativo de negociação para o ativo, este valor pode ser determinado para a realização do teste de imparidade. Entretanto, no caso de não ser possível uma estimativa confiável do valor de venda numa transação entre partes independentes, conhecedoras e interessadas, “o valor em uso pode ser utilizado como seu valor recuperável” (CPC 1, item 18; IAS 36, item 20).

Ao montar a base de cálculo do valor em uso de um ativo, os seguintes elementos devem estar nela refletidos:

- (a) estimativa dos fluxos de caixa futuros que a entidade espera obter com esse ativo;
- (b) expectativas sobre possíveis variações no montante ou período desses fluxos de caixa futuros;
- (c) o valor do dinheiro no tempo, representado pela atual taxa de juros livre de risco [...];
- (d) o preço decorrente da incerteza inerente ao ativo; e
- (e) outros fatores, tais como falta de liquidez, que participantes do mercado iriam considerar ao determinar os fluxos de caixa futuros que a entidade espera obter com o ativo (CPC 1, item 28; IAS 36, item 30).

As estimativas de fluxos de caixa futuros mencionadas no item (a) acima devem incluir:

- (a) projeções de entradas de caixa a partir do uso contínuo do ativo;
- (b) projeções de saídas de caixa, que são incorridas necessariamente para gerar as entradas de caixa decorrentes do uso contínuo do ativo, incluindo saídas de caixa para preparar o ativo para uso, e que podem ser diretamente atribuídas ou alocadas ao ativo, em base consistente e razoável; e
- (c) se houver, fluxos líquidos de caixa, a serem recebidos ou pagos no momento da baixa do ativo no fim de sua vida útil (CPC 1, item 37; IAS 36, item 39).



### 3.2.3 Evidenciação

#### IAS 16 – Property, Plant and Equipment

Desde que estas informações sejam relevantes, os itens 73 e 74 da IAS 16 dizem que as organizações devem divulgar nas DFs para cada categoria de ativo imobilizado:

- (a) as bases de avaliação usadas para a determinação do valor contábil;
- (b) os métodos de depreciação usados;
- (c) as vidas úteis ou as taxas de depreciação usadas;
- (d) o valor de custo e a depreciação acumulada e provisões por imparidade no começo e no fim do período;
- (e) o valor contábil no período de:
  - (i) adições;
  - (ii) ativos classificados como disponível para venda;
  - (iii) aquisições por meio de incorporação de empresas;
  - (iv) aumentos ou diminuições do período resultantes de reavaliações e de provisões por imparidade reconhecidas ou revertidas diretamente do patrimônio líquido, de acordo com a IAS 36;
  - (v) provisões por imparidade reconhecidas no resultado, de acordo com a IAS 36;
  - (vi) reversões de imparidade do resultado, de acordo com a IAS 36;
  - (vi) depreciação;
  - (vii) as diferenças líquidas de conversão na tradução das demonstrações financeiras da moeda funcional para uma outra moeda de apresentação, incluindo a tradução de uma operação exterior para a moeda de apresentação da entidade que divulga; e
  - (viii) outras movimentações.

As demonstrações financeiras também devem divulgar:

- (a) a existência e os montantes das restrições sobre a propriedade dos bens, e os bens constituídos em garantia de passivos;
- (b) o montante de gastos reconhecidos como custo de ativos fixos no curso de sua construção; e
- (c) o montante de compromissos assumidos para aquisição de ativo imobilizado;
- (d) se não for evidenciado separadamente na demonstração da posição financeira, o montante de compensação de terceiros para ativos que sofreram *imparidade*, perda ou desistência que esteja incluído no resultado.

Se há itens imobilizados que são apresentados em valores reavaliados, as demonstrações financeiras devem evidenciar:

- a. a data efetiva da reavaliação;

- b. se um profissional ou empresa do ramo de avaliação foi envolvido;
- c. os métodos e premissas aplicados para a estimativa do valor justo dos ativos;
- d. a extensão em que o valor justo dos ativos foram determinados diretamente pela referência de preços observáveis num mercado ativo ou em transação recente entre partes independentes ou foram estimados usando outras técnicas de valoração;
- e. para cada classe de imobilizado reavaliado, o valor pelo qual seria contabilizado caso os ativos estivessem apresentados pelo custo de aquisição; e
- f. o excedente de reavaliação, indicando a mudança para o período e qualquer restrição na distribuição deste valor aos acionistas (IAS 16, item 77).

### IAS 40 – Investment Property

Uma entidade que possui propriedades classificadas como de investimento deve evidenciar:

- (a) Se ela aplica o método de custo ou do valor justo.
- (b) Se ela aplica o método do valor justo, se e em que circunstâncias, rendas de propriedade mantida em arrendamento operacional é classificado e contabilizado como propriedade de investimento;
- (c) Quando a classificação é difícil, o critério usado para distinguir uma propriedade de investimento de propriedades ocupadas pelo próprio dono e de propriedades mantidas para venda no curso ordinário dos negócios;
- (d) Os métodos e premissas significativas aplicadas na determinação do valor justo da propriedade de investimento, incluindo a demonstração se a determinação do valor justo foi apoiada por evidência de mercado ou foi severamente sustentada em outros fatores (os quais a entidade deve evidenciar) por conta da natureza da propriedade e ausência de dados de um mercado comparável.
- (e) A extensão em que o valor justo da propriedade de investimento [...] é baseado na valoração feita por um avaliador independente que detém qualificação profissional relevante e reconhecida e que tenha recentemente dado valor a uma propriedade de investimento na mesma localização e categoria da que está sendo avaliada. Se a avaliação não foi feita nesta condição, este fato deve ser evidenciado.
- (f) O montante reconhecido no resultado para:
  - (i) receita de aluguel de propriedades de investimento;
  - (ii) despesas operacionais diretas (incluindo de reparo e manutenção) provenientes de propriedade de investimento que gerou receita de aluguel durante o período; e
  - (iii) despesas operacionais diretas (incluindo de reparo e manutenção) provenientes de propriedade de investimento que não gerou receita de aluguel durante o período;
  - (iv) a alteração cumulativa no valor justo reconhecido no resultado com a venda de propriedade de investimento de um conjunto de ativos em que se usa o método do custo para um conjunto em que se usa o método do valor justo.
- (g) A existência e montante de restrições sobre a capacidade de realização de propriedades de investimento ou a remessa de receitas proveniente de desmobilização.

(h) Obrigações contratuais para comprar, construir ou desenvolver propriedades de investimento ou para a manutenção, reparação ou expansão (IAS 40, item 75).

São encorajadas pela IAS 40, itens 76 a 79, evidenciações adicionais às supracitadas específicas para as entidades que optam pelo método do valor justo, bem como para as que optam pelo método do custo.

#### IAS 41 – Agriculture

A IAS 41 requer, entre outros itens, as seguintes evidenciações:

- a) O ganho ou perda do período no reconhecimento inicial de ativos biológicos, bem como os resultados decorrentes de mudança no valor justo dos ativos (item 40);
- b) A descrição narrativa ou quantificada de cada grupo de ativos biológicos (itens 41 e 42);
- c) A existência e o valor contábil de ativos biológicos cujo título é restrito ou o valor contábil dos ativos biológicos que sejam garantias de passivos (item 49);
- d) O montante comprometido com o desenvolvimento ou aquisição de ativos biológicos (item 49);
- e) A natureza e o montante de eventos ocorridos relacionados à exposição a riscos naturais, como climáticos ou relacionados a doenças, que gerem receitas ou despesas materiais, de acordo com a IAS 1 (item 53);
- f) Se uma entidade mensura ativos biológicos pelo seu valor de custo menos a depreciação acumulada, ao fim do período a entidade deve evidenciar para tais ativos:
  - a. uma descrição do ativo biológico;

- b. uma explicação do por que o valor justo não pode ser medido em bases confiáveis;
  - c. se possível, o intervalo de estimativa em que é mais desejável que o valor justo esteja;
  - d. o método de depreciação usado;
  - e. as vidas úteis ou as taxas de depreciação usadas; e
  - f. o valor contabilizado do ativo e a depreciação acumulada (agregada com as perdas por imparidade) no início e no final do período (item 54);
- g) Se a base de mensuração do valor justo de um ativo biológico previamente mensurado pelo custo menos depreciação acumulada e perda por imparidade se torna confiável no período corrente, uma entidade deve evidenciar para este ativo:
- a. uma descrição do ativo biológico;
  - b. uma explicação do por que a mensuração do valor justo se tornou confiável; e
  - c. o efeito da mudança (item 56).

#### IAS 36 – Impairment of Assets

A entidade deve divulgar as seguintes informações para cada classe de ativos:

- (a) o valor da perda por desvalorizações reconhecidas no resultado durante o período, e a(s) linha(s) da demonstração do resultado na(s) qual(is) essas perdas por desvalorizações foram incluídas;
- (b) o valor das reversões de perdas por desvalorizações reconhecidas no resultado do período, e a(s) linha(s) da demonstração do resultado na(s) qual(is) essas reversões foram incluídas;
- (c) o valor de perdas por desvalorizações em ativos reavaliados reconhecido diretamente no patrimônio líquido durante o período; e
- (d) o valor das reversões das perdas por desvalorizações em ativos reavaliados reconhecido diretamente no patrimônio líquido durante o período (IAS 36, item 126; CPC 1, item 121).

Se houver desvalorização ou reversão relevante reconhecida durante o período para um ativo individual ou para uma unidade geradora de caixa, a entidade deve divulgar as seguintes informações para cada evento:

- (a) os eventos e as circunstâncias que levaram ao reconhecimento ou reversão da perda por desvalorização;
- (b) o valor da perda por desvalorização reconhecida ou revertida;
- (c) para cada ativo individual:
  - (i) a natureza do ativo; e
  - (ii) se a entidade evidencia informações por segmento de acordo com a IFRS 8, o segmento evidenciado pela entidade ao qual o ativo pertence.
- (d) para cada unidade geradora de caixa:
  - (i) descrição da unidade geradora de caixa, por exemplo, se é uma linha de produção, ou uma unidade operacional, ou uma determinada área geográfica, ou um segmento objeto de divulgação em separado como definido pela IFRS 8 – *Operating Segments*;
  - (ii) o montante da desvalorização reconhecida ou revertida por classe de ativos [...]; e
  - (iii) se o conjunto de ativos para identificar a unidade geradora de caixa mudou desde a estimativa anterior do valor recuperável, uma descrição da maneira atual e anterior da agregação dos ativos envolvidos e as razões que justificaram a mudança na maneira pela qual é identificada a unidade geradora de caixa.
- (e) se o valor recuperável é seu valor líquido de venda ou seu valor em uso;
- (f) se o valor recuperável for o valor líquido de venda (valor de venda menos despesas diretas e incrementais necessárias à venda), a base usada para determinar o valor líquido de venda (por exemplo: se o valor foi determinado por referência a um mercado ativo);
- (g) se o valor recuperável for o valor em uso, a(s) taxa (s) de desconto usada(s) na estimativa atual e na estimativa anterior (IAS 36, item 130, CPC 1, item 124).

### 3.3 Doações e Contribuições

O IASB não emitiu norma que tratasse especificamente sobre doações e contribuições recebidas. Estas receitas têm origem voluntária por parte do doador, assim como são voluntárias as subvenções, e, por isto, seu reconhecimento, mensuração e evidenciação podem ter como guia a IAS 20 – *Accounting for Grants and Disclosure of*

*Government Assistance*, norma aprovada pelo IASB que regula sobre o objeto mais semelhante à contribuição.

O Guia *SAFA Standard and Guidelines for Non-for-Profit Organizations* propõe um quadro com a correspondência entre diferentes tipos de receitas geradas por ETS e as regras de aplicação determinadas pelo guia.

<b>Tipo de Receita</b>	<b>Parágrafo aplicável do SAFA Standard for NGOs</b>	<b>Norma em que o parágrafo aplicável baseou-se</b>
Venda de produtos não relacionados com a missão para a geração de receita	6.11	IAS 18
Subvenções recebíveis do Governo, Fundações, Agências de Doação com base em documentos de subvenção devidamente aprovados, especificando o período ou a forma de acúmulo da subvenção	6.13	IAS 20
Aportes de recursos provenientes da sede	6.13	IAS 20
Doações	6.13	IAS 20
Receitas de apelação de angariação de fundos, eventos, coletas, etc.	6.13	IAS 20
Subvenções para pesquisa e desenvolvimento	6.13	IAS 20
Juros	6.11	IAS 18
Dividendos provenientes de investimentos	6.11	IAS 18
<i>Royalties</i>	6.11	IAS 18

**Quadro 3.1 – Guia ilustrativo de aplicabilidade das seções 6.11 e 6.13 do SAFA Standard for NGOs**  
(traduzido e adaptado de SAFA, 2006, p. 61)

É razoável a correlação estabelecida pelo guia entre as orientações dadas pela IAS 20 e a forma de contabilizar e evidenciar doações, subvenções e outras receitas de natureza semelhante provenientes também de entes não governamentais. O objeto de normatização pelo IASB na IAS 20 tem natureza mais próxima destes outros aportes e é significativamente mais aplicável a estes casos do que a IAS 18, que visa a regulação contábil de receitas tipicamente geradas por entidades com fins lucrativos.

### 3.4 Assistências e Subvenções Governamentais

A IAS 20 – *Accounting for Grants and Disclosure of Government Assistance* dá os seguintes conceitos essenciais para o entendimento mais padronizado dos ditames da norma:

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

*Subvenções governamentais* são auxílios do governo na forma de transferência de recursos para uma entidade em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas com as atividades operacionais da entidade. Não são subvenções governamentais aquelas que não podem ser razoavelmente quantificadas em dinheiro e as transações com o governo que não podem ser distinguidas das transações comerciais normais da entidade.

*Subvenções relacionadas com ativos* são subvenções governamentais cuja condição primordial é a de que a entidade que a ela se propõe deve comprar, construir ou providenciar qualquer forma adquirir ativos a longo prazo. Podem também estar ligadas condições subsidiárias restringindo o tipo ou a localização dos ativos ou dos períodos durante os quais devem ser adquiridos ou detidos.

*Subvenções relacionados com receitas* são subvenções governamentais que não sejam os que estão relacionados com ativos.

*Empréstimos perdoáveis*<sup>22</sup> são empréstimos em que o mutuante aceita renunciar ao pagamento em retorno sob certas condições prescritas (IAS 20, item 3).

Também referem-se a subvenções os termos subsídios, doações ou prêmios (IAS 20, item 6).

#### 3.4.1 Reconhecimento

De acordo com a IAS 20, item 7, as subvenções governamentais não devem ser reconhecidas até que exista segurança de que:

---

<sup>22</sup> Traduzido pelo CPC como *empréstimos subsidiados*.

- a) a entidade cumprirá as condições a elas associadas; e
- b) as subvenções serão recebidas.

Não há hipótese, segundo a IAS 20, item 12, para que uma subvenção governamental seja reconhecida diretamente no patrimônio líquido de uma entidade. Sua natureza é de receita e deve ser reconhecida no resultado durante um evento pré-acordado ou em confronto com as despesas compatíveis para compensação, numa base sistemática, como, por exemplo, vinculada com uma despesa relacionada com a subvenção, ou durante o cumprimento de obrigações assumidas envolvidas com a subvenção recebida. Durante o período de espera até a chegada da competência que permite o lançamento no resultado, o crédito deve, segundo a norma, ser feito temporariamente em receitas diferidas ou como dedução do próprio ativo (item 24). Excetua-se ao reconhecimento em base sistemática no resultado a subvenção recebida com o objetivo de compensar “gastos ou perdas já incorridos ou para finalidade de dar suporte financeiro imediato à entidade sem qualquer despesa futura relacionada deve ser reconhecida como receita no período em que se tornar recebível” (item 20).

#### 3.4.2 Mensuração

É usual avaliar uma subvenção governamental transferida na forma de um ativo não monetário, tal como terrenos ou outros recursos, pelo valor justo do ativo não monetário e contabilizar a subvenção e o ativo por este valor justo, segundo o item 23 da IAS 20. A norma complementa que um método alternativo utilizado ao valor justo é a contabilização do subsídio e o ativo pelo valor nominal.



### 3.4.3 Evidenciação

Pela IAS 20, item 24, as subvenções governamentais relacionadas com qualquer natureza de ativo, devem ser evidenciadas no balanço tanto considerando a subvenção como receita diferida no passivo (a baixa do saldo é levada sistematicamente como receita), quanto deduzindo o valor da subvenção do próprio valor escriturado do ativo (a baixa do saldo é levada sistematicamente como redução da despesa de depreciação). Já as subvenções relacionadas com receitas, segundo o item 29, são evidenciadas na demonstração dos resultados como uma receita em linha separada; como receita sob um título geral tal como "outros rendimentos"; ou, alternativamente, são redutoras de uma despesa evidenciada relacionada à subvenção.

Devem ser divulgados os seguintes assuntos nas notas explicativas de uma entidade que recebe subsídios ou assistências governamentais:

- (a) a política contábil adotada para as subvenções governamentais, incluindo os métodos de apresentação adotados nas demonstrações contábeis;
- (b) a natureza e os montantes reconhecidos das subvenções governamentais ou das assistências governamentais, bem como a indicação de outras formas de assistência governamental de que a entidade tenha diretamente se beneficiado;
- (c) condições a serem regularmente satisfeitas ligadas à assistência governamental que tenha sido reconhecida (IAS 20, item 39 e CPC 7, item 43).

### 3.5 Serviços Voluntários Recebidos

O IASB não requer claramente a segregação do resultado serviços voluntários das entidades que atendem aos IFRSs, mas a IAS 1 indica que na demonstração do resultado abrangente deve haver segregações de acordo com a natureza ou função das operações que sejam relevantes aos usuários das DFs. Essas subdivisões variam de acordo com as

influências externas ao setor em que a entidade atua e as operações com que histórica e recentemente ela executou. Assim, é necessário julgamento por parte da Administração da entidade sobre o formato de apresentação da demonstração, o que pode incluir o destaque do resultado com serviços voluntários oferecidos pela entidade.

### **3.6 Gratuidades**

O IASB não requer claramente a segregação do resultado com gratuidades das entidades que atendem aos IFRSs, mas a IAS 1 indica que na demonstração do resultado abrangente deve haver segregações de acordo com a natureza ou função das operações que sejam relevantes aos usuários das DFs. Essas subdivisões variam de acordo com as influências externas ao setor em que a entidade atua e as operações com que histórica e recentemente ela executou. Assim, é necessário julgamento por parte da Administração da entidade sobre o formato de apresentação da demonstração, o que pode incluir o destaque do resultado com gratuidades oferecidas pela entidade.

### **3.7 Atividades com Angariação de Fundos**

O IASB não pede claramente a segregação de despesas com angariação de fundos das entidades que atendem aos IFRSs, mas a IAS 1 indica que na demonstração do resultado abrangente deve haver segregações de acordo com a natureza ou função das operações que sejam relevantes aos usuários das DFs. Essas subdivisões variam de acordo com as influências externas ao setor em que a entidade atua e as operações com que histórica e recentemente ela executou. Assim, é necessário julgamento por parte da

Administração da entidade sobre o formato de apresentação da demonstração, o que pode incluir o destaque das despesas com angariação de fundos.

O Asia Pacific Philanthropy Consortium (2006, p. 31), num guia de questões e recomendações para as entidades sem fins lucrativos da região, recomendou uma classificação funcional das despesas, que incluem:

(a) Despesas com os programas ou projetos. Despesas com programas ou projetos são aquelas que focam as atividades de programas e projetos resultando em serviços (ou mercadorias) distribuídos para beneficiários ou membros para cumprir a missão básica de uma entidade sem fins lucrativos. Uma organização pode ter mais de uma categoria de serviços de programas. Custos de pessoal e outros determináveis a um programa específico deveria fazer parte dos custos do programa.

(b) Despesas administrativas, que são classificadas também como despesas gerais de desenvolvimento de recursos humanos (incluindo as despesas com treinamento). As despesas administrativas e gerais são aquelas direcionadas a atividades como gerência, manutenção de registros, manutenção do escritório e despesas semelhantes. O desenvolvimento de recursos humanos pertence a despesas incorridas com o propósito de desenvolvimento e consolidação de um conselho de curadores, gerência ou quadro de funcionários de uma entidade sem fins lucrativos. Custos com o pessoal administrativo e custos variáveis são parte das despesas administrativas.

(c) Despesas com angariação de fundos. As despesas com angariação de fundos são aquelas incorridas para encorajar os doadores a contribuírem com uma entidade sem fins de lucro.

### **3.8 Destinação de Superávits ou Déficits**

O resultado das ETS podem ser levados ao patrimônio social em linhas diferentes, apesar de o patrimônio ser conceituado como um valor residual pela *framework*. As classificações do patrimônio em reservas de lucro e de reavaliação, bem como a própria conta patrimônio social, “podem ser importantes para a tomada de decisão dos usuários das demonstrações financeiras quando indicarem restrições legais ou de outra natureza sobre a capacidade que a entidade tem de distribuir ou aplicar de outra forma os seus recursos patrimoniais” (Estrutura Conceitual e *Framework*, item 65).

Com base na *Framework* e em citações de algumas IFRSs, o IASB já menciona as seguintes possíveis aberturas do patrimônio aplicáveis a uma entidade do terceiro setor:

- a) Capital Social ou Patrimônio Social (em referência aos recursos aportados pelos sócios);
- b) Reserva de Lucros Acumulados provenientes de:
  - a. determinações estatutárias ou legais para proteção aos credores quanto a possíveis prejuízos; ou
  - b. contabilização em separado pelo benefício legal de isenção ou redução recebida em impostos.
- c) Reserva de Reavaliação.

### 3.8.1 Reconhecimento

O reconhecimento de valores nestas contas se dá por meio da transferência de resultados e por reavaliações feitas em ativos.

### 3.8.2 Mensuração

“O valor pelo qual o patrimônio líquido é apresentado no balanço patrimonial depende da mensuração dos ativos e passivos”, confirmam a Estrutura Conceitual e a *Framework*, item 67, como sendo um reflexo de reconhecimentos e mensurações anteriores à apropriação final dos resultados dos eventos.

### 3.8.3 Evidenciação

A respeito da evidenciação da demonstração da posição financeira, demonstração da mutação do patrimônio ou da distribuição de superávits e déficits, a IAS 1 requer que seja divulgado no corpo do demonstrativo ou em notas explicativas os seguintes itens aplicáveis a uma ETS:

- a) uma descrição da natureza e propósito de cada reserva existente no patrimônio (item 79);
- b) o superávit ou déficit do período (item 82);
- c) uma conciliação entre o valor contábil de cada classe de capital e cada reserva no início e no fim do período, evidenciando separadamente cada mudança resultante de lucro ou prejuízo e de cada item de outros resultados abrangentes (item 106).

#### 4 REFERENCIAL TEÓRICO ESTADUNIDENSE

O referencial teórico contábil estadunidense para esta pesquisa foi composto essencialmente por normas emitidas pelo FASB, fontes primárias de consulta dos US GAAP (SCHROEDER, CLARK E CATHEY, 2005. p. 7), e por um guia sobre a contabilidade para entidades sem fins lucrativos produzido pelo AICPA. O *Not-for-Profit Entities Audit and Accounting Guide* foi preparado pelo AICPA para auxiliar Entidades sem Fins Lucrativos não-Governamentais<sup>23</sup> no preparo de demonstrações financeiras de acordo com os US GAAP e o trabalho dos auditores sobre tais demonstrações.

Antes da década de 1930, as normas contábeis e de evidenciação não tinham força executória e os organismos profissionais não tinham o suporte da autorização governamental para regularem práticas de caráter obrigatório. Mas quando a nação sentiu os efeitos de abuso nas práticas de negociação na bolsa, culminado na quebra da bolsa de valores em 1929, o congresso emitiu, além diversas outras leis regulamentando o mercado de valores mobiliários, o *Securities Act of 1933* e o *Securities Exchange Act of 1934*. Por meio destas legislações e após um trabalho conjunto do *American Institute of Accountants* com a *New York Stock Exchange*, em que um dos resultados foi a criação da *Securities and Exchange Commission* (SEC), o congresso norte-americano deu à SEC a autoridade para estabelecer princípios contábeis e práticas de evidenciação.

Ao fim de um debate interno na SEC, entre 1936 e 1938, sobre se a comissão desenvolveria normas de contabilidade, conforme mencionam Schroeder, Clark e Cathey (2005, p. 6), a decisão tomada foi de que o setor privado estava autorizado a estabelecer

---

<sup>23</sup> Entidade não-governamental, expressão utilizada em normas do FASB e em pronunciamentos do AICPA, é “uma entidade da qual não se requer a elaboração de demonstrações financeiras de acordo com as orientações promulgadas pelo Government Accounting Standards Board ou pelo Federal Accounting Standards Advisory Board.” (FAS 168, item 5)

os princípios contábeis que orientariam a elaboração das demonstrações financeiras arquivadas na SEC. A comissão, entretanto, não deixa de monitorar as decisões e pronunciamentos do organismo do setor privado, podendo, inclusive, indeferir algum conteúdo por ele elaborado que seja considerado inadequado, como ocasionalmente já ocorreu (PEREIRA, PATERSON e WILSON, 1994, p. 21).

Em 1937 foi formado o *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA) pela fusão do *American Institute of Accountants* com a *American Society of Certified Public Accountants*. Como resultado da formação do instituto, foram criados conselhos como o *Committee on Accounting Procedure* (CAP), emissor de diversos *Accounting Research Bulletins*, representantes das primeiras peças do que hoje é chamado US GAAP. O CAP foi sucedido pelo *Accounting Principles Board* (APB), que posteriormente foi substituído pelo *Financial Accounting Standards Board* (FASB), pelos quais a normatização contábil nos EUA se aperfeiçoou de forma relevante após a grande depressão.

Previts e Merino (1997, p. 407) declaram que antes dos anos 70, os profissionais de contabilidade pública reconheceram que era necessário desenvolver um corpo de idéias coerente aplicável a entidades sem fins lucrativos e governamentais. “Com o montante de recursos comprometidos com o setor público governamental e o crescimento de agências sem fins lucrativos, a necessidade de envolvimento dos CPAs na sua função tradicional como atestadores informações sobre a gestão do setor público cresceu” (PREVITS E MERINO, 1997, p. 407).

O FASB, desde 1973, foi o sucessor do APB designado para ser a organização do setor privado responsável por estabelecer normas contábeis cuja autoridade é reconhecida

pela SEC e pelo AICPA. A missão do Conselho é estabelecer e aprimorar normas de contabilidade e demonstrações financeiras para a guia e educação do público, incluindo os emissores, os auditores e os usuários das demonstrações financeiras. Para cumprir sua missão, o FASB atua de maneira a:

- Aprimorar a utilidade das informações financeiras por meio do foco nas características primárias de relevância e confiabilidade e nas qualidades de comparabilidade e consistência.
- Manter as normas atualizadas para refletir mudanças nos métodos de realização de negócios e mudanças no ambiente econômico;
- Considerar tempestivamente quaisquer áreas significantes de deficiência nas informações financeiras que devam ser endereçadas pelo processo de elaboração de normas;
- Promover a convergência internacional das normas contábeis concomitantemente com a melhoria da qualidade das demonstrações financeiras; e
- Fazer progressos no entendimento comum da natureza e propósitos das informações contidas nas informações financeiras. (FASB, 2009, p. 1)

Desde sua criação, o FASB emitiu 168 normas de contabilidade<sup>24</sup> e várias interpretações e boletins para as entidades não-governamentais, ou seja, do setor privado e do terceiro setor. Quanto aos papéis do FASB e da SEC na normatização dos setores não-governamentais, Niyama (2005, p. 88) afirma que, “na prática, desde 1970, o SEC tem voltado mais sua preocupação para exigências de evidenciação (*disclosure*), deixando para o FASB as exigências de reconhecimento e mensuração”.

A FAS 162 – *The Hierarchy of Generally Accepted Accounting Principles* foi elaborada para ter aplicabilidade na seleção de princípios para a elaboração das DFs de entidades não-governamentais que reportam em US GAAP, mostrando aos usuários da norma a hierarquia das fontes onde obter as orientações. A ordem decrescente de autoridade das fontes normativas era, até junho de 2009, assim caracterizada, segundo o item 3 da FAS 162:

---

<sup>24</sup> Até 07 de agosto de 2009.



- a. Normas Contábeis do FASB (FAS) e Interpretações do FASB (FASB I), Norma 133 do FASB – Questões de Implementação, Posicionamentos da Equipe do FASB, e os Boletins de Pesquisas Contábeis do AICPA e Opiniões sobre Princípios Contábeis do Conselho não substituídas por outros pronunciamentos do FASB.
- b. Boletins Técnicos do FASB e, se não objetados pelo FASB, Guias e Normas de Posicionamento do AICPA sobre Contabilidade e Auditoria.
- c. Boletins de Práticas de Normas Contábeis do Comitê Executivo do AICPA que não tenham sido objetados pelo FASB, posições de consenso de Força Tarefa sobre Questões Emergentes (EITF) do FASB [...].
- d. Guias de Implementação (Q&As) publicados pela equipe do FASB, Interpretações Contábeis do AICPA, Guias e Normas de Posicionamento do AICPA sobre Contabilidade e Auditoria não esclarecidos pelo FASB, e práticas que são amplamente reconhecidas e que prevalecem tanto generalizadamente como no setor.

A FAS 162 seguia dizendo que, para os eventos ou transações não contemplados pelas fontes de orientações descritas nas fontes acima, “as entidades devem primeiro considerar os princípios contábeis para transações ou eventos similares abordados pelos pronunciamentos dos itens (a) a (d) e, então, outras literaturas contábeis”, tais como as Normas Conceituais do FASB (FACs), os *AICPA Issue Papers*, as IFRSs, pronunciamentos de outras associações profissionais ou agências regulatórias, questionamentos e respostas técnicas incluídas nos suportes do AICPA para a prática técnica, livros contábeis e artigos (FAS 162, item 5).

Aproximadamente um ano após a emissão da FAS 162, a hierarquia dos pronunciamentos técnicos por ela estabelecida foi mudada. Os quatro níveis hierárquicos de pronunciamentos com autoridade reconhecida não mais existem. A partir da norma que a sucedeu, a FAS 168, há somente os níveis hierárquicos de *GAAP com autoridade* e *GAAP não-autoritativo*. O termo autoritativo inclui todos os níveis de (a) a (d) de US GAAP supracitados, excetuando o que seja referente a normas governamentais e o que não tenha sido emitido por um organismo normatizador.

Um novo sistema de codificação dos princípios contábeis estadunidenses para entidades não governamentais foi implementado em julho de 2009. O FASB determina, a partir da vigência da FAS 168, que esta codificação passa a ser a única nova fonte de referência de normas de contabilidade e evidenciação (GAAP) com autoridade para entidades não governamentais, além do que for emitido pela SEC. “Regras e pronunciamentos interpretativos da SEC em leis federais sobre valores mobiliários são também fontes de princípios com autoridade para entidades com registro na SEC. Todo guia contido na Codificação carrega o mesmo nível de autoridade” (FAS 168, item 6).

O *FASB Accounting Standards Codification*<sup>TM</sup> é a maior mudança na forma como os pronunciamentos são organizados. Este processo não invalidará as normas originais, mas reorganizará o que foi pronunciado e não revogado por assunto, com o propósito, inclusive, de reduzir os esforços usados na pesquisa de conteúdos e para o cumprimento do que já foi oficialmente emitido sobre determinado assunto, além de facilitar a convergência internacional. As normas emitidas após a implantação do sistema servirão para prover um histórico de informações sobre determinada questão, para atualizar a codificação e proporcionar as bases para conclusões a respeito das modificações da codificação<sup>25</sup>.

Se um evento ou transação ocorrida numa entidade não é escopo das fontes de US GAAP com autoridade, a entidade deve primeiro considerar os princípios contábeis para transações e eventos similares num GAAP com autoridade e então considerar instruções

---

<sup>25</sup> As citações de US GAAP na dissertação foram feitas no sistema de referências anterior ao lançado pela FAS 168, considerando que o novo sistema de codificação foi manifesto pelo FASB em 30 de junho de 2009, na fase final desta pesquisa, e que deverá ser aplicado às DFs de exercícios findos após 15 de setembro de 2009 de entidades que farão uso desta codificação, entre elas as do terceiro setor. Os meios de acesso à referência cruzada entre a codificação no *FASB Accounting Standards Codification*<sup>TM</sup> e as FAS que originalmente lançaram os padrões de contabilidade e evidenciação são explicados no endereço <http://asc.fasb.org>.

não-autoritativas de outras fontes. O FASB determina que uma entidade não deve seguir um tratamento contábil especificado para transações ou eventos similares no caso de o princípio contábil proibir a aplicação do tratamento contábil para esta transação ou evento particular ou indicar que o tratamento contábil não deveria ser aplicado por analogia.

De maneira similar às citações feitas pela FAS 162 de fontes de pronunciamentos e literaturas contábeis não-autoritativas, a FAS 168 no item 10 lista os mesmos exemplos e ainda as práticas que são amplamente reconhecidas e prevalecentes tanto generalizadamente como no setor de atuação da entidade em evidencição.

#### **4.1 Base Conceitual e Demonstrações Financeiras**

Para apoiar a interpretação das normas pronunciadas pelo FASB, o Conselho enunciou conceitos dos sete elementos básicos das demonstrações financeiras de uma ESFL. O primeiro deles são os Ativos, também chamados de recursos econômicos, que, de acordo com o item 25 da FAC 6, “são prováveis benefícios futuros obtidos ou controlados por uma entidade particular como resultado de transações ou eventos passados”.

Para o Conselho, “Passivos são prováveis sacrifícios futuros de benefícios econômicos resultantes de obrigações presentes de uma entidade no sentido de transferir ativos ou serviços para outras entidades no futuro como resultado de transações e eventos passados” e “Patrimônio Líquido ou Ativos Líquidos é o resultado residual dos ativos de uma entidade que resta depois da dedução de seus passivos” (FAC 6, itens 35 e 49). ESFL devem receber, no entendimento do FASB, a expressão ativos líquidos para exprimir o valor residual patrimonial. É evidente a diferenciação da função do Patrimônio Líquido, termo usado para empreendimentos do setor privado, e dos Ativos Líquidos, já

que neste não deve existir interesse de retorno aos investidores de recursos na instituição, nem tampouco há qualquer distribuição a eles dos superávits gerados e acumulados. Ao contrário, o excedente de ativos com relação aos passivos deve ser aplicado na causa atendida pela instituição ou para a sua própria manutenção.

As pessoas físicas e jurídicas mantenedoras ou que eventualmente fizeram investimentos ou contribuições a uma ESFL não terão retorno para si sobre o investimento, como afirmado anteriormente, porém elas têm a prerrogativa de impor restrições temporárias ou permanentes sobre a utilização do objeto de doação, bem como de estabelecer condições a serem cumpridas pela entidade para que tenha plena propriedade e usufruto sobre ele. É para evidenciar os diferentes níveis de limitações ao uso de ativos doados que a FAC 6 estabelece a abertura dos Ativos Líquidos em três classes. *Ativos Líquidos Permanentemente Restritos* são contribuições recebidas cujo uso foi estipulado pelo doador e está permanentemente restrito àquela finalidade e condições. Sofre alteração pelas variações nos valores destes ativos ou pela transferência de valores de outras classes do patrimônio cujo objeto de transferência passou a ter ou deixou de ter restrição permanente. *Ativos Líquidos Temporariamente Restritos* são a parte do patrimônio de uma ESFL que evidencia contribuições recebidas cujo uso dentro das estipulações feitas pelo doador deve ser obedecido num prazo determinado ou até o cumprimento de uma estipulação imposta. Esta classe de ativos recebe efeitos de valorização ou redução de valor dos ativos que estão na condição. Varia também por transferências de ativos que receberam restrições temporárias ou pela baixa quando do cumprimento da estipulação imposta. *Ativos Líquidos Irrestritos* são formados pelo resultado acumulado de receitas, despesas, ganhos ou perdas não relacionados com

restrições e por transferências feitas das outras classes de Ativos Líquidos resultantes da isenção da restrição. Em resumo, mutações dos Ativos Líquidos de uma ESFL são decorrentes de:

(a) transações de troca, (b) contribuições e outras transferências não recíprocas de ou para outras entidades, (c) esforços da organização para a entrega de serviços, e (d) mudanças de preços, casualidades, e outros efeitos de interação entre a organização e ambiente econômico, legislativo, social, político e físico do qual faz parte. (FAC 6, item 112)

Os outros quatro componentes fundamentais das DFs segundo o FASB, são em parte o resultado econômico das modificações de itens patrimoniais e em parte o resultado das atividades executadas pelas entidades dentro de um período. A FAC 6 os apresenta:

Receitas são entradas ou outros aumentos de ativos de uma entidade, ou liquidações de seus passivos (ou a combinação de ambos), decorrentes da entrega ou produção de bens, prestação de serviços ou outras atividades correspondentes às operações centrais ou em andamento da entidade<sup>26</sup> (item 78).

Despesas são saídas ou outros usos de ativos ou ocorrências de passivos (ou a combinação de ambos) para a entrega ou produção de bens, a prestação de serviços, ou a execução de outras atividades que representam as operações centrais ou em andamento da entidade (item 80).

Ganhos são aumentos no patrimônio líquido (ativos líquidos) resultantes de operações periféricas ou incidentais de uma entidade e de quaisquer outras transações, eventos e circunstâncias que afetam a entidade, exceto aqueles que resultam de receitas ou investimentos pelos proprietários (item 82).

Perdas são diminuições do patrimônio líquido (ativos líquidos) resultantes de operações periféricas ou incidentais de uma entidade e de quaisquer outras transações, eventos e circunstâncias que afetam a entidade, exceto aqueles que resultam de despesas ou distribuições aos proprietários (item 83).

#### 4.1.1 Reconhecimento

Segundo a FAC 5, item 3, para que um item e suas informações sejam reconhecidos nas DFs, os quatro critérios fundamentais seguintes devem ser neles

---

<sup>26</sup> Entendem-se eventos como atividades centrais ou em andamento se (a) são normalmente parte das estratégias de uma ESFL e esta entidade geralmente as exerce ou se (b) as receitas ou despesas brutas do evento são significantes em relação ao orçamento anual da ESFL. (AICPA 2009, p. 207, parágrafo 13.22)

encontrados, sem haver prejuízo na geração e no uso da informação, dentro de uma análise custo-benefício:

*Definições* – O item satisfaz a definição de um elemento das demonstrações financeiras.

*Mensurabilidade* – Possui um atributo relevante mensurável com confiabilidade suficiente.

*Relevância* – As informações sobre ele são capazes de fazer diferença na tomada de decisões.

*Confiabilidade* – A representatividade da informação é fiel, verificável e neutra.

No item 83 da FAC 5, o FASB menciona que o surgimento dos componentes contábeis do resultado é consequência de modificações nos ativos e passivos, mas argumenta que o reconhecimento de receitas é geralmente feito em função de serem realizadas ou serem realizáveis e de terem sido obtidas. Realizar significa converter uma venda em dinheiro ou equivalente e obter a venda significa que a entidade realizou as atividades necessárias para ter o direito aos benefícios advindos da venda. O AICPA afirma que os ganhos geralmente estão relacionados mais com o primeiro aspecto que com o segundo de reconhecimento das receitas. “Para reconhecer ganhos, ter sido ganho é geralmente menos significativo que ter sido realizado ou ser realizável” (AICPA, 2009, p. 199, parágrafo 12.04). Para as ESFL, segundo a FAC 6, doações, presentes ou outras transferências não recíprocas de uma entidade para outra, podem ser reconhecidos e evidenciados tanto como receitas quanto ganhos.

O FASB afirma que “despesas e perdas são geralmente reconhecidas quando do consumo dos benefícios econômicos de uma entidade na entrega de produtos e serviços [...] ou quando se identifica a redução de benefícios esperados de ativos previamente reconhecidos” (FAC 5, item 85). Dentro das implicações do regime de competência, procura-se levar ao resultado as despesas e perdas juntamente com as receitas e ganhos a

que se relacionam, uma vez que não são em todas as ocasiões que receitas e despesas correlacionadas são geradas e incorridas simultaneamente. Assim, o reconhecimento de uma despesa no resultado deve aguardar a obtenção ou realização da receita a que possa ser diretamente relacionada, ou o inverso, para que ambas sejam concomitantemente lançadas ao resultado.

O reconhecimento de receitas, despesas, ganhos e perdas e os acréscimos ou decréscimos em ativos e passivos – incluindo a combinação de custos com receitas, alocações e amortizações – é a essência da contabilidade por competência para mensurar a performance das entidades. (FAC 6, item 145)

No reconhecimento do valor justo em ativos e passivos a contrapartida é geralmente o resultado do exercício. Há exceções como na valoração de instrumentos financeiros e quando da adoção inicial da mensuração de um grupo de ativos ou passivos pelo valor justo, casos em que contrapartida é uma conta no patrimônio social.

#### 4.1.2 Mensuração

Os componentes das DFs necessitam ter um atributo relevante que possa dar a ele a capacidade de ser mensurado em unidades monetárias e com confiabilidade. São cinco os atributos de ativos e passivos utilizados para sua mensuração segundo o item 67 do FAC 5:

- a. *Custo histórico (procedimento histórico)*. Ativos fixos tangíveis e a maior parte dos estoques são evidenciados pelo seu custo histórico, que é a quantidade de dinheiro, ou equivalente, paga para adquirir um ativo, normalmente ajustada após a aquisição pela amortização ou outras alocações. Passivos que envolvem a obrigação de fornecer bens ou serviços para os clientes geralmente são evidenciados pelo custo histórico, que é a quantidade de dinheiro, ou equivalente, recebida quando se incorreu na obrigação e pode ser ajustada após seu surgimento a por amortização ou outras alocações.
- b. *Custo corrente*. Alguns estoques são reportados pelo seu custo de substituição corrente, que é a quantidade de dinheiro ou equivalente, que teria de ser paga se o mesmo ativo ou um equivalente fosse adquirido atualmente.

c. *Valor corrente de mercado*. Alguns investimentos em títulos negociáveis são evidenciados pelo seu valor corrente de mercado, que é a quantidade de dinheiro ou equivalente, que poderia ser obtida com a venda ordenada dos ativos. O valor corrente de mercado também é geralmente utilizado para ativos que se espera que sejam vendidos a preços inferiores aos montantes anteriormente registrados na contabilidade. Alguns passivos que envolvem commodities e títulos negociáveis, como, por exemplo, obrigações dos emissores de opções ou vendedores de ações ordinárias que não têm a propriedade destas *commodities* ou valores mobiliários, são evidenciados pelo valor corrente de mercado.

d. *Valor Líquido de Realização*. Créditos a curto prazo e alguns estoques são evidenciados pelo seu valor líquido de realização, que é o montante de dinheiro ou equivalente não descontado, no qual se espera que um ativo seja recebido no prazo negociado, menos os custos diretos, se existentes, necessários para realizar este recebimento. Passivos que envolvem valores conhecidos ou calculáveis de dinheiro a pagar em datas futuras desconhecidas, por exemplo, contas a pagar ou obrigações com garantias, geralmente são evidenciados pelo seu valor líquido de realização, que é o montante de dinheiro ou equivalente não descontado que deverá ser pago a liquidar uma obrigação no prazo negociado, incluindo os custos diretos, se existentes, necessários para realizar este pagamento.

e. *Valor presente (ou descontado) dos fluxos de caixa futuros*. Créditos de longo prazo são apresentados ao seu valor presente (descontado a uma taxa implícita ou histórica) dos fluxos futuros de dinheiro de um ativo que se espera ser recebido dentro de um prazo negociado, menos o valor presente de saídas de dinheiro necessárias para a obtenção daquelas entradas. Dívidas de longo prazo são igualmente evidenciadas pelo seu valor atual (descontado a uma taxa implícita ou histórica), que é o valor presente de saídas futuras descontadas que se espera serem necessárias para honrar o passivo, dentro do prazo negociado.

Mudanças posteriores na mensuração de um ativo ou passivo devem ser feitas somente se relevantes, se medidas em base confiável para justificar os custos da mudança da informação e se atenderem outros critérios para reconhecimento.

O conceito de valor justo e o direcionamento dado pelo FASB para a escolha dos elementos que geram sua mensuração são parâmetros significativos para a escolha de um atributo de ativos e passivos para determinar seu critério de mensuração. Valor justo, de acordo com o item 5 da FAS 157, “é o preço que seria recebido para vender um ativo ou pago para transferir um passivo em uma transação ordenada entre participantes do mercado na data da mensuração”. A norma determina uma hierarquia de *inputs* a serem utilizados nas técnicas de valoração com o intuito de aumentar a consistência e comparabilidade nas mensurações e evidenciações do valor justo. O primeiro nível de



*inputs* são preços cotados em mercados ativos para ativos ou passivos idênticos disponíveis na data da mensuração. Os *inputs* de nível 2 são *inputs* observáveis direta ou indiretamente para o ativo ou passivo a ser mensurado com ajustes necessários, diferentes dos mencionados no primeiro nível de confiança e verificabilidade. Entre os exemplos que a FAS 157, item 28, fornece, estão preços cotados para ativos ou passivos similares em mercados ativos, ou em mercados não totalmente ativos, mas que fornecem evidências de transações comparáveis e *inputs* derivados principalmente de dados de mercado observáveis por correlação. *Inputs* de nível 3 são *inputs* não observáveis para um ativo ou passivo, para casos em que existe um mercado pouco ativo ou não ativo na data da mensuração, mas que permaneça representando um valor de saída para o ativo ou passivo. O item 30 da norma afirma que “*inputs* não observáveis devem refletir as hipóteses da própria entidade que reporta a respeito dos pressupostos que os participantes do mercado utilizariam na fixação dos preços do ativo ou passivo (incluindo os pressupostos sobre riscos).”

#### 4.1.3 Evidenciação

O propósito principal das DFs de uma ESFL é prover informações relevantes para os interesses comuns de doadores, membros, credores e outros que lhes fornecem recursos, segundo o FAS 117, item 4. As fontes de recursos têm nas DFs informações que as auxiliam na avaliação da capacidade da entidade de continuar fornecendo serviços, na avaliação de sua liquidez, flexibilidade financeira e de necessidades de financiamento

externo, e também de sua habilidade em cumprir obrigações (item 9). O conjunto completo de DFs para as ESFL citado pelo item 6 da norma é formado por:

- a) Demonstração da Posição Financeira (DPF), revelando o total de ativos, de passivos e do ativo líquido ou patrimônio social no fim do período;
- b) Demonstração das Atividades<sup>27</sup> (DA), mostrando a mudança do patrimônio social no período;
- c) Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC), evidenciando a mudança do saldo de caixa ou equivalentes de caixa no período; e
- d) Notas Explicativas (NEs).

A evidenciação do grau da liquidez dos itens patrimoniais, segundo o item 12 da FAS 117, pode ser feita de uma das seguintes maneiras:

- a. Classificando os ativos de acordo com a proximidade de conversão para caixa e os passivos de acordo com a proximidade de acordo com sua maturidade e uso de caixa;
- b. Classificação de ativos e passivos como correntes e não correntes, conforme definido pelo Boletim de Pesquisa Contábil nº 43, Capítulo 3A, “Capital Circulante – Ativos Correntes e Passivos Correntes”;
- c. Evidenciando em notas explicativas informações relevantes sobre a liquidez ou maturidade de ativos e passivos, incluindo restrições no uso de determinados ativos.

Capital circulante, também referido como capital circulante líquido, “é representado pelo excesso de ativos correntes sobre passivos correntes e identifica a porção relativa líquida do capital total do empreendimento que constitui a margem ou deficiência para liquidar as obrigações do ciclo operacional regular do negócio” (ARB 43, Cap. 3A, item 3), e “o termo *ativos correntes* é usado para designar caixa ou outros ativos ou recursos comumente identificado como os que se tem expectativa razoável de

---

<sup>27</sup> No item 30 b. da FAS 117, o FASB esclarece que os termos *income statement* (demonstração de resultado) e *net income* (resultado líquido) são aplicáveis a empreendimentos do setor privado enquanto os termos *statement of activities* (demonstração das atividades) e *changes in net assets* (mutação nos ativos líquidos) são aplicáveis a entidades sem fins lucrativos.

serem realizados em caixa ou vendidos ou consumidos durante o ciclo operacional normal do negocio” (item 4).

Valores do ativo ou do patrimônio social que estejam vinculados a restrições devem, na DPF, ser segregados dos itens de mesma natureza e que não possuem restrição temporária ou permanente imposta pela fonte do recurso. Esta separação também pode ser feita, alternativamente, em NEs, incluindo nelas detalhes relevantes neste sentido aos usuários das DFs. A norma também requer a evidenciação segregada em linhas diferentes da DPF ou em NEs de itens sob restrição temporária reservados para o apoio de uma atividade operacional particular, de investimentos em termos específicos, de recursos que serão utilizados num período futuro determinado ou sobre restrição aplicadas a aquisições de ativos fixos (FAS 117, itens 14 e 15).

Na FSP 117-1, o FASB declara que as entidades devem evidenciar informações que permitam aos usuários das DFs compreender as classificações, a composição e as mudanças no Patrimônio e as políticas de gastos e investimentos de seus fundos de doação permanente<sup>28</sup>. Para isto, o parágrafo 11 da norma, requer no mínimo a evidenciação de:

---

<sup>28</sup> O termo *endowment fund*, traduzido neste trabalho como fundo de doação permanente, é usado na FASB Statement Position FAS 117-1 para se referir ao amplo grupo de fundos definidos no parágrafo 168 (glossário) das FAS 117 – Financial Statements of Not-for-Profit Organizations: Um fundo estabelecido de dinheiro, títulos, ou outros ativos para fornecer rendimento para a manutenção de uma ESFL. O uso dos ativos do fundo pode ser permanentemente restrito, temporariamente restrito ou irrestrito. Os *endowment funds* geralmente são estabelecidos por presentes e heranças restritos pelo doador para fornecer um *endowment* permanente, que deve fornecer uma fonte permanente do rendimento, ou um *endowment* a termo, que deve fornecer o rendimento durante um período especificado. A porção de um *endowment* permanente que deve ser mantido permanentemente — não usada, gasta, ou, caso contrário, esgotar-se-ia — é classificada como ativos líquidos permanentemente restritos. A porção de uma doação a termo que deve ser mantida por um termo especificado é classificada como ativos líquidos temporariamente restritos. O conselho diretor de uma organização pode marcar uma porção dos seus ativos líquidos irrestritos como um *endowment* indicado pelo conselho para ser investido para fornecer rendimento durante um período longo mas não especificado. Uma doação indicada por conselho, que resulta de uma designação interna, não é restrito pelo doador e é classificada como ativos líquidos irrestritos.

- a. Uma descrição da interpretação do conselho diretor sobre as leis que tratam da classificação no Patrimônio Social das organizações de fundos de doação permanente restritos pelos doadores.
- b. Uma descrição das políticas da organização para a apropriação de ativos de doação permanente para despesas (sua política de gastos de doações permanentes)
- c. Uma descrição da política de investimentos de doações permanentes. A descrição deve incluir os objetivos de retorno da organização e os parâmetros de risco; como estes objetivos se relacionam com a política de gastos de doações permanentes da organização; e as estratégias empregadas para atingir tais objetivos.
- d. A composição das doações permanentes da organização por classe do Patrimônio Social no fim do período, no total e por classe de fundos de doação permanente, mostrando os fundos de doação permanente restritos pelos doadores separados dos fundos de doação permanente designados pelo conselho.
- e. Uma conciliação do início com o fim do período das doações permanentes da organização, no total e por classe do Patrimônio Social, incluindo, no mínimo, os seguintes itens se aplicáveis: retorno do investimento, separado em receita de investimento (por exemplo, juros, dividendos, rendas) e valorização líquida ou depreciação de investimentos; contribuições; montantes apropriados para despesas; reclassificações; e outras mudanças.

Conforme explicado desde o início da seção 4.1, as contas do patrimônio social devem ser divididas em três classes, dependendo do grau de limitação sobre utilização dos recursos recebidos. Estes recursos podem ser definitivamente restritos, podem estar temporariamente restritos ou não ter qualquer restrição imposta pela fonte do recurso. Esta divisão do patrimônio é proveniente de uma apropriação anterior na Demonstração das Atividades que obedeceu ao mesmo critério. As receitas e despesas sem restrição envolvida são diretamente lançadas na seção do resultado separada para itens irrestritos. A FAS 117 exemplifica no item 20 que taxas de serviços que geram rendimentos e receitas originárias de investimento geralmente são irrestritas, entretanto, o objeto de uma receita de doação pode ter seu uso temporária ou permanentemente restringido pelo doador e, por consequência, podem aumentar os ativos líquidos temporariamente ou permanentemente restritos.

Apesar de a separação ser desejável e necessária nos ativos líquidos e na DA nas três categorias supracitadas, não há impedimento em abrir outras subclassificações na demonstração tais como resultado “operacional e não operacional, oneroso e não oneroso, ganho e não ganho, recorrente e não recorrente, ou de outras maneiras” (FAS 117, item 23). Se o que está incluído na seção de resultado operacional não estiver claro no corpo da demonstração, deve haver uma explanação textual em NEs sobre o que está incluso ou itens que foram excluídos desta classificação.

Ainda sobre a evidenciação de receitas e despesas na DA, os itens 24 e 25 da norma lembram que as ETS devem apresentar montantes brutos das receitas e despesas que representam as atividades centrais da entidade. Outros resultados, como os provenientes de investimentos ou de ganhos e perdas de transações incidentais, periféricas ou fora do controle da empresa, podem ser apresentados líquidos, pois nestes casos é importante aos usuários da informação a leitura do efeito líquido destas ocorrências e eventos. E ganhos e perdas, segundo o item 86 da FAC 6, “podem ser descritos ou classificados como ‘operacionais’ ou ‘não-operacionais’ dependendo de sua relação com as operações centrais ou principais da entidade”.

Com o objetivo de auxiliar os usuários das DFs na avaliação do esforço das entidades e como elas utilizam os recursos recebidos, a FAS 117 pede também a evidenciação na Demonstração das Atividades ou em Notas Explicativas de acordo com sua classificação funcional de<sup>29</sup>:

---

<sup>29</sup> Organizações de saúde e assistência social devem evidenciar tais informações em formato matricial, numa demonstração separada das demonstrações padrões. Para entidades que promovem serviços e venda de produtos de outra natureza, a evidenciação em formato matricial é encorajada pela norma.

- a) Despesas de programas, apresentando separadamente as atividades mais representativas dos serviços prestados relacionados à missão da entidade, tais como despesas incorridas pela entrega de produtos e serviços a beneficiários, consumidores ou membros que esteja de acordo com o propósito maior de existência da entidade (itens 26 e 27); e
- b) Despesas das atividades de suporte de acordo com sua natureza, como salários, outras remunerações profissionais, aluguéis, eletricidade, despesas com juros, depreciação, concessões a terceiros, gastos com angariação de fundos, atividades de desenvolvimento de membros, escrituração, finanças, orçamento (itens 26 e 28).

Sobre ativos e passivos mensurados pelo valor justo numa base recorrente em períodos subsequentes ao do reconhecimento inicial, a entidade que reporta deve evidenciar informações que permitam ao usuário das DFs encontrar os *inputs* observáveis na mesma fonte de obtenção, e, nos casos de *inputs* não observáveis, deve ser evidenciado o efeito das mensurações no resultado. As seguintes informações devem ser evidenciadas nas DFs separadamente por cada principal categoria de ativo ou passivo:

- a. As mensurações a valor justo na data-base
- b. O nível hierárquico em que as mensurações a valor justo se encaixa, segregando as medições a valor justo que usaram preços cotados em mercados ativos para ativos ou passivos idênticos (Nível 1), outros *inputs* importantes observáveis (Nível 2), e *inputs* significativos não observáveis (Nível 3)
- c. Para mensurações a valor justo utilizando *inputs* significativos não observáveis (Nível 3), uma conciliação entre os saldos inicial e final, apresentando separadamente alterações durante o período atribuíveis ao seguinte:
  - (1) Total de ganhos ou perdas para o período (realizados e não realizados), segregando os ganhos ou perdas incluídos nos resultados (ou variações do ativo líquido), e uma descrição do local onde os ganhos ou perdas incluídos nos resultados (ou variações do ativo líquido) estão registrados na demonstração do resultado (ou de atividades)
  - (2) As compras, vendas, emissões e quitações (líquidas)
  - (3) As transferências para dentro e/ou fora do Nível 3 (por exemplo, transferências devidas a alterações significativas na capacidade de observação de *inputs*)

d. O montante total dos ganhos ou perdas para o período citados no item (c)(1) acima incluído nos resultados (ou variações do ativo líquido) atribuíveis à mudança em ganhos ou perdas não realizados relativos a esses ativos e passivos ainda controlados na data-base e uma descrição do local onde os ganhos e perdas não realizados estão evidenciados na demonstração do resultado (ou das atividades)

e. Somente para períodos anuais, as técnicas de avaliação utilizadas para mensurar o valor justo e uma explanação sobre mudanças nas técnicas de avaliação, caso ocorram, durante o período (FAS 157, item 32).

Para ativos e passivos medidos pelo valor justo numa base não recorrente em períodos subsequentes ao do reconhecimento inicial, a entidade deve evidenciar informações que permitam ao usuário calcular as mensurações não atualizadas. As seguintes informações devem ser evidenciadas nas DFs separadamente para todas as principais categorias de ativo ou passivo:

a. As mensurações a valor justo registradas durante o período e as razões para as medições

b. O nível hierárquico em que as mensurações a valor justo se encaixa, segregando as medições a valor justo que usaram preços cotados em mercados ativos para ativos ou passivos idênticos (Nível 1), outros *inputs* importantes observáveis (Nível 2), e *inputs* significativos não observáveis (Nível 3)

c. Para mensurações a valor justo utilizando *inputs* significativos não observáveis (Nível 3), uma descrição dos *inputs* e informações utilizadas para o desenvolvimento de tais *inputs*

d. Somente para períodos anuais, as técnicas de avaliação utilizadas para mensurar o valor justo e uma explanação sobre mudanças nas técnicas de avaliação para mensurar ativos e passivos semelhantes em períodos anteriores, se for o caso (FAS 157, item 33).

#### **4.2 Ativos Específicos do Terceiro Setor (coleções de museus, prédios históricos, livros de bibliotecas, animais de zoológico)**

Os ativos são comumente registrados por seu valor de custo, que, à época da aquisição, geralmente representa o valor justo de negociação do bem. Durante o período em que um ativo não corrente é usado, o registro regular do desgaste, pela apropriação da depreciação, leva o custo do bem ao resultado até que a depreciação acumulada se iguale ao custo do bem ou até o momento em que o bem é alienado, o que acontecer primeiro.

Algumas circunstâncias, entretanto, exigem uma adequação no tratamento contábil do valor dos ativos, como é o caso na identificação de imparidade nos ativos. Quando é identificado que o valor de custo líquido da depreciação acumulada é maior que o valor justo, o ajuste contábil é feito para refletir o menor valor, tendo como contrapartida uma perda no resultado.

Alguns ativos específicos do terceiro setor possuem certas propriedades que fazem com que tratamentos contábeis comuns a outros ativos tenham que ser adaptados ou não utilizados, como é o caso de coleções. Coleções são definidas pelo FASB como obras de arte, tesouros históricos e outros ativos semelhantes. Estes ativos não se exaurem, desde que mantidos sob condições de cuidado adequadas, e, dentro destas condições, estes ativos têm capacidade de gerar benefícios futuros indefinidamente, conforme conclusão do FASB no FAC 6, item 120.

O AICPA introduz o capítulo de ativos fixos (*property, plant and equipment*) do guia para ESFL informando que os ativos fixos de ESFL incluem quaisquer ativos de natureza permanente ou de vida longa exceto itens de coleções, por terem uma natureza única e orientações contábeis específicas, e ativos controlados com o propósito de investimento (AICPA, 2009, p. 171, parágrafo 9.02). Portanto, as normas contábeis sobre a ativos fixos de qualquer empreendimento e instruções mencionadas no guia, sempre que aplicáveis, devem ser empregadas na contabilização de prédios históricos, a livros de biblioteca (estes com menção explícita na introdução do capítulo sobre ativos fixos do guia) e a animais de zoológico, pois no escopo do guia sociedades zoológicas e botânicas, livrarias, museus e outras organizações culturais estão incluídas entre as instituições às quais a publicação é aplicável.



#### 4.2.1 Reconhecimento

A escrituração de ativos é dependente da satisfação de todos os critérios gerais de reconhecimento estabelecidos pelo FASB. Portanto, para que coleções de museus, prédios históricos, livros de bibliotecas e animais de zoológico sejam reconhecidos como ativos, precisam:

- a) gerar expectativa à ESFL de que trarão benefícios futuros e estar sob o controle da entidade;
- b) possuir características que permitam sua mensuração pelo custo histórico, custo corrente, valor corrente de mercado, valor líquido de realização ou pelo valor presente dos fluxos de caixa futuros;
- c) ter relevância dentro do contexto da organização de forma que possa ser um diferencial na tomada de decisão de usuários das informações contábeis; e
- d) ter condições para que sua representação contábil seja fiel, verificável e neutra.

É preciso ressaltar, entretanto, que mesmo que coleções de museus ou livros e prédios considerados como tesouros históricos satisfaçam todos os critérios mínimos de reconhecimento supracitados, há uma limitação de reconhecimento vinculada ao uso de tais ativos. A FAS 116, item 11, determina que contribuições recebidas de obras de arte, tesouros históricos e ativos similares a estes precisam não serem reconhecidas e capitalizadas se tais itens doados forem adicionados a coleções controladas e utilizadas para exposição pública, para educação ou para pesquisas utilizadas para o serviço ao público e não para ganhos financeiros.

A FAC 5, item 69, lembra que ativos achados ou recebidos como contribuições são passíveis de serem incorporados ao patrimônio mesmo que não tenham tido um custo histórico de troca, logo, são reconhecidos por um valor baseado em alguma atribuição do bem que não seja o custo histórico de troca.

Um ativo recebido como contribuição, doação, subvenção ou transferência pode ser incorporado como um bem físico com duas possíveis contrapartidas, segundo as normas do FASB. Como receitas, quando não há condição a ser cumprida por parte da instituição que recebeu o bem, ou como passivo, quando ainda está sujeita à realização de alguma atividade para ter pleno direito sobre o bem. Pela FAS 116, item 22, “uma transferência de ativos com uma promessa condicional de contribuição na forma de tais ativos deve ser contabilizada como um adiantamento restituível até que as condições sejam substancialmente atendidas”, confirmando que o valor correspondente ao ativo não deve ser levado ao resultado até que a instituição atenda as condições a ela impostas.

O desgaste e a redução na capacidade de gerar benefícios futuros de um ativo que possam ser estimados em bases confiáveis para um determinado período de vida útil, e cuja depreciação calculada possua relevância, devem ser reconhecidos para que o valor líquido no ativo, ou valor contábil, reflita a atual capacidade de geração de benefícios futuros. O principal objetivo da emissão da FAS 93 foi a determinação da necessidade de reconhecimento da depreciação dos ativos fixos tangíveis, segundo a redução de seu benefício econômico futuro estimado, pelas ESFL em suas DFs. A norma, entretanto, estabelece no item 6 que em obras de arte individuais e tesouros históricos cujo benefício econômico ou serviço potencial é realizado tão vagarosamente que suas vidas úteis estimadas são extraordinariamente longas, tal desgaste não deve ser reconhecido, assim

como não o é em terrenos sobre os quais prédios estão construídos. Estes ativos em que existe exceção de não depreciação são assim caracterizados se individualmente o ativo tem valor cultural, estético ou histórico que tenha razão de ser preservado perpetuamente e que a entidade que o possui tenha a capacidade tecnológica e financeira de protegê-lo e de preservar sua essência sem diminuir seu o serviço potencial, e o esteja fazendo.

Outra circunstância que deve ser reconhecida como redução de um ativo é a imparidade, que, segundo o item 7 da FAS 144, “é a condição existente quando o valor líquido contábil de um ativo (ou grupo de ativos) excede seu valor justo”. A norma segue dizendo que a perda por imparidade é reconhecida se o valor líquido contábil não é recuperável e excede o valor justo do bem. Caso eventos ou circunstâncias indiquem que o valor contábil não seja recuperável, a entidade deve mensurar a capacidade esperada de fluxo de caixa futuro não descontado proveniente deste ativo, seja esta realização medida pelos benefícios gerados por seu uso ou controle, seja por seu valor justo menos o custo de vendê-lo, deve ser apurado comparado com o valor líquido contábil. Não faz parte do escopo da pesquisa a exploração aprofundada dos itens de ativo fixo cuja intenção é de venda.

Quando uma situação que demonstra possibilidade de o valor de um ativo não ser recuperado, deve ser feito o teste de recuperabilidade mensurando seu valor justo e comparando tal valor com o líquido contábil. Os eventos a seguir indicam a necessidade de que o teste necessite ser feito:

- a. Uma diminuição significativa no valor de mercado de um ativo (ou grupo de ativos)
- b. Uma mudança significativa na medida ou maneira pela qual um ativo (ou grupo de ativos) é usado ou em sua condição física
- c. Uma alteração adversa significativa em fatores legais ou no ambiente empresarial que poderiam afetar o valor de um ativo (ou grupo de ativos), incluindo uma ação adversa ou a avaliação de uma entidade reguladora

- d. Uma acumulação de custos significativamente superiores ao montante inicialmente previsto para adquirir ou construir um ativo (ou grupo de ativos)
- e. Uma perda no período de operação atual ou de fluxo de caixa combinada com uma história de perdas da capacidade operacional ou fluxo de caixa ou uma projeção que demonstra perdas contínuas associadas com o uso de um ativo (ou grupo de ativos)
- f. Uma expectativa atual, mais desejável que não desejável, que um ativo (ou grupo de ativos) seja vendido ou alienado em tempo significativamente anterior ao fim de sua vida útil estimada (FAS 144, item 8).

#### 4.2.2 Mensuração

Custo histórico, custo corrente, valor corrente de mercado, valor líquido de realização e valor presente dos fluxos de caixa futuros são as cinco possibilidades atualmente reconhecidas pelo FASB para a mensuração dos ativos. Porém, para além dos significados destes atributos pronunciados pela FAC 5, parcialmente transcritos na seção 4.1.2, há normas do Conselho que fazem referência a observações que devem estar sob a atenção quando da elaboração das DFs.

Muitas normas fazem referência ao valor justo como representação de ativos. O valor justo pode ser refletido por valores negociados num mercado ativo, pode ser estimado ao considerar preços de ativos similares, pode ser representado pelo valor que atualmente seria pago para substituir a capacidade de serviço de um ativo e, ainda, por resultados de técnicas de valoração ao alcance disponível nas circunstâncias de sua contabilização, tais como o valor presente de fluxos de caixa futuros esperados descontados utilizando uma taxa de juros compatível com os riscos envolvidos.

Para casos em que há maior incerteza sobre a existência do valor de um bem, o item não deveria ser reconhecido. O AICPA (2009, p. 98, parágrafo 5.107) afirma que contribuições de fauna e objetos identificados com pessoas, lugares ou eventos históricos

“frequentemente não têm valor ou possuem alternativas de uso altamente restritas”, que seria indicativo para o seu não reconhecimento. “Por exemplo, uma contribuição recebida de vestuário ou mobílias não tem valor a menos que possam ser utilizados em uma das seguintes maneiras: (a) usado internamente pela ESFL ou em programas ou (b) vendido pela ESFL” (AICPA, p. 139, parágrafo 7.04).

O valor dos custos incorridos para colocar o bem em funcionamento deve fazer parte da mensuração inicial dos ativos fixos. O exemplo dado pelo AICPA (2009, p. 172, parágrafo 9.08) ao terceiro setor é a adição de custos com a catalogação na mensuração inicial de livros de biblioteca.

A FAS 144 trata dos procedimentos a serem executados quando há sinais e evidências de imparidade, bem como dos resultados a que estes procedimentos levam. Quando a soma de fluxos de caixa futuros esperados (não descontados e sem taxa de juros) se torna menor que o valor líquido contábil de um ativo, a entidade que o contabiliza deve reconhecer uma perda por imparidade, apropriada no resultado em contrapartida ao valor do ativo. Quanto à mensuração nestes casos, o FASB é enfático no item 15 da norma ao observar que:

Se a perda por imparidade é reconhecida, o valor líquido contábil ajustado deve ser sua nova base de custo. Para um ativo depreciável, o novo custo deve ser depreciado (amortizado) durante a vida útil remanescente do ativo. O restabelecimento de perdas por imparidade reconhecidas anteriormente é proibido.

No item 10 da FAS 144 o FASB instrui que, na utilização da técnica do valor presente de fluxos futuros esperados são descontados para a determinação se um ativo sofreu imparidade, a avaliação deve levar em consideração o menor grupamento de ativos e suas obrigações correspondentes para o qual se possa determinar o fluxo de caixa esperado. Em algumas situações, entretanto, o valor de estimativa de fluxos futuros de

caixa só pode ser calculado no âmbito total da entidade. Nestes casos, para que a avaliação da necessidade de reconhecimento da perda seja feita, compara-se o valor dos resultados futuros não descontados da entidade com o valor contábil de todos os ativos e passivos relacionados que estão no escopo da FAS 144 (item 11). Mas a norma orienta que, quando da apropriação da perda a um grupo de ativos, o valor total de perda apurada deve ser distribuído numa base *pro rata* considerando o valor contábil de cada ativo componente do grupo que o teste abrangeu, incluindo o *goodwill*, nos casos em que este componente fizer parte do grupamento de ativos de uma unidade de *report*<sup>30</sup> que tenha sido testada como um todo (item 12). Esta distribuição deve ser feita seguindo a proporção do valor líquido contábil dos ativos envolvidos pelo teste.

As explicações na norma sobre a maneira de apurar o valor recuperável são detalhadas. O Conselho pede que as entidades considerem todas as evidências existentes e suas próprias estimativas quanto ao uso dos ativos, utilizando-se de pesos de probabilidade para determinar o valor justo de comparação quando mais de um cenário de possibilidade entradas existir. A FAS 144 também detalha outros parâmetros a serem utilizados para a determinação do fluxo de caixa, tais como os de escolha da vida útil remanescente quando a estimativa é feita para um grupo de ativos.

O FASB instrui as entidades a revisarem as taxas de depreciação sob uma política de revisão de depreciação apropriada, de forma a acompanhar a redução da capacidade de geração de benefícios futuros dos ativos. O item 9 da norma requer que as entidades revisem as estimativas de depreciação usadas sempre que o teste de recuperabilidade for aplicado.

---

<sup>30</sup> Unidade de *report*, conforme definido na FAS 142 como o mesmo nível ou um nível abaixo de um segmento operacional.

#### 4.2.3 Evidenciação

O decorrer do tempo é muitas vezes determinante para a reclassificação de parcelas do valor de ativos recebidos como contribuição temporariamente restrita desta classificação para a classificação relativa a itens sem restrição. O tempo de restrição determinado pelo doador, que ocasiona a reclassificação mencionada, não é em nada relacionado com o tempo de vida útil do bem, variável esta da qual dependem os lançamentos de depreciação no resultado. A evidenciação das despesas de depreciação deve ser feita na seção da demonstração das atividades que será incorporada aos ativos líquidos irrestritos (AICPA, 2009, p. 173, parágrafo 9.12).

Segundo a FAS 93, item 5, os seguintes itens relativos à depreciação dos ativos fixos devem ser evidenciados nas DFs ou NEs:

- a. A despesa de depreciação para o período;
- b. Saldos das principais classes de ativos depreciáveis, por natureza ou função, na data da Demonstração da Posição Financeira;
- c. Depreciação acumulada das principais classes de ativos depreciáveis ou no total, na data da Demonstração da Posição Financeira;
- d. Uma descrição geral do método ou métodos utilizados na computação da depreciação para as principais classes de ativos.

O item 14 da FAS 117 determina que ativos como terrenos ou obras de arte doados e estipulados pelos doadores para serem usados em um propósito específico; para serem preservados e não vendidos; ou cuja estipulação seja dada para tornarem-se investimentos que geram uma fonte permanente de renda, devem ser segregados dos demais ativos com a mesma natureza na DPF ou que informações relevantes a este respeito sejam fornecidas nas NEs. Os ativos doados sob a restrição de serem investidos para trazerem fonte permanente de renda são resultantes de presentes ou herança que criam fundos de doação permanente.

O FASB permite três políticas alternativas para a evidenciação de coleções: a capitalização de todos os itens, a capitalização de todos os itens de coleções numa base prospectiva<sup>31</sup>, ou nenhuma capitalização. “A capitalização de coleções ou itens de coleção selecionados é proibida” (AICPA 2009, p. 140, parágrafo 7.08). As ESFL que não capitalizam suas coleções ou que a partir da adoção da FAS 116 as capitalizam de forma prospectiva, precisam evidenciar nas NEs uma descrição de suas coleções incluindo sua significância relativa e as políticas de contabilização e gerenciamento aplicadas. “Se itens de coleções não capitalizados deixarem de ser acessados no período a entidade deve também (a) descrever os itens doados, danificados, destruídos, perdidos ou deixados de ser acessados durante o período ou (b) evidenciar o valor justo.” O item 27 da FAS 116 requer, adicionalmente, que uma linha seja mostrada no corpo da DPF referente às evidenciações acima.

Uma entidade que não escritura e capitaliza coleções deve apresentar no corpo da demonstração das atividades, porém separado de receitas, despesas, ganhos e perdas, as seguintes informações:

- a. o custo dos itens de coleções comprados como uma redução na classe apropriada dos ativos líquidos.
- b. os proventos de venda de itens de coleções como um acréscimo na classe apropriada dos ativos líquidos.
- c. os recebimentos de cobertura de seguros sobre itens de coleções perdidos ou destruídos como acréscimo na classe apropriada dos ativos líquidos (FAS 116, item 26).

Os itens b) e c) também necessitam ser evidenciados no corpo da demonstração das atividades para entidades que capitalizam prospectivamente os itens de coleções.

---

<sup>31</sup> A contabilização de coleções de itens numa base prospectiva significa capitalização de todos os itens adquiridos após a data do início da prática de capitalização. (AICPA 2009, p. 140, parágrafo 7.08)



Devem ser evidenciados nas DFs de uma entidade em que no período de *report* houve uma perda por imparidade identificada em ativos cuja intenção da entidade é usar ou manter sob seu controle:

- a. A descrição dos bens que sofreram imparidade e os fatos e circunstâncias que levaram a redução de seus valores
- b. Se não apresentada separadamente no corpo da demonstração, o montante de perda por imparidade e a linha da demonstração de resultado ou demonstração das atividades onde a perda está incluída
- c. O método ou métodos para a determinação do valor justo (se baseado em valores marcados a mercado, preço de ativos similares, ou outra técnica de valoração)
- d. Se aplicável, o segmento de mercado em que o ativo que sofreu imparidade (ou grupo de ativos) é reportado (FAS 144, item 26).

A norma requer também que, caso na demonstração de atividades, seja apurado um subtotal do “Resultado Operacional”, as perdas por imparidade apuradas devem fazer parte das rubricas que totalizaram tal resultado.

### 4.3 Doações e Contribuições

Segundo a FAS 116 traz as seguintes definições necessárias para a compreensão do conteúdo desta seção:

Uma contribuição é uma transferência incondicional de dinheiro ou outros ativos para uma entidade ou uma transferência ou cancelamento de suas obrigações em uma **transferência não-recíproca** e voluntária feita por outra entidade que não age como sua proprietária. Outros ativos incluem títulos, terrenos, prédios, uso de instalações ou utilidades, materiais e suprimentos, ativos intangíveis, serviços e **promessas incondicionais de doação** de tais itens no futuro (item 5).

Uma promessa de doação é um acordo escrito ou oral de contribuir com dinheiro ou outro ativo a outra entidade. [...] Uma comunicação que não indica claramente se é uma promessa, é considerada a promessa de doação incondicional se ela indica uma intenção incondicional de doação que seja legalmente obrigatória (item 6).

Uma **condição imposta pelo doador** numa transferência de ativos ou uma promessa de doação especificam um evento futuro e incerto cuja ocorrência ou falta de ocorrência dá ao promitente o direito do retornar os ativos transferidos ou desobriga o promitente da obrigação de transferir os ativos prometidos (item 7).

Uma **restrição imposta pelo doador** limita o uso dos ativos contribuídos; ela especifica um uso que é mais específico do que limites amplos relacionados com a natureza da organização, do ambiente em que ela opera e dos propósitos especificados nos artigos de seu estatuto, de seus regulamentos ou de outros documentos corporativos de uma entidade constituída (item 7).

Também são consideradas contribuições e estão no escopo da FAS 116 bens e serviços recebidos em troca de ativos com valor significativamente abaixo do que foi recebido. Estas operações diferem das que substancialmente são compras de bens e serviços.

#### 4.3.1 Reconhecimento

Contribuições recebidas devem ser reconhecidas como receitas ou ganhos no período do seu recebimento, tendo como contrapartida ativos, redução de passivos ou despesas, dependendo da maneira como elas são recebidas (FAS 116, item 8). Para distinguir se o evento deve ser reconhecido como receitas ou ganhos, o FASB, no item 113 da FAC 6, exemplifica:

contribuições de doadores são receitas para muitas organizações sem fins lucrativos, mas são ganhos para as outras que não tentam obtê-las ativamente e as recebem apenas ocasionalmente. Sob esta análise, contribuições tais como as que formam fundos permanentes de doação são geralmente ganhos porque ocorrem apenas ocasionalmente para a maioria das organizações sem fins lucrativos.

As contribuições devem ser registradas no resultado, como receitas ou ganhos, dentro de cada categoria quanto ao nível de restrição sobre elas imposto. As contribuições temporariamente restritas pelos doadores, por exemplo, são inicialmente registradas como receitas ou ganhos temporariamente restritos na Demonstração das Atividades, cujo efeito, ao fim do exercício, é aumentar o saldo dos ativos líquidos temporariamente restritos.

O reconhecimento do cumprimento da restrição também deve ser demonstrado nas DFs. Este cumprimento acontece ao fim de um prazo previamente estipulado, pela realização do propósito da contribuição recebida ou por ambos, sendo que neste caso o reconhecimento é feito quando atendida a última das restrições.

As promessas condicionais de doação devem ser reconhecidas nas DFs somente quando cumpridas substancialmente as condições das quais a doação está dependente. E para uma promessa de doação “ser reconhecida nas demonstrações financeiras deve existir evidência suficiente na forma de documentos verificáveis de que uma promessa foi feita e recebida” (FAS 116, item 6).

Quando trata da necessidade de vincular itens de resultado correlacionadas na mesma competência, o FAC 6 alerta que receitas e ganhos resultantes de transferências não recíprocas, como é o caso de doações e contribuições, raramente são relacionadas diretamente com despesas ou perdas para serem lançados simultaneamente no resultado. Um caso que a norma cita no item 152 de correlação é, por exemplo, a possibilidade de combinação no mesmo período das DFs da transferência da categoria Ativos Líquidos Temporariamente Restrito para Ativos Líquidos Irrestritos com o reconhecimento de despesas incorridas ou atividades realizadas para a remoção da restrição.

De acordo com o item 11 da FAS 116, é necessário que uma ESFL não reconheça e capitalize contribuições de obras de arte, tesouros históricos ou ativos similares se os itens doados são destinados a complementar coleções que se encontram em todas as seguintes condições:

- a. São mantidos para exposição pública, para educação ou para pesquisas utilizadas para auxílio ao serviço ao público e não para ganhos financeiros;
- b. Estão protegidas, mantidas sem embaraço, bem cuidadas e preservadas;
- c. Estão sujeitas a uma política organizacional com procedimentos requeridos para a venda de itens de coleções para a aquisição de outros itens de coleções.

Exceto pela observação acima, que orienta o não reconhecimento de itens adicionados como contribuições a coleções em determinada condição, pela FAS 116 não é permitida a capitalização parcial de itens de coleções.

#### 4.3.2 Mensuração

“Contribuições recebidas devem ser mensuradas por seu valor justo” (FAS 116, item 8). Segundo o item 19 da norma, valor justo para contribuições na forma de serviços pode ser mensurado pelo valor justo do serviço, do ativo criado ou das melhorias no ativo decorrentes do serviço.

Se o valor justo de uma promessa incondicional de doação é calculado a valor presente, o item 20 da norma afirma que as atualizações posteriores sobre o ativo devem também ser contabilizadas como receita de contribuição. Uma alternativa à mensuração para promessas incondicionais de doação cuja expectativa de ser coletada ou paga em menos de um ano é a mensuração pelo valor líquido realizável “pois este valor, embora não equivalente ao valor presente de fluxos de caixa futuros estimados resulta numa estimativa razoável de valor justo” (FAS 116, item 21).

Em nota de observação ao item 12 da FAS 116, a norma permite nos casos de adoção inicial da norma pelas ESFL, que coleções de obras de arte, tesouros históricos e ativos similares adquiridos em períodos anteriores, mas não capitalizados como ativos podem ser capitalizados retroativamente por seu valor de custo ou valor justo na data de aquisição, custo corrente ou valor de mercado corrente, qualquer que for considerado

mais prático. Alternativamente, esta capitalização pode ser feita em uma base prospectiva.

#### 4.3.3 Evidenciação

As contribuições recebidas pelas ESFL devem ser evidenciadas separadamente nas classificações do patrimônio social como apoio restrito e irrestrito. Pelo item 14 da FAS 116, “o apoio restrito aumenta os **ativos líquidos permanentemente restritos** ou **ativos líquidos temporariamente restritos**. Contribuições sem restrições impostas pelo doador devem ser demonstradas como suporte irrestrito que aumenta os **ativos líquidos irrestritos**” (FAS 116, item 14). Outras observações sobre a evidenciação dentro da classificação em ativos líquidos são feitas na norma:

- a) Nos casos de as condições que restringem os bens doados serem cumpridas no mesmo exercício da doação, ela deve ser evidenciada como apoio irrestrito nas DFs de uma entidade que demonstra as classificações consistentemente de período a período e que evidencia sua política contábil sobre estas ocorrências (item 14).
- b) Os presentes em ativos fixos que na doação não tenha sido acordado um prazo para utilização na companhia devem ser evidenciados como restritos caso exista a política na ESFL de uma restrição temporária relacionada com a vida útil de ativos desta natureza recebidos como doação (item 16).
- c) De maneira geral, as promessas incondicionais de doação em dinheiro que serão recebidas em períodos posteriores devem ser evidenciadas como ativos líquidos

temporariamente restritos. Entretanto, a classificação em ativos líquidos irrestritos é permitida se a declaração for explícita no termo de doação de que o doador tinha a intenção de que o recurso fosse utilizado no suporte de atividades do período corrente (item 15).

- d) A receita de contribuição decorrente de atualização de uma promessa incondicional de doação que outrora foi lançada na contabilidade por seu valor presente deve ser classificada em ativos líquidos temporária ou permanentemente restritos se o objeto da promessa de doação é restrita pelo doador (item 20).
- e) Uma transferência de ativos com uma promessa condicional de contribuição na forma de tais ativos deve ser contabilizada como um adiantamento reembolsável até que as condições sejam substancialmente atendidas (item 22).

Pelo enunciado nos itens 24 e 25 da FAS 116, as entidades que receberam promessas incondicionais de doação devem evidenciar o montante das promessas a receber no próximo ano, entre um e cinco anos e em datas posteriores a 5 anos e também o montante do subsídio das promessas a receber que ainda não podem ser cobradas. Já as entidades que receberam promessas condicionais de doação devem evidenciar o montante total prometido, além de uma descrição e o montante de cada grupo de promessas que possuem as mesmas características.

#### **4.4 Assistências e Subvenções Governamentais**

O FASB e o AICPA, organismos que pronunciam a respeito de princípios de contabilização de eventos a entidades não públicas não emitiram normas específicas sobre assistências e subvenções governamentais. Considerando a amplitude do conceito

dado pelo FASB ao termo *contribuição*, citado no item 4.3, entende-se que as orientações de reconhecimento, mensuração e evidenciação de contribuições são aplicáveis também a assistências e subvenções governamentais recebidas.

#### **4.5 Serviços Voluntários Recebidos**

O recebimento de serviços voluntários é tratado pela FAS 116 como uma contribuição recebida e sobre esta natureza de contribuição a norma oferece detalhamento específico para o tratamento contábil.

##### **4.5.1 Reconhecimento**

Segundo o AICPA (2009, p. 94, parágrafo 5.91), os serviços voluntários reconhecidos na contabilidade devem ser apresentados como receita de contribuição e como ativos ou despesas.

A instrução da FAS 116, item 9, é de que as contribuições de serviços recebidos tornam-se reconhecíveis somente na condição de resultarem na criação ou melhoria de ativos não financeiros ou de serem serviços que requerem habilidades especializadas prestadas por profissionais qualificados para tal e que, se o serviço não fosse recebido como uma contribuição, a entidade deveria arcar com seu custo. Habilidades especializadas, segundo o item 9 da norma, referem-se a serviços prestados por contadores, arquitetos, carpinteiros, doutores, eletricitas, advogados, enfermeiros, encanadores, professores e outros profissionais e artesãos.

Uma restrição da norma sobre o reconhecimento de serviços recebidos que atendem a condição supracitada diz que para situações em que a incerteza sobre a existência do valor justo do serviço recebido seja superior à segurança sobre seu valor é um indicativo de que a contribuição não devesse ser reconhecida.

#### 4.5.2 Mensuração

Ao tratar sobre a mensuração de contribuições recebidas em forma de serviços, a FAS 116, item 19, esclarece que esta natureza de receita pode ser mensurada “pelo valor justo dos serviços recebidos ou pelo valor justo do ativo ou melhoria no ativo resultante do serviço”.

#### 4.5.3 Evidenciação

De acordo com o item 10 da FAS 116, deve ser feita uma descrição sobre os serviços voluntários recebidos pela entidade receptora, incluindo sua natureza e extensão, e os programas ou atividades em que foram aplicados, bem como do montante reconhecido no período como receita.

Na norma, o FASB também encoraja as entidades que receberam serviços voluntários que não atendem os requisitos de reconhecimento nas DFs a informarem seu valor justo, caso sejam mensuráveis.



## **4.6 Gratuidades**

Comparadas com menções sobre outras operações típicas de ESFL, as publicações do FASB têm poucas citações sobre a concessão de gratuidades ou descontos para determinado público atendido que é beneficiado desta maneira. A FAC 6, item 30, comenta que empreendimentos com fins lucrativos e também algumas ESFL cobram dos consumidores de seus produtos ou serviços o valor de custo e ainda um valor extra como retribuição à utilidade e ao valor adicionados pela instituição. Já outras ESFL, reconhece o Conselho, distribuem bens produzidos e serviços aos beneficiários gratuitamente ou por seus preços nominais.

### **4.6.1 Reconhecimento**

Não havendo orientação específica sobre o momento do reconhecimento de gratuidades, utiliza-se das regras gerais de reconhecimento de itens de resultado, descritas na seção 4.1.1.

### **4.6.2 Mensuração**

Embora a concessão gratuita ou pelo valor nominal do bem ou serviço distribuído ao público possa tornar difícil a determinação do valor de seus produtos, o item 30 da FAC 6, alerta que este fato não priva estas receitas de seu valor. Embora o FASB tenha feito esta citação, não foram encontradas nas referências desta pesquisa a determinação

do valor pelo qual devem ser mensurados as concessões gratuitas ou com desconto de bens e serviços.

#### 4.6.3 Evidenciação

Se com regularidade uma ESFL concede descontos (como auxílios financeiros para estudantes que não são reportados como despesas, cobrança de taxas reduzidas por serviços prestados, ou mesmo a concessão gratuita de serviços) para certos beneficiários de seus bens ou serviços, receitas deveriam ser evidenciadas líquidas destes descontos. “Receitas líquidas devem ser reportadas como uma linha simples na demonstração das atividades, ou é permitido que a apresentação seja da receita bruta menos os descontos relativos, sendo estes apresentados imediatamente abaixo da receita” (AICPA 2009, p. 200, parágrafo 12.08).

#### **4.7 Atividades com Angariação de Fundos**

Angariação de fundos é uma das atividades fundamentais de uma ESFL, um dos principais esforços organizacionais para a promoção dos serviços a que se propõe realizar em prol da sociedade, cultura, meio-ambiente, ou outro beneficiado de acordo com sua missão.

As atividades com angariação de fundos incluem a publicação e a condução de campanhas de angariação de fundos; manutenção do envio de comunicações com doadores; condução de eventos especiais de angariação de fundos; preparo e distribuição de manuais de angariação de fundos, instruções e outros materiais; e condução de outras atividades relacionadas com a solicitação de contribuições de indivíduos, fundações, agências do governo, e outros (FAS 117, item 28).

Há muitas diferenças no modo de observar e medir a eficiência das operações das ESFL, por suas características diferenciais, quando comparado com as opções de verificação da eficiência de entidades que visam a obtenção de lucro na execução de suas atividades. Enquanto no setor privado o lucro é um fator de medição de eficiência e retorno sobre investimento e as vendas da medição das realizações operacionais da companhia, a medição da eficiência numa entidade do terceiro setor deve levar em consideração outros fatores demonstrados internamente na demonstração das atividades. A FAS 117, item 17, informa que, usada em conjunto com as NEs, a demonstração das atividades ajuda doadores, credores e outros a avaliarem a performance da organização durante um período, avaliar os esforços da organização, bem como sua capacidade de continuar a produzir serviços e avaliar como os gestores da organização cumpriram suas responsabilidades de gestão e outros aspectos de sua performance. A proporção de distribuição entre despesas relacionadas com programas e as despesas de suporte em relação às receitas totais ou despesas totais é uma das maneiras como a performance de uma ETS e sua gestão num período é avaliada. A relação entre recursos ingressados e recursos utilizados em diferentes níveis de agregação da demonstração das atividades também é uma maneira de medir os esforços e as realizações das ESFL. O item 52 da FAC 4 considera que as DFs deveriam fornecer informações sobre os esforços de oferta de serviços numa ESFL, informações estas que “deveriam estar focadas em como os recursos da organização (recursos financeiros, humanos e materiais) são utilizados para promover os diferentes programas ou serviços”.

#### 4.7.1 Reconhecimento

O reconhecimento dos esforços com angariação de fundos, de acordo com as regras gerais de incorporação das despesas na DRE, deve ser feito no período em que as atividades de obtenção dos fundos são executadas, quando passivos correspondentes a estes esforços são incorridos ou quando recursos anteriormente ativados são utilizados com o objetivo de atrair recursos. Satisfeitas as definições de despesas ou perdas, estes esforços para angariar fundos devem possuir um atributo de mensuração verificável, neutro e cuja representatividade é fiel, e ainda serem relevantes.

#### 4.7.2 Mensuração

A mensuração das atividades para arrecadação de recursos é feita de acordo com o atributo de mensuração do correspondente passivo incorrido ou ativo consumido.

#### 4.7.3 Evidenciação

O FASB 117, itens 26 e 28, pede que sejam evidenciados no corpo da Demonstração das Atividades ou em notas explicativas os gastos com angariação de fundos.

Sobre os eventos especiais de angariação de fundos, que podem ser feiras, simpósios, jantares, apresentações artísticas, leilões de bens, etc., a que o supracitado item 28 da FAS 117 se refere, o AICPA alerta para a observação de sua natureza e

frequência para sua correta apresentação no resultado. Devem ser evidenciados numa só rubrica, como resultado líquido, se as atividades de angariação de fundos forem transações periféricas ou incidentais promovidas pela entidade. Entretanto, “os chamados ‘eventos especiais’ geralmente fazem parte das atividades centrais ou em andamento; se assim forem, uma ESFL deve evidenciar as receitas brutas e as despesas destas atividades” (AICPA 2009, p. 208, parágrafo 13.29).

#### **4.8 Destinação de Superávits ou Déficits**

A diferenciação significativa em ESFL sobre a destinação de superávits e déficits é a segregação dos resultados dentro das três categorias preestabelecidas para os ativos líquidos, relacionadas com as condições impostas sobre as receitas de contribuição e doação.

Entre outros trechos das normas do FASB, o item 14 da FAS 116, determina que os suportes dados com restrições impostas aumentam os ativos líquidos permanentemente restritos ou os temporariamente restritos, dependendo da natureza da restrição. Ainda que a restrição de determinado recurso angariado não seja expressa de forma explícita pelos doadores, é de responsabilidade da ESFL destinar aos ativos líquidos restritos a receita angariada cujo programa de estímulo à doação fazia menção a uma destinação específica do recurso, tal como aumentar um fundo de reserva permanente da organização, adquirir um imobilizado, ou obter recursos para as operações dos próximos anos (FAC 6, item 96).

Além das restrições feitas pelas fontes de recursos de cada operação de resultado especificamente, pode haver uma determinação legal para a retenção permanente de

superávits acumulados até um certo limite, numa espécie de reserva no patrimônio. A esse respeito, o item 22 da FAS 117 exemplifica que se for determinado que a organização necessita reter permanentemente uma porção de ganhos provenientes de ativos de investimento doados, este montante será registrado como um aumento no patrimônio social líquido permanentemente restrito.

Quanto à destinação de superávits e déficits de natureza irrestrita, o FASB afirma:

Os ativos líquidos irrestritos resultam geralmente de receitas de serviços prestados, produção e entrega de bens, do recebimento de contribuições irrestritas e recebimento de dividendos e juros de investimentos em ativos que produzem renda, menos as despesas incorridas para serviços prestados, bens produzidos e entregues, angariação de fundos e administrativas (FAS 117, item 16).

Assim, após apurado o superávit ou déficit, a parcela de contribuições do período com restrição deve ser destinada aos ativos líquidos de forma segregada.

#### 4.8.1 Reconhecimento

Uma vez que a demonstração das atividades deve evidenciar as fontes de rendimento de forma segregada entre restritas, temporariamente restritas e irrestritas, a destinação do superávit ou déficit ao patrimônio social também deve ser feita nestas três categorias, quando elas forem aplicáveis. Ao argumentar acerca das razões de mudança nos saldos de cada categoria dos Ativos Líquidos, a FAC 6 relaciona as alterações com a transferência entre as três classes, pela valorização ou desvalorização dos ativos classificados na classe e com a destinação do resultado. O reconhecimento desta destinação nas categorias é consequência de:

- a) receitas, ganhos, despesas e perdas incorridos sem restrição imposta pelos doadores, ou seja, componentes comuns do resultado como receitas de serviço,

mensalidades de membros, doações irrestritas, custo dos serviços prestados, salários, depreciação, são transportados para Ativos Líquidos Irrestritos (item 128);

b) contribuições e outras entradas de ativos durante o período cujo uso pela organização é limitado por estipulações de doadores que expirarão pela passagem do tempo ou que poderão ser cumpridas ou extintas por ações da organização são destinadas ao saldo de Ativos Líquidos Temporariamente Restritos (item 123); e

c) contribuições e outras entradas de ativos durante o período cujo uso pela organização é limitado por estipulações de doadores que não expirarão pela passagem do tempo nem que poderão ser cumpridas ou extintas por ações da organização são destinadas ao saldo de Ativos Líquidos Permanentemente Restritos (item 119).

#### 4.8.2 Mensuração

O valor dos superávits ou déficits destinados aos ativos líquidos é consequência da mensuração de cada componente (receitas, despesas, ganhos e perdas) que constitui os resultados irrestritos, temporariamente restritos e permanentemente restritos.

#### 4.8.3 Evidenciação

As normas do FASB não exigem a apresentação da demonstração das mutações dos ativos líquidos, a forma como mais claramente é expresso o transporte do resultado

das atividades do período para os componentes patrimoniais ou dos ativos líquidos. A FAS 117, item 18, menciona a Demonstração das Atividades de uma ESFL deve evidenciar o montante de mudança nos Ativos Líquidos no período e deveria usar um termo descritivo tal como *mudança nos ativos líquidos*, e que esta mudança deveria estar articulada com os valores evidenciados nos ativos líquidos.

Considerando ainda a particularidade de subdivisões dos resultados e dos ativos líquidos de acordo com o nível de restrição, espera-se que as mudanças dos saldos acumulados dos ativos líquidos seja exatamente decorrente do resultado apurado em cada uma das categorias. Caso os valores não coincidam, é desejável que seja elaborada nota explicativa com a razão ou conciliação. É necessário ressaltar, entretanto, que esta não é uma opinião expressa pelo FASB ou pelo AICPA.

A FAS 117, item 21, exemplifica o procedimento de destinação dos superávits e déficits de forma distinta a ETS que reportam segundo os US GAAP citando outra norma do próprio FASB, nos seguintes termos:

Segundo a Norma FASB n. 116, *Accounting for Contributions Received and Contributions Made*, a ausência de estipulação ou circunstância explícita de um doador sobre o recebimento da contribuição que deixe clara a restrição implícita do doador no uso, as contribuições são evidenciadas como receitas ou ganhos irrestritos (aporte irrestrito), que aumentam o patrimônio social líquido irrestrito. As contribuições restringidas pelo doador são evidenciadas como receitas ou ganhos restritos (aporte restrito), que aumentam o patrimônio social líquido temporariamente restrito ou o patrimônio social líquido permanentemente restrito dependendo do tipo da restrição. Contudo, as contribuições restringidas por doador cujas restrições encontram-se no mesmo período de relato podem ser evidenciadas como aporte irrestrito contanto que a organização informe constantemente do período ao período e revele a sua política da contabilidade.



## 5 RESULTADO DA COMPARAÇÃO DAS NORMAS

### 5.1 Base Conceitual e Demonstrações Financeiras

As entidades do terceiro setor que reportam em IFRS precisam adaptar para seu contexto todas normas de *report* financeiro. A maioria das normas internacionais são elaboradas visando as operações do setor privado e seus usuários.

No caso brasileiro, há normas para entidades do terceiro setor, mas não tão aprofundadas nem extensas como as estadunidenses. No Brasil, além das normas das NBC T 10.19, 10.18 e 10.4 (estas últimas para ramos de atuação específicos), para a elaboração de suas DFs as ETS precisam consultar mais normas desenvolvidas com enfoque nos usuários do segundo setor que no contexto estadunidense, em que há mais normas particulares ao terceiro setor. Bettiol Júnior e Varella (2006, p. 2) afirmam que

as instituições sem fins lucrativos, no Brasil, elaboram suas demonstrações contábeis com base em modelos desenvolvidos para atender às necessidades de usuários ligados a instituições com fins lucrativos. Este fato pode prejudicar o processo de *accountability*, de avaliação da entidade e de seus gestores e da prestação de contas para a sociedade.

As entidades que atendem aos US GAAP, possuem normas, como a FAS 117, ou seções em normas, como na FAC 6, aplicáveis exclusivamente a ESFL.

O FASB e o AICPA tratam as particularidades das ESFL com grau de importância comparável ao dado às entidades do setor privado, se confrontado com os demais conjuntos normativos em estudo. Explicitamente no nome da norma, nove<sup>32</sup> dos

---

<sup>32</sup> (1) Statement No. 164 - Not-for-Profit Entities: Mergers and Acquisitions—Including an amendment of FASB Statement No. 142; (2) Statement No. 136 - Transfers of Assets to a Not-for-Profit Organization or Charitable Trust That Raises or Holds Contributions for Others; (3) Statement No. 124 - Accounting for Certain Investments Held by Not-for-Profit Organizations; (4) Statement No. 117 - Financial Statements of Not-for-Profit Organizations; (5) Statement No. 99 - Deferral of the Effective Date of Recognition of Depreciation by Not-for-Profit Organizations—an amendment of FASB Statement No. 93; (6) Statement No. 93 - Recognition of Depreciation by Not-for-Profit Organizations; (7) Interpretation 42 - Accounting for Transfers of Assets in Which a Not-for-Profit Organization Is Granted Variance Power—an

pronunciamentos emitidos pelo FASB contêm menção do termo *not-for-profit*. Já internamente ao conteúdo de outros pronunciamentos que não citam no título as entidades sem fins lucrativos, o Conselho separa e detalha claramente o conteúdo nos aspectos que diferenciam entidades com e sem fins lucrativos, como acontece no caso da FAC 6. As menções de diferenciação das ESFL mais sobressalentes referem-se a classificações no patrimônio e resultado e eventos ou situações características de ESFL. Ao passo que do ponto de vista desta pesquisa estas exclusividades são consideradas vantagens, Paulo (2002, p. 73) aponta estas diferenciações de padrões contábeis para segmentos diferenciados como um passo que dificulta a harmonização das normas contábeis. Para o autor, nos US GAAP “existem vários e diferentes ‘padrões especiais’, tais como padrões para organizações governamentais, padrões para empresas regulamentadas, padrões para organizações sem fins lucrativos, padrões para empresas de investimentos e padrões para instituições financeiras”. Entre as dificuldades apresentadas por este conjunto normativo, o autor defende que uma complexidade adicional é fomentada por princípios de contabilidade diferenciados, a saber:

- a. diferentes padrões de evidenciações podem reduzir a quantidade e a qualidade das avaliações sobre informações financeiras de certas entidades;
- b. diferentes padrões de mensurações podem criar demonstrações financeiras falhas em termos de realidade econômica (PAULO, 2002, p. 72).

---

interpretation of FASB Statement No. 116; (8) FSP FAS 117-1 - Endowments of Not-for-Profit Organizations: Net Asset Classification of Funds Subject to an Enacted Version of the Uniform Prudent Management of Institutional Funds Act, and Enhanced Disclosures; e (9) FSP SOP 94-3-1 and AAG HCO-1 - Omnibus Changes to Consolidation and Equity Method Guidance for Not-for-Profit Organizations.

### 5.1.1 Aspectos semelhantes aos três conjuntos normativos

#### Elementos básicos das demonstrações financeiras

As normas do FASB, IASB e CPC estão em sintonia no que tange aos conceitos de ativo, passivo, patrimônio líquido da estrutura conceitual. Para o FASB, “transferir ativos ou serviços para outras entidades no futuro” é uma expressão diferencial no conceito de passivo. Mesmo assim, não muda o sentido do conceito adotado pelo IASB, CPC e CFC.

#### Reconhecimento dos elementos básicos

Para que ativos e passivos sejam reconhecidos é necessário que haja probabilidade de que benefício futuro provável venha a ser recebido ou entregue pela entidade e que um custo ou valor possa ser mensurado com confiança.

Para estes padrões normativos, as receitas são reconhecidas quando identificado o aumento de benefícios futuros esperados, pelo incremento de ativos ou decréscimo de passivos, e as despesas são reconhecidas quando se identifica a redução da expectativa ou consumo de benefício econômico esperado, pela diminuição de um ativo ou aumento de passivo. É padrão comum entre normas internacionais, estadunidenses e brasileiras que o regime de competência seja atendido, bem como a vinculação das receitas com as despesas relacionadas com o mesmo evento ou circunstância.

#### Mensuração dos elementos básicos

Os três conjuntos normativos consideram em comum para a mensuração de ativos e passivos os métodos Custo Histórico, Custo Corrente, Valor Realizável (ou Valor Líquido de Realização) e Valor Presente.

Todos os conjuntos normativos também consideram o valor justo como possibilidade de mensuração de ativos e passivos em circunstâncias determinadas. Ao lembrar as mudanças na permissão de registro de eventos que modificam o valor patrimonial das entidades, referindo-se a uma evolução natural da própria Contabilidade, Ernest & Young e FIPECAFI (2009, p.37) concluem que “tem-se, agora, exatamente essa tendência: uma expansão dos ativos e passivos avaliáveis a valor justo (sem se ter como objetivo, pelo menos no curto e médio prazos, como alguns comentam, o pleno ajuste de 100% dos ativos, inclusive os destinados ao uso)”.

Itens de resultado e o patrimônio líquido são valorados como resultado da mensuração ou da revisão de mensuração de ativos e passivos.

#### *Demonstrações financeiras mínimas*

Os componentes do conjunto completo de demonstrações financeiras a serem apresentadas pelas ETS que são comuns aos três conjuntos normativos são o Balanço Patrimonial (denominado pelo FASB e IASB como Demonstração da Posição Financeira), a Demonstração do Resultado (a que o FASB denomina Demonstração das Atividades, o IASB amplia para Demonstração do Resultado Abrangente e o CFC orienta a substituição da nomenclatura para Demonstração do Superávit ou Déficit por fundações, entidades sindicais e associações de classe), a Demonstração dos Fluxos de Caixa (se é considerada a estrutura conceitual do CPC, aprovada pelo CFC) e as notas explicativas.

O conjunto normativo brasileiro apresenta inconsistências, se comparadas normas do mesmo órgão ou pronunciamentos de órgãos diferentes. Uma das inconsistências identificadas nesta pesquisa é o diferente posicionamento sobre as peças que devem fazer

parte do conjunto das DFs, conforme apresentado no quadro da seção 2.1.3. Sabe-se que os órgãos normatizadores estão trabalhando para a coerência interna entre seus pronunciamentos, mas que o processo não ocorre de forma tempestiva como o desejado. Assim, o fato de ainda não haver completa conformidade é um empecilho para conclusões generalistas quando se compara este conjunto normativo com os demais.

#### *Evidenciações nas demonstrações financeiras*

As normas internacionais, brasileiras e estadunidenses citam a separação dos ativos e passivos entre correntes e não correntes ou entre curto e longo prazo. Para *reports* em IFRS, a segregação entre corrente e não corrente é obrigatória, exceto quando a ordem de liquidez fornecer mais confiabilidade e relevância; para o FASB, é uma das três opções (as outras são a ordem de liquidez ou a evidenciação em NEs sobre informações relevantes da maturidade dos ativos e passivos); no Brasil a exigência da ordenação pelo grau de liquidez e exigibilidade é conjugada com a separação entre curto e longo prazo. O marco divisor destas categorias é o ciclo operacional claramente identificado ou um exercício social contado a partir da data de encerramento do balanço. O CFC determina a preferência pelo marco do ciclo somente se ele tiver duração superior a um exercício.

O FASB, o CFC e o IASB encorajam para ETS a classificação funcional na demonstração do resultado de despesas de programas e despesas das atividades de suporte de acordo com sua natureza quando relevantes.

### 5.1.2 Aspectos semelhantes a dois conjuntos normativos

#### Elementos básicos das demonstrações financeiras

A estrutura conceitual do CPC, que teve como base a internacional, possui os mesmos conceitos dos componentes receitas e despesas. A definição de receita e despesa usada pelo IBRACON também é semelhante à do IASB.

#### Reconhecimento dos elementos básicos

Além ser necessária a segurança na mensuração da receita e que ela represente provável recebimento de benefícios econômicos à entidade, faz parte dos critérios de reconhecimento de receitas de serviços, nos requisitos do IASB e IBRACON, haver possibilidade de mensuração com segurança dos custos incorridos pela transação, dos custos de conclusão da transação e da fase de conclusão da transação na data do balanço. Para receitas com venda de produtos serem reconhecidas também deve ter ocorrido a transferência dos riscos e benefícios significativos ao comprador, a entidade vendedora deve deixar de ser controladora ou de ter a propriedade do produto vendido, e os custos incorridos ou a incorrer devem ser mensuráveis.

#### Mensuração dos elementos básicos

De acordo norma do IBRACON e do IASB, receitas são quantificadas pelo valor justo do montante recebido ou a receber.

#### Demonstrações financeiras mínimas

A Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido faz parte do conjunto íntegro de DFs em entidades que reportam pelas normas brasileiras (opcional para as pequenas e médias empresas) e internacionais. O CFC orienta a substituição da

nomenclatura desta peça para Demonstração das Mutações do Patrimônio Social por fundações, entidades sindicais e associações de classe.

#### *Evidenciações nas demonstrações financeiras*

É permitido que se segregue em subtotais a Demonstração do Resultado. Pelo FASB são sugeridas a abertura entre operacional e não operacional, oneroso e não oneroso, ganho e não ganho, recorrente e não recorrente. Semelhantemente, o CFC e o CPC sugerem aberturas entre resultados operacionais e não operacionais, rotineiros e não rotineiros, além de totalizações intermediárias como margem bruta e resultado antes dos impostos. O IBRACON permite a segregação de receita ou lucro e despesa ou perda operacional ou extraordinários.

#### 5.1.3 Aspectos singulares a um conjunto normativo

#### *Elementos básicos das demonstrações financeiras*

A norma do CFC que trata do conceito, conteúdo e nomenclatura das demonstrações financeiras está sendo revisada e em processo de audiência pública<sup>33</sup>. A versão vigente traz um conceito de ativo que diferencia das outras estruturas conceituais porque na definição, fala de bens, direitos e demais aplicações de recursos, enquanto as outras definições fazem referência a recursos dos quais se esperam benefícios futuros. Na definição de passivo há a referência de que compreende origens de recursos e o Conselho deixa de mencionar que a obrigação é presente. Ao conceito de patrimônio líquido do CFC é adicionado que são recursos próprios da entidade.

---

<sup>33</sup> Até o fim do mês de agosto de 2009 o processo de formação da nova versão da norma não foi finalizado.

Para o IBRACON, as receitas podem ser denominadas ou classificadas como receita operacional, receita não operacional, ganho ou receita (ou lucro) extraordinária(o) e as despesas como custo, despesa, despesa não operacional, prejuízo ou perda, ou prejuízo (ou perda) extraordinário(a).

O FASB apresenta conceitos separados de receitas, ganhos, despesas e perdas, relacionando-os, isoladamente, com aumentos ou usos de ativos e com a centralidade ou não das operações das entidades. No conceito do Conselho é feita a observação de que os componentes do resultado não são provenientes dos proprietários da empresa. Em vez disso, relaciona receitas e despesas com a entrega ou produção de bens, prestação de serviços ou outras atividades decorrentes das operações centrais ou em andamento da entidade, e ganhos e perdas com transações, eventos ou circunstâncias resultantes de operações periféricas ou incidentais de uma entidade.

Para referir-se ao patrimônio líquido de uma ESFL deve ser usada a nomenclatura Ativos Líquidos, segundo as normas estadunidenses, e Patrimônio Social, segundo as normas brasileiras.

#### *Reconhecimento dos elementos básicos*

O FASB acrescenta critérios para haver reconhecimento contábil além dos dois critérios comuns aos três conjuntos normativos. Para um item a ser escriturado, ele deve satisfazer a definição de um elemento das DFs, as informações sobre ele são capazes de fazer diferença na tomada de decisões e a representatividade da informação é fiel, verificável e neutra.



### Mensuração dos elementos básicos

Somente o FASB introduz como método de mensuração de itens patrimoniais o Valor Corrente de Mercado, método este referente à quantidade em dinheiro ou equivalente que poderia ser obtida com a venda ordenada de ativos, sem a dedução dos custos de venda.

### Demonstrações financeiras mínimas

O CFC e o CPC entendem que a Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos é parte do conjunto completo de DFs e o Governo exige das OSCIPs a apresentação da DOAR na prestação de contas de entidades desta natureza.

Somente uma norma do CFC – a NBC T 3 que está em processo de revisão – ainda exige a apresentação da Demonstração dos Lucros e Prejuízos Acumulados pelas ETS de grande porte e que não sejam fundações, entidades sindicais e associações de classe.

### Evidenciações nas demonstrações financeiras

As normas norte-americanas exigem a abertura dos Ativos Líquidos e da Demonstração das Atividades nas categorias Permanentemente Restritos, Temporariamente Restritos e Irrestritos. A transição entre as três classes, pela mudança no estado de restrição, deve também ser evidenciada na Demonstração das Atividades, que impactará os saldos dos Ativos Líquidos. Os valores de itens sob restrição ou reservados para uma atividade operacional particular devem ser segregados dos de mesma natureza sem restrição ou reserva, no ativo ou em notas. Também devem ser evidenciadas aos usuários das DFs informações relevantes sobre os fundos de doação

permanente, como a política de investimentos, a composição e a movimentação destes fundos.

A norma do FASB sobre a aplicação do valor justo em ativos e passivos requer evidenciações detalhadas em notas e no corpo das DFs que utilizam os métodos de mensuração pelo valor justo.

A abertura do Patrimônio Social de uma ETS que reporta de acordo com as normas brasileiras ocorre pelas contas Patrimônio Social, Ajustes de Avaliação Patrimonial, Reservas de Superávits, e Déficits Acumulados.

O IBRACON e o CFC exigem a apresentação na demonstração do resultado com detalhamento de, no mínimo, receitas decorrentes da exploração das atividades-fins; impostos sobre operações, abatimentos, devoluções e cancelamentos; custos dos produtos ou mercadorias vendidas e dos serviços prestados; resultado bruto do período; ganhos e perdas operacionais; despesas administrativas e receitas financeiras; resultado operacional; receitas, despesas, ganhos ou perdas são decorrentes das atividades-fins; resultado antes das participações e impostos; provisões de impostos e contribuições sobre o resultado; participações no resultado e resultado líquido do período.

Já o IASB requer, no mínimo, a abertura em receitas; custos financeiros; parcela de lucro ou prejuízo de entidades associadas e empreendimentos conjuntos contabilizados pelo método de equivalência patrimonial; despesa de impostos; um único valor abrangendo o total de lucro ou prejuízo após os impostos de unidades operacionais descontinuadas e o ganho ou perda após impostos reconhecidos na mensuração do valor justo menos custos de venda ou na alienação dos ativos ou grupos de alienação constituindo a operação descontinuada; lucro ou prejuízo; cada componente de outro

resultado abrangente; parcela de outro resultado abrangente de entidades associadas ou empreendimentos conjuntos registrados pelo método de equivalência patrimonial; e resultado abrangente total.

É expressamente proibida a segregação de receitas e despesas como itens extraordinários na demonstração do resultado ou em NEs.

As fundações, entidades sindicais e associações de classe receberam a sugestão do CFC para a divulgação das principais atividades desenvolvidas, os investimentos relevantes, a origem e natureza dos principais recursos recebidos, detalhes de financiamento a longo prazo e detalhes de contingências no encerramento do exercício e seus efeitos futuros. Para todas as naturezas de ESFL, o Conselho pede as seguintes informações nas NEs:

- 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 as 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 possa 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 seguros 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 a isenção de tributos e contribuições devem evidenciar suas receitas com e sem gratuidade, de forma segregada, e os benefícios fiscais gozados (NBC T 10.19, item 3.3).

Quando relevantes, o IASB pede a evidenciação no corpo da demonstração ou em notas explicativas sobre a reestruturação das atividades da entidade, de reversões de provisões, sobre a alienação de itens de imobilizado ou investimentos, sobre unidades operacionais descontinuadas, sobre liquidação de litígios. As notas explicativas também devem apresentar as premissas assumidas sobre o futuro que impactem nos números divulgados incluindo as estimativas que possuem risco de ter variação relevante caso o cenário possa mudar.

## **5.2 Ativos Específicos do Terceiro Setor (coleções de museus, prédios históricos, livros de bibliotecas, animais de zoológico)**

### 5.2.1 Aspectos semelhantes aos três conjuntos normativos

#### Reconhecimento dos ativos

Entre os critérios de reconhecimento de um ativo, são comuns entre as normas estadunidenses, internacionais e brasileiras a necessidade de existir expectativa de benefícios futuros provenientes do bem a ser escriturado e um parâmetro válido e confiável para mensuração do componente.

#### Depreciação

Os três conjuntos normativos também ressaltam a necessidade de que o registro da despesa de depreciação seja feito numa base sistemática conforme a expectativa de redução dos benefícios econômicos ou desgaste dos ativos fixos tangíveis. É necessário apresentar o valor da despesa de depreciação do período, o saldo acumulado de depreciação dos ativos de modo que o valor líquido contábil reflita a melhor expectativa

da atual capacidade de geração de benefícios futuros e uma descrição geral do método usado na computação da depreciação para as principais classes de ativos.

### Imparidade

Nos casos em que o valor líquido contábil excede o valor justo do ativo, indicando que o montante que consta no balanço não é recuperável, uma provisão deve ser feita para que o novo valor líquido do ativo traduza o valor justo recentemente avaliado. A entrada líquida de caixa esperada proveniente do ativo deve ser mensurada, seja ela baseada na expectativa de uso ou controle da entidade, seja pelo valor justo menos o custo de vender o ativo, e confrontada com o valor líquido escriturado. A redução do valor do ativo deve ser reconhecida no resultado do exercício em que foi detectada, a menos que a perda de valor tenha ocorrido num ativo que foi reavaliado anteriormente e que tenha um valor excedente em reavaliação a ser abatido. Também se assemelham as instruções brasileiras, internacionais e estadunidenses na exigência de evidenciação dos bens que sofreram imparidade, individualmente ou por natureza, dos fatos que levaram à redução dos valores contábeis, do montante de perda por imparidade, dos métodos utilizados pela entidade para a determinação do valor de comparação com o valor líquido contábil.

### 5.2.2 Aspectos semelhantes a dois conjuntos normativos

#### Mensuração

Segundo a norma internacional, ativos adquiridos por meio de troca devem ser mensurados pelo valor justo. Somente se este valor justo não puder ser identificado que

valora-se o bem recebido pelo valor residual contábil do bem entregue. A norma brasileira emitida pelo CPC em 2009, aprovada pelo CFC, está de acordo com a internacional, apesar do conflito com a instrução do IBRACON, revisada pela última vez em 2001, de que o bem recebido deve ser mensurado pelo valor contábil do ativo entregue, ajustado pelo montante do numerário ou equivalente complementar recebido ou pago.

Um ativo recebido como subvenção governamental deve ser mensurado por seu valor justo no Brasil e pelas entidades que atendem às normas internacionais. Caso não possa ser identificado o valor justo deste ativo, ele pode ser mensurado pelo valor nominal (que pode ser representado pelo valor líquido contábil da entidade que o doou).

As normas internacionais e nacionais de propriedades de investimento apresentam dois métodos de revisão e atualização do valor desta natureza de ativo: o modelo de reavaliação, cujos acréscimos são reconhecidos e apresentados como excedente de reavaliação no patrimônio da entidade, e o modelo do valor justo, cujos impactos são reconhecidos no resultado. Nos demais critérios de mensuração e em todos os critérios de reconhecimento e mensuração destes ativos, as normas brasileiras e internacionais estão aderentes.

#### Evidenciação

Segundo o IASB, o CPC e o CFC, devem ser divulgadas, se relevantes, as bases de avaliação usadas na determinação do valor contábil, o valor de custo dos ativos, as diferenças líquidas de conversão na tradução das DFs entre duas moedas, a existência e os montantes das restrições sobre a propriedade dos bens e os bens oferecidos em garantia de passivos, o montante de gastos reconhecidos como custo de ativos fixos no

curso de sua construção, e o montante de compromissos assumidos para aquisição de ativo imobilizado.

### Depreciação

É comum entre os pronunciamentos do IBRACON e do IASB a exigência da divulgação das vidas úteis estimadas ou das taxas de depreciação dos ativos sujeitos a desgaste detectável.

### Reavaliação de ativos

Para o IASB, o CPC e o CFC, a reavaliação ocorre quando há aumento do valor justo mensurável de ativos fixos tangíveis que já fazem parte do patrimônio da entidade. Desde que mensurada com confiança, a reavaliação, quando feita, deve cobrir toda uma classe de ativos e a atualização do valor deve acontecer com regularidade, sempre quando o valor justo difere materialmente do valor contábil. Ativos reavaliados também estão sujeitos a depreciação e avaliação de imparidade. Sobre ativos que sofreram reavaliação, o IASB, o CPC e o CFC pedem a evidenciação da data efetiva da reavaliação; se um profissional ou empresa do ramo de avaliação foi envolvido no processo; os métodos e premissas aplicados para a estimativa do valor justo dos ativos; a extensão em que o valor justo dos ativos foi determinado diretamente pela referência de preços observáveis num mercado ativo ou em transação recente entre partes independentes ou foram estimados usando outras técnicas de valoração; para cada classe de imobilizado reavaliado, o valor pelo qual seria contabilizado caso os ativos estivessem apresentados pelo custo de aquisição; e o excedente de reavaliação, indicando a mudança para o período e qualquer restrição na distribuição deste valor aos acionistas.

### Imparidade

Além do que há em comum com as instruções do FASB sobre a recuperabilidade dos ativos, mencionado na seção anterior, CPC, CFC e IASB admitem o uso do desconto a valor presente do fluxo de entradas líquidas estimadas como valor recuperável para comparação com o valor contábil. Admitem também a reversão de perdas por imparidade anteriormente registradas se tiver havido uma mudança nas estimativas utilizadas na determinação do valor recuperável desde a data da última desvalorização. Quanto à evidenciação em notas ou no corpo das DFs, o comitê e os conselhos requerem a divulgação do valor de perdas e reversões de perda em ativos que tenham sido reavaliados anteriormente; das linhas da Demonstração de Resultado onde foram incluídas as perdas e as reversões de perda por imparidade quando a informação não estiver em linha separada da demonstração; da forma como foi medida a recuperabilidade dos ativos (se pelo valor líquido de venda ou pelo valor de uso); e, quando a recuperabilidade for medida em unidades geradoras de caixa, uma descrição das unidades, do montante da desvalorização reconhecida ou revertida por classe de ativos e, se o conjunto de ativos para identificar a unidade geradora de caixa mudou desde a estimativa anterior do valor recuperável, uma descrição da maneira atual e anterior de agregação dos ativos envolvidos e as razões que justificaram a mudança na maneira pela qual é identificada a unidade geradora de caixa.

O normativo do CPC fala da aplicabilidade do teste de imparidade para todos os ativos e o do IASB exclui alguns ativos específicos cujo tratamento foi exclusivamente determinado em outras normas. A razão da aparente diferença é que a norma do CPC sobre redução do valor recuperável dos ativos foi a primeira a ser emitida pelo comitê,



não havendo até então qualquer outro pronunciamento específico para determinados ativos. Já as normas do IASB para certos ativos foram emitidas com a cautela da referência à necessidade da verificação e ajuste em ativos em que valor contábil estivesse superavaliado com relação à sua capacidade de recuperação.

Referindo-se ao projeto de convergência normativa com o FASB, mais especificamente acerca da situação dos pronunciamentos sobre ativos para manutenção e uso em condição de imparidade, ativos cuja intenção é de venda e ativos em descontinuidade, o IASB afirma na introdução de um pronunciamento emitido em 2004:

A imparidade de ativos para manutenção e uso é uma área em que existem diferenças extensas entre IFRSs e US GAAP. No entanto, não se pensou que a resolução dessas diferenças seria alcançada num tempo relativamente curto. No âmbito do projeto de curto prazo, pensou-se no valor de buscar a convergência sobre as outras duas áreas. (IFRS 5, IN4)

### 5.2.3 Aspectos singulares a um conjunto normativo

#### Reconhecimento

A norma brasileira informa que na geração espontânea de animais pelo nascimento o reconhecimento da contrapartida do ativo é feito em receitas, quando atendidos os critérios de escrituração.

O IASB ressalta a impossibilidade de ativar bens do governo que estão sob concessão a entidades que administram, operam ou são responsáveis pela manutenção de sua estrutura pois elas não possuem o direito de controle de seu uso.

A normatização norte-americana trata de alguns detalhes que impactam o posicionamento contábil sobre ativos comuns a certas ETS que os conjuntos de normas brasileiras e internacionais não conferem a mesma importância. Pelos pronunciamentos

normativos estadunidenses, ativos de coleções (obras de arte, tesouros históricos e outros semelhantes que tenham valor histórico, cultural ou estético), via de regra, têm capacidade de gerar benefícios futuros indefinidamente se sob preservação adequada e, portanto, se estiverem contabilizados nos ativos, não devem ser depreciados. Uma exceção para o reconhecimento de itens de coleções recebidos como contribuição é dada pelo FASB, que proíbe sua contabilização no caso de serem um item adicional a uma coleção já existente cuja exibição é destinada para exposição pública, para educação ou para pesquisas para o uso do público, e não para ganhos financeiros. Há três alternativas de tratamento contábil para coleções: a capitalização de todos os itens, a capitalização em uma base prospectiva de todos os itens ou nenhuma capitalização.

Um dos quesitos para o reconhecimento de um componente contábil é a verificabilidade do valor pelo qual é mensurado. O AICPA afirma que contribuições de fauna e objetos identificados com pessoas, lugares ou eventos históricos raramente possuem valor e têm restrições nas alternativas de uso, que geralmente são usados internamente pela ETS, por programas por ela desenvolvidos ou são vendidos.

#### Mensuração

Outro diferencial informativo proporcionado pelo AICPA é o exemplo dos custos de catalogação de um livro de biblioteca como item a ser incluído como mensuração inicial.

#### Evidenciação

A ETS que, reportando em US GAAP, decide capitalizar coleções em base prospectiva deve evidenciar em NEs a descrição das coleções, sua importância relativa e as políticas de contabilização e gerenciamento usadas. É exigida também a evidenciação

em notas e numa linha adicional da DPF sobre itens de coleções que saíram do acesso da entidade ou que foram danificados, bem como seu valor justo. Também são pedidas com exclusividade pelo FASB evidências das seguintes informações referentes a coleções recebidas como contribuição que não possuíam características para o reconhecimento contábil: o custo dos itens de coleções comprados como uma redução na categoria apropriada nos ativos líquidos, os proventos de venda de itens de coleções como um acréscimo na categoria apropriada dos ativos líquidos e os recebimentos de cobertura de seguros sobre itens de coleções perdidos ou destruídos como acréscimo na categoria apropriada dos ativos líquidos.

Para o FASB, devem ser apresentados separadamente dos demais os ativos recebidos como doação cuja estipulação do doador é de que sejam utilizados em um propósito específico, ou preservados e não vendidos, ou que tornem-se um investimento que gere renda permanentemente.

Todas as divulgações requeridas pela norma internacional aplicáveis a ativos biológicos do terceiro setor, tais como a descrição dos métodos e premissas de mensuração, de mudanças nas premissas de valoração no exercício em que ocorrerem e a evidência do valor das variações no resultado decorrentes das modificações em sua mensuração, não têm correspondência nos demais conjuntos normativos.

### Imparidade

Com raras exceções admitidas pela norma estadunidense, o teste que compara o valor líquido contábil com o valor recuperável dos ativos não admite o desconto a valor presente do valor recuperável identificado, o que reduz em certa medida identificação de perda no valor recuperável. É proibida pelo FASB a reversão de perdas por imparidade,

mostrando neste ponto uma posição mais conservadora que a brasileira e internacional. Estas diferenciações normativas estadunidenses reduzem o número de mudanças nos valores patrimoniais das organizações. Sobre imparidade detectada em ativos, as normas norte-americanas determinam que, se aplicável, deve ser evidenciado o segmento de mercado em que é reportado o ativo que sofreu imparidade. É requerido também que a evidenciação das perdas por imparidade devem fazer parte do resultado operacional, caso o resultado seja tenha este tipo de segregação.

### **5.3 Doações e Contribuições Recebidas**

#### 5.3.1 Aspectos semelhantes aos três conjuntos normativos

As normas brasileiras, internacionais e estadunidenses reconhecem que são doações, contribuições ou subvenções eventos que, recebidos por outras entidades que não exigem contrapartida financeira, provocam o aumento do valor dos ativos, diminuição ou extinção de passivos e/ou redução a carga de despesas da entidade.

#### 5.3.2 Aspectos semelhantes a dois conjuntos normativos

Pela orientação dada às ETS pelo CFC, as receitas de doações devem ser reconhecidas no momento do seu recebimento. A respeito do posicionamento do CFC de que reconhecimento e recebimento são coincidentes, Olak e Nascimento (2000, p. 6) argumentam:

É até compreensível e aceitável essa posição normativa, se consideradas as definições de “doações e subvenções”, isso por não haver, na maioria dos casos, formalidades contratuais (em termos jurídicos) entre a entidade e os subventores e doadores. O legislador levou em consideração outro princípio contábil, o da Prudência.

Segundo o FASB, as contribuições recebidas devem também ser reconhecidas no resultado no momento do seu recebimento, mas o Conselho abre a possibilidade de contabilização de promessas incondicionais de doação, desde que cumpridas substancialmente as condições para a ocorrência da doação e que a verificabilidade da existência da promessa seja possível por documentos.

O pronunciamento do CFC voltado para as fundações já permite o reconhecimento de doações e contribuições antes do recebimento, quando houver alta probabilidade do seu ingresso do recurso. A norma também orienta que a receita seja apropriada ao resultado em bases mensais, nos períodos em que os benefícios das doações e contribuições forem usufruídos. Este posicionamento do CFC ora exposto é semelhante à orientação do IASB para subvenções, que, dos pronunciamentos emitidos pelo órgão, é o que mais próximo se adapta ao tratamento contábil de doações e contribuições.

O entendimento normativo estadunidense é de que contribuições devem ser registradas pelo seu valor justo e o brasileiro de que doações devem ser registradas pelo valor de mercado, que se encaixa por completo no conceito de valor justo.

O IASB, o CPC e o CFC instruem que ETS divulguem os critérios utilizados na contabilização de doações, subvenções e/ou contribuições.

### 5.3.3 Aspectos singulares a um conjunto normativo

Normas do CFC pedem para ETS a separação do reconhecimento de doações e contribuições entre patrimoniais, que devem ser contabilizadas diretamente no patrimônio social, e as para custeio de atividades, a serem contabilizadas como receitas. Apesar de continuar vigente o texto completo destas normas que por uma década vêm sendo aplicadas, em 2009 o CFC ratificou diretrizes legislativas voltadas para companhias abertas e de grande porte que revogam a possibilidade de reconhecimento das doações e das subvenções para investimentos diretamente em conta de Reserva de Capital, sem passar por receita. Em mais um ponto as normas brasileiras se mostram conflituosas, pois há entidades do terceiro setor de grande porte que precisarão decidir por uma forma de reconhecimento de doações e contribuições patrimoniais.

Aplicada a norma do IASB sobre subvenções às doações e contribuições, só há a possibilidade de serem reconhecidas como receitas, podendo ser também apresentadas como dedução de uma despesa com que se correlaciona.

Para o FASB, contribuições podem ser reconhecidas como receitas ou ganhos, de acordo com a frequência em que ocorrem e com relação ao nível de centralidade das operações da entidade.

O FASB é singular nas orientações de segregação do resultado e do patrimônio nas categorias permanentemente restrito, temporariamente restrito e irrestrito. No seu recebimento, as contribuições são reconhecidas na categoria resultado que representa o estado da limitação sobre seu uso. Quando acontece a mudança neste estado, a transferência de classe é evidenciada na Demonstração das Atividades, que, por consequência, impacta os saldos do Patrimônio Líquido.

Aplicando-se a norma do IASB originalmente escrita para assistências e subvenções governamentais a doações e contribuições, o Conselho entende que sua mensuração pode ser feita pelo valor justo do item recebido ou pelo seu valor nominal.

O FASB pede a evidenciação separada do montante das promessas incondicionais de doação a receber nos períodos até um exercício, entre um e cinco anos, e após cinco anos; do montante das promessas incondicionais de doação que ainda não podem ser cobradas; e uma descrição de cada grupo de promessas condicionais de doação.

#### **5.4 Assistências e Subvenções Governamentais**

##### 5.4.1 Aspectos semelhantes aos três conjuntos normativos

As normas brasileiras, internacionais e estadunidenses reconhecem que são doações, contribuições ou subvenções eventos que, recebidos por outras entidades que não exigem contrapartida financeira, provocam o aumento do valor dos ativos, diminuição ou extinção de passivos e/ou redução a carga de despesas da entidade.

##### 5.4.2 Aspectos semelhantes a dois conjuntos normativos

Na leitura do CPC 07, observa-se que a norma é uma tradução da IAS 20 com poucas modificações (inclusões e omissões) na adaptação à necessidade normativa brasileira, de acordo com a concepção do CPC. Na apresentação que as duas normas

fazem do seu conteúdo já se tem a percepção da semelhança entre elas, demonstrada pelo Quadro 5.1, a seguir.

CPC 07		IAS 20	
Índice	Item	Contents	Para-graphs
OBJETIVO E ALCANCE	1 – 2	SCOPE	1 – 2
DEFINIÇÕES	3 – 6	DEFINITIONS	3 – 6
RECONHECIMENTO DA SUBVENÇÃO	7 – 11	GOVERNMENT GRANTS	7 – 33
CONTABILIZAÇÃO	12 – 22		
ATIVO NÃO MONETÁRIO OBTIDO COMO SUBVENÇÃO GOVERNAMENTAL	23	Non-monetary government grants	23
APRESENTAÇÃO DA SUBVENÇÃO NO BALANÇO	24 – 28	Presentation of grants related to assets	24-28
APRESENTAÇÃO NA DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO	29 – 30	Presentation of grants related to income	29-31
EMPRÉSTIMO SUBSIDIADO	31		
PERDA DA SUBVENÇÃO GOVERNAMENTAL	32 – 33	Repayment of government grants	32–33
ASSISTÊNCIA GOVERNAMENTAL	34 – 37	GOVERNMENT ASSISTANCE	34 – 38
APLICAÇÃO DE PARCELA DO IMPOSTO DE RENDA DEVIDO EM FUNDOS DE INVESTIMENTOS REGIONAIS	38 – 40		
REDUÇÃO OU ISENÇÃO DE TRIBUTO EM ÁREA INCENTIVADA	41 – 42		
DIVULGAÇÃO	43	DISCLOSURE	39
		TRANSITIONAL PROVISIONS	40
		EFFECTIVE DATE	41

Quadro 5.1 – Comparação das seções em que são divididos em itens o CPC 07 e a IAS 20.

Em termos conceituais, a tradução feita pelo CPC para *Assistência Governamental* é equivalente ao conceito do IASB. Para *Subvenção Governamental*, o sentido do conceito permanece praticamente o mesmo na tradução, mas pelo texto da norma brasileira entende-se que a subvenção pode também ser concedida mesmo sem a contrapartida do cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas às atividades operacionais da entidade beneficiada com a subvenção. O sentido do termo traduzido na norma do CPC por *Empréstimos Subsidiados*, adaptado do termo usado pelo



IASB cuja tradução literal seria *Empréstimos Perdoáveis*, foi ligeiramente modificado. Ambas as normas consideram que tal empréstimo se caracteriza quando existe razoável segurança de que a entidade que o recebeu cumprirá certas exigências para a obtenção do benefício, mas, ao passo que versão internacional da norma não menciona que o perdão da dívida possa ser aplicado somente a uma parcela dela, o CPC adaptou o conceito abarcando também a possibilidade da renúncia do recebimento parcial do empréstimo e/ou dos juros por parte do credor.

As normas brasileiras e internacionais estão em linha quando consideram que as subvenções e assistências governamentais devem ser reconhecidas somente após a segurança de que a entidade cumprirá as condições a elas associadas e de que elas serão recebidas; têm natureza de receita e não há hipótese de serem creditadas diretamente em patrimônio; e, quando não for o caso de serem concedidas para dar suporte financeiro imediato ou sobre gastos passados da entidade e tiverem relação com custos futuros que intentam compensar, devem ser levadas ao resultado numa base sistemática, podendo esta base corresponder ao tempo dos benefícios econômicos derivados de sua utilização ou ao tempo durante o cumprimento de obrigações assumidas relacionadas a um ativo não depreciável.

Para o IASB a apresentação no resultado das subvenções não relacionadas com ativos pode estar numa linha que representa unicamente as Receitas de Subvenção, pode fazer parte do valor de Outras Receitas ou ainda ser uma Dedução da Despesa a que a subvenção se relaciona. Na adaptação da norma feita pelo CPC somente as duas últimas possibilidades são possíveis. A contrapartida das subvenções em ativos avaliados pelo valor justo estará, em última instância, apresentada no resultado como Receita ou como

uma Dedução de Despesa segundo os pronunciamentos do IASB e do CPC, mas a adaptação feita na norma brasileira modificou as bases intermediárias de decisão para a definição da forma final de apresentação. Estes pontos podem ser observados na Figura 5.1.

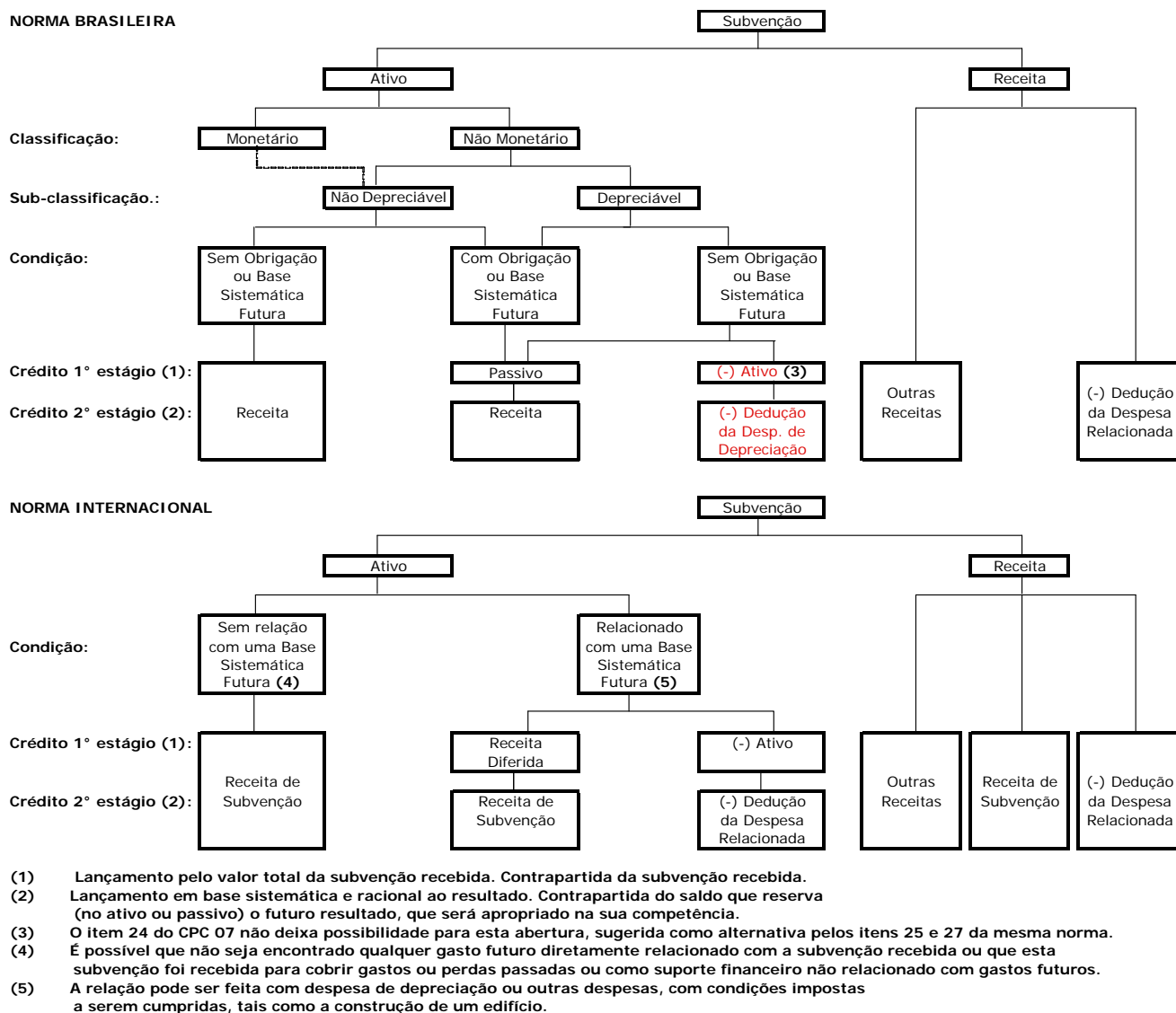


Figura 5.1 – Árvore de decisão para apresentação das subvenções nas demonstrações financeiras

O CPC e o IASB são uniformes quando exigem a divulgação da política contábil adotada para as subvenções, incluindo os métodos de apresentação adotados nas DCs, a natureza e os montantes reconhecidos das subvenções e assistências governamentais e as condições que ainda não foram satisfeitas ou outras contingências relacionadas às subvenções e assistências reconhecidas.

#### 5.4.3 Aspectos singulares a um conjunto normativo

Na emissão de instruções para consideração contábil de assistências e subvenções governamentais, o IASB optou por trazer também os conceitos de *subvenções relacionadas com ativos* e *subvenções relacionadas com receitas*, enquanto o CPC acrescentou os conceitos de *isenção* e *redução tributária*, *subsídio em empréstimo*, *atualização monetária* e *juro*.

Nos casos cuja apropriação das subvenções governamentais no resultado é feita numa base prolongada, é no passivo que deve estar registrada a contrapartida do ativo recebido, segundo o CPC. Para o IASB, antes do reconhecimento da subvenção no resultado, o saldo credor pode ser temporariamente alocado no passivo (receitas diferidas) ou, alternativamente, ser uma dedução do ativo recebido do governo.

Referindo-se à mensuração de ativos não monetários recebidos como subvenção governamental, o IASB permite tanto o uso do valor justo quanto do nominal sem priorizar um dos critérios. No pronunciamento do CPC há clara instrução para contabilizar estas transações pelo valor justo. O Comitê só permite a mensuração do ativo e da receita pelo valor nominal na impossibilidade da verificação do valor justo.

O CPC adicionou à norma adaptada a consideração de que os incentivos recebidos de outras instituições que, em vez de destinarem os recursos de impostos ao erário, o fizerem para entidades em área de investimento incentivada pelo Governo, são subvenções governamentais reconhecidas no momento do recebimento pelo valor justo, desde que atendidas as condições impostas. Também são consideradas subvenções a redução ou isenção de imposto sobre renda. Pela norma do CPC, a apresentação no resultado deve estar como dedução da despesa com tal imposto. Ainda como acréscimo ao seu pronunciamento, o CPC traz que o valor do subsídio de um financiamento governamental subsidiado é a diferença entre o valor presente sob juros favorecidos e o valor sob os juros numa operação em condições normais de mercado e risco.

Particularmente o CPC pede que as ETS que receberam subvenções governamentais divulguem informações sobre o descumprimento de condições relativas às subvenções ou sobre a existência de outras contingências; subvenções a serem reconhecidas após cumpridas as condições impostas; as premissas utilizadas para o cálculo do valor justo; e informações relativas às parcelas aplicadas em fundos de investimentos regionais e às reduções ou isenções de tributos em áreas incentivadas.

## **5.5 Serviços Voluntários Recebidos**

### **5.5.1 Aspectos semelhantes aos três conjuntos normativos**

Não existem aspectos semelhantes aos três conjuntos normativos no que tange a serviços voluntários recebidos.

### 5.5.2 Aspectos semelhantes a dois conjuntos normativos

Ao restringir a análise comparativa estritamente às normas com autoridade substantiva, observa-se em comum entre normas do IASB e dos órgãos normatizadores brasileiros a falta de menção de princípios ou instruções de contabilização sobre serviços voluntários recebidos. “Quanto ao serviço voluntário, a Contabilidade, via de regra, quer por falta de objetividade ou por excesso de conservadorismo, não o reconhece, comprometendo o desempenho da instituição.” (OLAK e NASCIMENTO, 2000, p. 7)

Todavia, ao abranger na análise o Manual de Procedimentos Contábeis para Fundações e Entidades de Interesse Social elaborado pelo CFC, encontram-se pontos semelhantes com os pronunciamentos estadunidenses. O reconhecimento contábil deveria ser feito se o serviço obtido tivesse, necessariamente, que ser adquirido por contraprestação financeira (superior à concedida, se houve compensação financeira abaixo do valor de mercado), caso não fosse prestado voluntariamente. Para serem reconhecidos, estes trabalhos devem ser advindos de habilidades especializadas, como são os serviços de contadores, médicos, enfermeiros, eletricitas, advogados e professores. Em comum há também a orientação de que tais serviços sejam mensurados pelo valor justo.

O manual do CFC e o *Not-for-Profit Entities – AICPA Audit and Accounting Guide* orientam a contabilização do serviço voluntário prestado na Demonstração do Resultado. Observou-se nesta pesquisa o aprofundamento particular das legislações, guias e normas brasileiras no tópico gratuidades, e das estadunidenses em contribuições.

O CFC sugere que o crédito relativo ao evento “serviços voluntários” seja feito no grupo de Gratuitades, como uma gratuidade recebida, enquanto o AICPA, por sua vez, requer que o registro do crédito seja feito em Receita de Contribuição, tendo ambos os lançamentos como contrapartida um débito em despesa.

### 5.5.3 Aspectos singulares a um conjunto normativo

Com exclusividade, os pronunciamentos estadunidenses falam sobre o reconhecimento de serviços voluntários recebidos que criam ativos não-financeiros ou adicionam valor aos já existentes. Nestes casos, a receita de gratuidades é reconhecida tendo como contrapartida a conta do ativo correspondente ao incremento recebido, podendo, alternativamente ao valor justo do serviço, ser mensurada pelo valor justo adicionado ao ativo.

O FASB e o AICPA levantam o indicativo para o não reconhecimento de um serviço voluntário recebido quando houver mais incerteza que segurança sobre o seu valor.

Por fim, o FASB requer como evidenciação uma descrição sobre os serviços voluntários recebidos, informações sobre os programas da entidade em que tais serviços foram aplicados e o montante a eles referente reconhecido como receita no período. O Conselho incentiva a divulgação do valor justo de serviços voluntários recebidos que não atenderam os critérios de reconhecimento para que fossem escriturados.

## 5.6 Gratuidades

### 5.6.1 Aspectos semelhantes aos três conjuntos normativos

Não há exigência da escrituração como receitas de serviços e produtos ofertados gratuitamente a beneficiários por nenhum dos três conjuntos normativos. Pela divergência das opiniões de autores expressas na seção 2.6.3 desta pesquisa, numa amostra de apenas cinco obras é possível projetar a dificuldade de conciliação dos pareceres em audiência pública para emissão de uma norma que regesse regras mais pormenorizadas sobre a contabilização das gratuidades. Ressalta-se a utilidade da escrituração e consequente apresentação em Demonstração de Resultado das receitas e despesas com gratuidade, para que se possa avaliar o efeito das gratuidades isoladamente e em comparação com outras atividades apresentadas no resultado, além de outras análises do efeito das gratuidades na continuidade da entidade.

### 5.6.2 Aspectos semelhantes a dois conjuntos normativos

Existe semelhança quanto à mensuração das gratuidades nas menções das normas brasileiras e estadunidenses. A mensuração das gratuidades a serem concedidas no Brasil é função direta do critério utilizado para mensurar as receitas que, juntamente com o percentual previsto, são a base de cálculo deste dever com o qual a entidade beneficente se comprometeu.



Há um indicativo do FASB de que a saída dos bens ou serviços deveria ser mensurada pelo valor de venda que um produto ou serviço normalmente teria quando cobrada a recompensa sobre seu custo e valor adicionado. Nestes casos de concessão gratuita ou com descontos de produtos ou serviços, entretanto, o valor não cobrado deve ser deduzido na Demonstração das Atividades em linha imediatamente abaixo da que registrou a receita pelo valor completo.

### 5.6.3 Aspectos singulares a um conjunto normativo

Existe uma distinção significativa na extensão da abordagem sobre gratuidade entre os três conjuntos normativos que a pesquisa compara. O IASB não se pronuncia sobre concessão de gratuidades.

O FASB reconhece em menção breve num pronunciamento ocasiões de concessão de gratuidades. Elas ocorrem na forma de entrega gratuita de um produto ou serviço, ou pela cobrança de um valor sobre o qual foram incluídos descontos superiores aos praticados no mercado.

Legislações e normas brasileiras ditam uma série de regras sobre a concessão de gratuidades para o enquadramento das entidades que desejam ser favorecidas com o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social e com a isenção das contribuições sociais. Estas diretrizes normativas e legislativas ditam detalhadamente a maneira como calcular as gratuidades mínimas a serem concedidas, além de algumas evidenciações necessárias, quais sejam:

- a) o resumo das práticas contábeis adotadas para gratuidades, se estas atividades forem significativas;
- b) os critérios de apuração das receitas e despesas com gratuidades;
- c) evidenciar receitas com e sem gratuidade de forma segregada, bem como os benefícios fiscais usufruídos;
- d) o público alvo beneficiado com atendimento gratuito e os gastos e despesas relacionados com tal projeto assistencial.

## **5.7 Atividades com Angariação de Fundos**

### **5.7.1 Aspectos semelhantes aos três conjuntos normativos**

Atividades de angariação de fundos devem ser reconhecidas no resultado seguindo o regime de competência e segundo as regras de reconhecimento dos componentes do resultado, tanto pelas normas brasileiras, quanto pelas internacionais e estadunidenses. Também não foi observada distinção de instrução quanto à mensuração de tais atividades.

### **5.7.2 Aspectos semelhantes a dois conjuntos normativos**

Não há orientações nas normas do IASB ou nas brasileiras quanto a orientações de contabilização de atividades com angariação de fundos, fato este que não exige a Administração de uma ETS de oferecer destaque na Demonstração de Resultados ou em

notas explicativas caso as ações e arrecadações delas decorrentes sejam relevantes no contexto da organização.

### 5.7.3 Aspectos singulares a um conjunto normativo

O FASB requer a evidenciação dos gastos com angariação de fundos no corpo da Demonstração das Atividades ou em notas explicativas. As receitas e despesas das atividades de angariação de fundos devem ser apresentadas separadamente, caso sejam operações recorrentes ou centrais da entidade, mas caso estas atividades de angariação sejam não-rotineiras ou periféricas às atividades centrais da entidade, seu resultado deve ser apresentado líquido, como o são os resultados, por exemplo, de alienação de investimento.

A medição da eficiência de ETS no contexto norte-americano é significativamente difundido e valorizado pelas próprias entidades, pelos usuários das suas demonstrações, entre eles os doadores, por pesquisadores e também pelos órgãos normatizadores. Numa retrospectiva de importantes trabalhos científicos que tangenciam ou abrangem profundamente o tema “desempenho da administração”, Hager, Pollak, e Rooney (2002, p. 3) lembram da pesquisa feita em 1988 pela Roper Organization<sup>34</sup> que identificou que o segundo fator mais importante para a decisão de contribuição para uma ESFL era o montante adequado despendido para o programa a que a entidade se propõe a cumprir.

---

<sup>34</sup> Glaser, J. S. *The United Way Scandal: An Insider's Account of What Went Wrong and Why*. New York: John Wiley, 1994.

Uma pesquisa desenvolvida por Doble<sup>35</sup> coletou as opiniões de doadores cujas respostas revelaram que no seu entendimento 75% dos recursos recebidos por uma ESFL deveria ser aplicado na causa, mas achavam que somente 50% estava sendo realmente aplicado a este fim. Aproximadamente  $\frac{3}{4}$  dos respondentes da pesquisa feita por Stehle<sup>36</sup> em 1998 disseram que a missão da empresa influencia sua decisão de doação, e aproximadamente 50% dos doadores disseram que se preocupam com o quanto as ESFL despendem com a administração e angariação de fundos.

Na mesma retrospectiva de trabalhos relevantes para o terceiro setor, os autores citam, ainda, uma opinião pública feita em 2001 pela Princeton Survey Research Associates<sup>37</sup> que solicitava de norte-americanos a opinião do que os doadores consideravam como a informação mais importante para as decisões de doação. Aproximadamente metade dos respondentes disse que o que mais importa é como a organização usa os recursos. (HAGER, POLLAK E ROONEY, 2002, p.4)

## **5.8 Destinação de Superávits ou Déficits**

### **5.8.1 Aspectos semelhantes aos três conjuntos normativos**

A incorporação do resultado ao patrimônio social, ou seja, reconhecimento da destinação dos superávits ou déficits é comum aos três conjuntos normativos por ocorrer após reconhecidas no resultado todas as operações do período.

---

<sup>35</sup> Doble, J. *Public Opinion about Charitable Solicitations and the Law*. Proceedings of New York University School of Law's Conference on Charitable Solicitations: Is There a Problem? New York: New York School of Law, 1990.

<sup>36</sup> Stehle, V. *Study: Americans Confident in Charities' Integrity*. The Chronicle of Philanthropy, September 10, 1998, p. 5.

<sup>37</sup> Princeton Survey Research Associates. *Final Report: BBB Wise Giving Alliance Donor Expectations Survey*. Princeton, N.J.: Princeton Survey Research Associates, 2001.

Também é comum aos três conjuntos normativos que o valor desta destinação seja unicamente o reflexo das diversas mensurações de operações contabilizadas durante o período que transitaram no resultado.

As notas explicativas devem ser usadas para expor qualquer aspecto que, pela estrutura sugerida ou determinada para as DFs ou pelas regras de reconhecimento dos seus componentes, provoque a omissão ou a exibição incompleta de detalhes de operações como a destinação dos resultados.

#### 5.8.2 Aspectos semelhantes a dois conjuntos normativos

As normas brasileiras consideram em seus textos com clareza Reservas (de Patrimônio, como adaptação ao terceiro setor da Reserva de Capital a uma entidade do setor privado, e de Superávits, como adaptação da Reserva de Lucros) no Patrimônio como possível destinação dos resultados. A estrutura conceitual internacional também prevê a conta Reserva de Lucros Acumulados como possível destinação do resultado do período.

A evidenciação que mais claramente demonstra ao usuário das DFs a destinação dos resultados do período é a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido ou Social. Esta demonstração faz parte do rol de componentes obrigatórios a serem apresentados a entidades que reportam em IFRS e pela norma brasileira<sup>38</sup>.

---

<sup>38</sup> Exceto as micro e pequenas empresas, que não têm a DMPL como item obrigatório a ser apresentado no conjunto das demonstrações financeiras, conforme detalhado na seção 2.1.3.

### 5.8.3 Aspectos singulares a um conjunto normativo

A diferenciação significativa em ESFL que atendem aos US GAAP no quesito de destinação de superávits e déficits é a segregação dos resultados e dos ativos líquidos dentro das três categorias relacionadas com as condições impostas sobre as receitas e ganhos e suas respectivas despesas e perdas. São elas: Temporariamente Restritos, Permanentemente Restritos e Irrestritos.

A DMPL ou DMPS não é requerida pelas normas dos US GAAP aplicáveis a ETS. Em substituição à evidenciação proporcionada por esta demonstração, o FASB exige que ao fim da Demonstração das Atividades, deve-se demonstrar o valor de impacto em cada categoria dos Ativos Líquidos.

Entre os itens de evidenciação que o IASB requer a apresentação, seja no corpo das demonstrações, seja em notas explicativas, cita-se a descrição da natureza e do propósito das reservas existentes no patrimônio, bem como a conciliação entre seus saldos iniciais e finais demonstrando separadamente cada mudança ocorrida no período.

## 5 CONCLUSÃO

Em tempos de contenção de investimentos externos, como o desdobrado pela crise financeira iniciada em setembro de 2008, parte dos recursos oriundos de países que já atingiram o estado do bem-estar social e que numa conjuntura econômica favorável são repassados a projetos de nações em desenvolvimento deixam de ser excedentes e são aplicados no próprio país que o gerou, reduzindo significativamente doações e contribuições internacionais. Com a redução de oferta de recursos, quanto mais são aprimorados os controles de eficiência e evidenciação, mais aumentam as chances de as instituições que se candidatam a receber recursos externos se beneficiarem em detrimento das que possuem controles frágeis. Neste ambiente de transferências internacionais crescem as exigências para que a evidenciação das DFs ocorra em conformidade com as normas internacionais de contabilidade, que, portanto, são diferencial favorável às entidades que as adotam. A mesma necessidade de enquadramento às normas internacionais deverá acontecer paulatinamente para a avaliação de doações também de origem brasileira devido à conscientização dos próprios doadores sobre uma linguagem contábil diferente e de qualidade comparável a outras prestações de conta elaboradas neste novo padrão.

Com a exceção do pronunciamento sobre assistências e subvenções governamentais, observou-se no decorrer da pesquisa que as IFRS ainda não se aprofundaram em operações ou situações particularmente significativas ou únicas às ETS. Dado que o IASB permite o uso de normas atuais emitidas por outros órgãos com estrutura conceitual semelhante em casos em que as IFRS não forneçam de forma direta ou por analogia diretrizes para o reconhecimento, mensuração ou evidenciação de

eventos característicos, é salutar a utilização dos ditames estadunidenses. Os US GAAP são um dos conjuntos normativos que mais se aprofundam nas necessidades dos usuários de informações contábeis do terceiro setor, são também um dos GAAPs mais difundidos e utilizados no mundo e são apresentados em linguagem de fácil compreensão.

Se as demonstrações financeiras de uma ETS nacional atenderem às IFRS aplicáveis, às regras estadunidenses específicas para o setor não-lucrativo e ainda às exigências das normas brasileiras, em aspectos não conflituosos, elas terão um grau avançado de qualidade e transparência contábil. Esta pesquisa objetivou avaliar o nível em que os critérios brasileiros de reconhecimento, mensuração e evidenciação contábeis de entidades do terceiro setor estão aderentes aos padrões contábeis internacionais e estadunidenses. Conhecendo o nível de aderência ou de distanciamento dos seus conteúdos normativos com os que são referência de qualidade – resultado este que é alcançado e apresentado nesta pesquisa –, os órgãos nacionais responsáveis por suprir as necessidades de normativos, os responsáveis pela elaboração ou interpretação de demonstrações financeiras do terceiro setor e os pesquisadores da área já possuem um ponto de partida para a produção de seus trabalhos.

Pelos aspectos a seguir, observa-se que já existe aderência das normas nacionais em diversos aspectos com as normas internacionais e estadunidenses no que tange a instruções aplicáveis à contabilidade do terceiro setor. Identificou-se semelhança quanto a:

- 1) Conceitos de ativo, passivo e patrimônio líquido ou social;
- 2) Critérios gerais de reconhecimento de ativos, passivos, receitas e despesas;
- 3) Critérios de mensuração de ativos e passivos Custo Histórico, Custo Corrente, Valor Líquido de Realização e Valor Presente;



- 4) Tendência para levar em conta para tomada de decisões e na apresentação das DFs o valor justo dos itens que as compõem;
- 5) Valoração de itens de resultado e o patrimônio líquido como resultado da mensuração ou da revisão de mensuração de ativos e passivos;
- 6) Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado, Demonstração dos Fluxos de Caixa e notas explicativas como componentes do conjunto completo de DFs;
- 7) Evidenciação segregada de ativos e passivos como correntes e não correntes ou entre curto e longo prazos;
- 8) Encorajamento da classificação funcional na DR de despesas de programas e despesas das atividades de suporte de acordo com sua natureza quando relevantes;
- 9) Necessidade de registrar a depreciação em base sistemática, apresentando a depreciação do período e a acumulada nos ativos e a descrição do método adotado;
- 10) Necessidade de registro da imparidade quando detectada;
- 11) Reconhecimento de que são doações, contribuições ou subvenções eventos que, recebidos por outras entidades que não exigem contrapartida financeira, provocam o aumento do valor dos ativos, diminuição ou extinção de passivos e/ou redução a carga de despesas da entidade;
- 12) Apropriação do resultado do período ao patrimônio após reconhecidas todas as despesas e receitas do resultado pelo valor resultante em que os itens patrimoniais foram mensurados ou revalorados; e
- 13) Evidenciação em notas explicativas de eventos ou circunstâncias que não foram satisfatoriamente apresentados no corpo das DFs.

As normas brasileiras utilizadas por entidades do terceiro setor são semelhantes nos aspectos a seguir com as normas internacionais de contabilidade:

- 1) Conceitos de receitas e despesas;
- 2) Critérios de reconhecimento de receitas de serviço e de venda de produtos;
- 3) Mensuração de ativos adquiridos por meio de trocas prioritariamente pelo valor justo, e secundariamente pelo valor residual contábil do item entregue;
- 4) Critérios de reconhecimento, mensuração e evidência de propriedades de investimento;
- 5) Evidência das bases de avaliação usadas na determinação do valor contábil, do valor de custo dos ativos, das diferenças líquidas de conversão na tradução das DFs entre duas moedas, da existência e dos montantes das restrições sobre a propriedade dos bens e os bens oferecidos em garantia de passivos, do montante de gastos reconhecidos como custo de ativos fixos no curso de sua construção, do montante de compromissos assumidos para aquisição de ativo imobilizado e das vidas úteis estimadas ou das taxas de depreciação dos ativos sujeitos a desgaste detectável;
- 6) Aceitação de reavaliação de ativos (no Brasil, condicionado à permissão das bases legais) e solicitação que fatores relacionados à reavaliação sejam evidenciados;
- 7) Admissão do uso do desconto a valor presente do fluxo de entradas líquidas estimadas como valor recuperável para comparação com o valor contábil e da reversão de perdas por imparidade anteriormente registradas;

- 8) Apropriação no resultado da receita de doações, contribuições ou subvenções ganhas nos períodos em que os benefícios forem usufruídos;
- 9) Critérios de reconhecimento de subvenções governamentais no resultado, incluindo a satisfação de condições impostas;
- 10) Possibilidade de apresentar receitas de assistências e subvenções governamentais como Outras Receitas ou Dedução da Despesa a que a subvenção se relaciona;
- 11) Evidenciações requeridas para assistências e subvenções governamentais;
- 12) Existência das seguintes contas no Patrimônio que podem receber resultados destinados: Patrimônio Social ou Capital Social, Reservas de Capital, Reservas de Superávits ou Lucros, e Superávits, Déficits, Lucros ou Prejuízos Acumulados; e
- 13) Assunção do meio mais comumente usado para a evidenciação da destinação dos resultados como DF requerida: a DMPL ou DMPS.

Para que as normas brasileiras estivessem completamente aderentes às IFRS seriam necessárias as seguintes mudanças internas:

- 1) Evidenciar de forma segregada do resultado com operações descontinuadas e com outros resultados abrangentes;
- 2) Proibir a segregação do resultado como itens extraordinários;
- 3) Evidenciar itens como reestruturação das atividades da entidade, reversões de provisões, alienação de itens de imobilizado ou investimentos, unidades operacionais descontinuadas, liquidação de litígios, premissas assumidas sobre o futuro que impactem nos números divulgados incluindo as estimativas que possuem risco de ter variação relevante caso o cenário possa mudar;

- 4) Informar da impossibilidade de ativar bens do governo que estão sob concessão a entidades que administram, operam ou são responsáveis pela manutenção de sua estrutura pois elas não possuem o direito de controle de seu uso;
- 5) Requerer a divulgação dos mesmos quesitos da norma internacional aplicáveis a ativos biológicos do terceiro setor, tais como a descrição dos métodos e premissas de mensuração, de mudanças nas premissas de valoração no exercício em que ocorrerem e a evidenciação do valor das variações no resultado decorrentes das modificações em sua mensuração, não têm correspondência nos demais conjuntos normativos;
- 6) Excluir das suas normas a possibilidade de registro de doações patrimoniais diretamente no patrimônio social;
- 7) Ajustar a tradução dos conceitos de *subvenção governamental e empréstimos subsidiados*, acrescentar os conceitos de *subvenções relacionadas com ativos e subvenções relacionadas com receitas*, melhorar a tradução abrindo a possibilidade de registro das subvenções não vinculadas a ativos como Receitas de Subvenção (possibilidade suprimida na adaptação da norma), excluir um critério incrementado na adaptação da norma para subvenções em ativos depreciables sem vinculação com obrigação ou base sistemática de apropriação, pois no fluxo de decisão montado pela norma traduzida pelo CPC são deixadas em aberto duas possibilidades de critérios, sendo que nas IFRS só cabe uma possibilidade;

8) Permitir que antes do reconhecimento da subvenção no resultado, o saldo credor seja temporariamente alocado no passivo (receitas diferidas) ou, alternativamente, ser uma dedução do ativo recebido do governo;

9) Permitir a mensuração de ativos não monetários recebidos como subvenção governamental, tanto pelo valor justo quanto pelo nominal, sem priorizar um dos critérios; e

10) Requerer a apresentação, seja no corpo das demonstrações, seja em notas explicativas, cita-se a descrição da natureza e do propósito das reservas existentes no patrimônio.

Nos pontos destacados a seguir, foi observada a conformidade dos pronunciamentos brasileiros com os estadunidenses:

1) Segregação do resultado em subtotais como operacional e não operacional ou extraordinário;

2) Reconhecimento de doações no momento do recebimento ou quando há alta probabilidade de reconhecimento (para alguns tipos de instituições no Brasil);

3) Mensuração de doações e contribuições pelo valor de mercado, de acordo com as normas brasileiras, e pelo valor justo, critério mais amplo, pela norma estadunidense;

4) Reconhecimento contábil a ser feito se o serviço obtido tiver, necessariamente, que ser adquirido por contraprestação financeira (superior à concedida, se houve compensação financeira abaixo do valor de mercado), caso não for prestado voluntariamente. Para serem reconhecidos, estes trabalhos também devem ser

advindos de habilidades especializadas, como são os serviços de contadores, médicos, enfermeiros, eletricitas, advogados e professores;

5) Mensuração dos serviços voluntários pelo valor justo; e

6) Mensuração de gratuidades ofertadas pelo valor de venda que um produto ou serviço normalmente teria quando cobrada a recompensa sobre seu custo e valor adicionado.

Foi verificado que o conjunto normativo estadunidense dá um direcionamento mais profundo e diferenciado a particularidades do terceiro setor que as normas internacionais e brasileiras. Caso seja decidido no Brasil que seus normativos proponham a apresentação das demonstrações em conformidade com as exigências do FASB e do AICPA, as seguintes modificações deveriam acontecer:

1) Deixar de considerar perda como uma subclassificação de despesa e ganho como uma subclassificação de receita e tratá-los como itens de mesmo nível no resultado;

2) Incluir como critério de reconhecimento de receitas que haja satisfação do conceito do componente, que faça diferença na tomada de decisões e que a informação seja fiel, verificável e neutra;

3) Incluir como critério de mensuração de ativos e passivos o Valor Corrente de Mercado;

4) Exigir a segregação do patrimônio e resultado nas categorias Permanentemente Restritos, Temporariamente Restritos e Irrestritos e a evidenciação de transferências entre tais categorias;

- 5) Acrescentar a necessidade de divulgações adicionais sobre itens mensurados pelo valor justo;
- 6) Complementar as normas trazendo informações sobre ativos de coleções, noções de expectativa de benefícios futuros, critérios de reconhecimento de coleções recebidas e alternativas para sua capitalização e aspectos mínimos de evidenciação;
- 7) Estabelecer critérios para o reconhecimento, mensuração e evidenciação de itens de fauna, livros e objetos identificados com pessoas, lugares ou eventos históricos;
- 8) Solicitar a apresentação separada dos ativos recebidos como doação cuja estipulação do doador é de que sejam utilizados em um propósito específico, ou preservados e não vendidos, ou que tornem-se um investimento que gere renda permanentemente;
- 9) Limitar a apuração do valor presente dos benefícios futuros quando da comparação com o valor líquido contábil quando da realização do teste de imparidade, bem como permitir a reversão de perda por imparidade e solicitar a apresentação das perdas com imparidade como resultado operacional e a indicação do segmento de mercado em que é reportado o ativo que sofreu imparidade;
- 10) Excluir das suas normas a possibilidade de registro de doações patrimoniais diretamente no patrimônio social;
- 11) Pedir a evidenciação separada do montante das promessas incondicionais de doação a receber nos períodos até um exercício, entre um e cinco anos, e após

cinco anos; do montante das promessas incondicionais de doação que ainda não podem ser cobradas; e uma descrição de cada grupo de promessas condicionais de doação;

12) Requerer que serviços voluntários recebidos sejam apresentados na Demonstração de Resultado como receitas de contribuições, não como gratuidades;

13) Acrescentar em seus pronunciamentos que a contrapartida serviços voluntários que criam valor a ativos não-financeiros seja debitada no próprio ativo;

14) Determinar como necessidade de evidenciação uma descrição sobre os serviços voluntários recebidos, informações sobre os programas da entidade em que tais serviços foram aplicados e o montante a eles referente reconhecido como receita no período;

15) Exigir evidenciações dos gastos com angariação de fundos no corpo da Demonstração das Atividades e/ou em notas explicativas; e

16) Exigir que ao fim da Demonstração das Atividades, seja demonstrado o valor de impacto de cada categoria do resultado nos Ativos Líquidos.

Foram encontradas algumas inconsistências de normas emitidas no Brasil no que tange a instruções aplicáveis ao terceiro setor. Estes desencontros prejudicam a assertividade na afirmação sobre a aderência aos outros conjuntos normativos, mas, acima de disto, confunde o responsável pela preparação das informações contábeis evidenciadas e também o usuário na interpretação e análise do que lê:

1) Diversidade de conceitos para um mesmo componente das DFs;



- 2) Divergência nos componentes do conjunto completo das DFs. Algumas normas não incluem ou dispensam a DLPA, a maioria não inclui a DFC e outra específica para ESFL dispensa a DMPL e DOAR para pequenas e médias empresas.
- 3) Desacordo entre CPC e IBRACON sobre a prioridade do critério de mensuração a ser usado para itens adquiridos por permuta;
- 4) Ao passo que normas para certos tipos de ESFL permitem o registro de receitas com doações quando é alta a probabilidade de recebimento, para outras tais receitas só podem ser registradas no momento do recebimento; e
- 5) Discordância entre normas que, ora propõem a contabilização direta de certas doações no patrimônio, ora proíbem esta prática.

Os aspectos comuns aos três normativos são derivados, em sua maioria, de conceitos, critérios e demonstrações financeiras também aplicáveis a empresas privadas. Dos treze aspectos em comum entre os três conjuntos normativos, somente um refere-se a particularidades do terceiro setor.

De treze semelhanças apontadas entre o conjunto normativo brasileiro e o internacional, seis tratam de aspectos característicos do setor, e de dez mudanças necessárias nas normas nacionais para estarem aderentes IFRS aplicáveis ao terceiro setor, a metade refere a operações típicas. É significativa a proporção de semelhanças e diferenças entre os dois conjuntos normativos decorrente da comparação da norma sobre assistências e subvenções governamentais – a única norma internacional que fala de operações mais recorrentes no terceiro que no segundo setor.

São poucos os itens semelhantes entre as normas estadunidenses e nacionais, mas a proporção de aspectos característicos das ESFL é superior à identificada na comparação

com as IFRS. Nas normas que o FASB desenvolveu aplicáveis ao setor não lucrativo, são poucos os itens em comum com o setor privado e já se apresentam em maior número os aspectos de itens típicos, situação esta que foi evidenciada pela observação de onze dos dezesseis tópicos que deveriam ser implementados no Brasil para a norma nacional estar aderente ao que foi pesquisado de US GAAP. Um dos aspectos que se destacam de diferenciação da prática norte-americana é a classificação do resultado e do patrimônio nas categorias permanentemente restrito, temporariamente restrito e irrestrito.

Evidentemente, há algumas hipóteses que explicam as diferenças entre os três conjuntos normativos. Embora de natureza eminentemente sociológica (o que demandaria, por si só, um estudo exclusivo naquela área e, portanto, ultrapassa o escopo desta pesquisa), cremos que uma das mais potentes é a das singularidades culturais dos países. Os muitos estudos sobre a identidade cultural brasileira (ainda que conflitantes), estabelecidos desde *Casa-Grande & Senzala* (Gilberto Freire) até *A Ralé Brasileira: quem e como vive* (Jessé Souza), passando por *A Cultura da Desvantagem* (Thadeu J. Silva Filho), apontam, ainda que indiretamente em alguns casos, para as consequências dos 400 anos de escravidão num país de 500 anos e as implicações sobre o papel do Estado em sustentar suas instituições e cidadãos. Neste sustento, verifica-se a presença de gratuidades, tanto como exemplo de incentivo, como de viabilizar a vida de parte da sociedade. O Estado como o grande doador, ao mesmo tempo que demandante, é fato recorrente na literatura sociológica brasileira, não o sendo nos Estados Unidos da América. As regras contábeis também absorvem tal singularidade cultural da gratuidade do Estado brasileiro, especialmente no que diz respeito à cultura de incentivos do governo local (via redução/isenção de impostos) às entidades que fornecem gratuitamente

aos beneficiários parte dos serviços ou produtos que geraram suas receitas e que fazem parte do seu objeto social. Esta é a vertente moderna da doação do Estado brasileiro: em vez de conceder diretamente ao cidadão, isenta de impostos as entidades que fazem essa tarefa por ele. Tem-se, por outro lado, maior aprofundamento e/ou reflexão nas normas e manuais de contabilização estadunidenses quanto ao reconhecimento da imposição de restrições por parte dos doadores sobre recursos ofertados, bem como a eventos que têm como palco museus, bibliotecas, zoológicos. Estas referências distintivas podem ser reflexo de maior nível de incentivo e valor dado por aquele país à cultura, culminando na atenção normativa aos estabelecimentos que a promovem, e da cultura local de doação por parte de pessoas físicas a instituições do terceiro setor.

Com o intuito de dar continuidade a pesquisas nesta mesma direção, são propostos os seguintes estudos para aprofundamento futuro:

- a) Elaborar modelos de normas mais extensivas a eventos do terceiro setor, utilizando-se dos princípios da estrutura conceitual internacional e das definições previamente definidos para os componentes contábeis e acrescentando informações diferenciais à qualidade de critérios contábeis já normatizados. Há questões ainda pendentes de normatização que demandarão estudos técnicos específicos não só de órgãos responsáveis pela produção de normas, mas também dos profissionais e estudiosos da Contabilidade. Cita-se, a título de exemplo, definições de quando e como devem ser reconhecidas as gratuidades, sobre os critérios de reconhecimento, mensuração e evidenciação de coleções de museus, animais de zoológicos, livros de bibliotecas, prédios históricos;

- b) Realizar comparações com as normas e práticas do Reino Unido, Austrália, Nova Zelândia e Canadá, também avançados em normatização para o terceiro setor;
- c) Avaliar as reduções de exigências aplicáveis às ETS pela emissão das IFRS para Pequenos e Médios Empreendimentos;
- d) Pesquisar quais foram as adaptações de exigência do FASB para operações de Fusão e Aquisição (FAS 142) e Transferências de Ativos (FAS 136) de instruções normativas a empresas privadas para as instruções adaptadas às ESFL;
- e) Realizar um estudo sociológico dedicado a lançar luz sobre os mecanismos culturais das características que distinguem as regras contábeis brasileiras das estadunidenses ou internacionais.

## REFERÊNCIAS

AICPA – AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS. *Not-for-Profit Entities – AICPA Audit and Accounting Guide*. New York: AICPA, 2009.

ARAÚJO, O. C. *Contabilidade para Organizações do Terceiro Setor*. São Paulo: Atlas, 2006.

ASIA PACIFIC PHILANTHROPY CONSORTIUM e FORD FOUNDATION. *Non-Profit Sector Accounting: Issues and Recommendations from Ásia Pacific Societies*. Quezon City: 2006.

AZEVEDO, O. R. *Obrigações Fiscais das Entidades sem Fins Lucrativos: inclui tratamento tributário para cooperativas; condomínios; instituições de ensino superior e ONGs*. São Paulo: IOB Thomson, 2006.

BETTIOL JÚNIOR, A.; VARELA, P. S. Demonstrações contábeis para instituições do terceiro setor: um estudo do statement of financial accounting standards nº 117 (fas 117). In: 6º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 2006, São Paulo. Anais do 6º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 2006.

BRASIL. Lei Complementar nº 123, de 14 de novembro de 2006. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/LeisComplementares/2006/leicp123.htm>. *Diário Oficial da União*, Poder Legislativo, 15 dez. 2006 e 31 jan. 2009. Acesso em: 25 fev. 2009.

\_\_\_\_\_. Lei nº 8.742, de 07 de dezembro de 1993. Lei Orgânica da Assistência Social - LOAS. Dispõe sobre a organização da assistência social e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Poder Legislativo, 08 dez. 1993. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L8742.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8742.htm). Acesso em: 09 mar. 2009.

\_\_\_\_\_. Lei nº 9.790, de 03 de março de 1999. Lei das OSCIP. Dispõe sobre a qualificação de pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público e disciplina o Termo de Parceria, e dá outras providências. Disponível em: [www.fazenda.gov.br/spe/publicacoes/.../leis/LEI%2009.790.99.pdf](http://www.fazenda.gov.br/spe/publicacoes/.../leis/LEI%2009.790.99.pdf). Acesso em: 22 ago. 2009.

\_\_\_\_\_. Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007. Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/ato2007-2010/2007/Lei/L11638.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2007-2010/2007/Lei/L11638.htm). Acesso em: 29 ago. 2009.

\_\_\_\_\_. Decreto nº 3.100, de 30 de junho de 1999. Regulamenta a Lei no 9.790, de 23 de março de 1999, que dispõe sobre a qualificação de pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, institui e disciplina o Termo de Parceria, e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d3100.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3100.htm). Acesso em: 30 jun. 2009.

\_\_\_\_\_. Medida Provisória nº 446, de 07 de novembro de 2008. Dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social, regula os procedimentos de isenção de contribuições para a seguridade social, e dá outras providências. Disponível em: [www.mds.gov.br/cnas/legislacao/medidas-provisorias/medida-provisoria-446-2008-07-11-2008.pdf/download](http://www.mds.gov.br/cnas/legislacao/medidas-provisorias/medida-provisoria-446-2008-07-11-2008.pdf/download). Acesso em: 09 mar. 2009.

\_\_\_\_\_. Conselho Nacional de Assistência Social. Resolução nº 177, de 10 de agosto de 2000. Resolve sobre o Certificado de Entidades de fins Filantrópicos conforme o inciso VIII do artigo 18 da Lei nº 8.742, de 07 de dezembro de 1993. Lei Orgânica da Assistência Social - LOAS. *Diário Oficial da União*, Poder Legislativo, 24 de agosto de 2000. Disponível em < <http://www.eca.org.br/cnas177.htm> >. Acesso em: 19 mar. 2009.

CAP – COMMITTEE ON ACCOUNTING PROCEDURE. *Accounting Research Bulletin n. 43 – Restatement and Revision of Account Research Bulletins*. Jun. 1953.

COLLATTO, D. C. *Estudo sobre o nível de aderência à NBC T 10.19 de entidades beneficentes de assistência social, mantidas de instituição de ensino superior no Estado Rio Grande do Sul: um enfoque na evidenciação contábil*. Dissertação (mestrado) – Universidade do Vale do Rio dos Sinos. São Leopoldo: 2006.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução nº 686, de 14 de novembro de 1990. Aprova a NBC T 3 – Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das Demonstrações Contábeis. Disponível em <<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>>. Acesso em: 25 jan. 2009.

\_\_\_\_\_. Resolução nº 737, de 27 de novembro de 1992. Aprova a NBC T 6 – Da Divulgação das Demonstrações Contábeis. Disponível em <<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>>. Acesso em: 25 jan. 2009..

\_\_\_\_\_. Resolução nº 750, de 29 de dezembro de 1993. Dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade. Disponível em <<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>>. Acesso em: 25 jan. 2009. .

\_\_\_\_\_. Resolução nº 774, de 16 de dezembro de 1994. Aprova o Apêndice I à Resolução CFC 750/93 sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade. Disponível em <<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>>. Acesso em: 25 jan. 2009.

\_\_\_\_\_. Resolução nº 837, de 22 de fevereiro de 1999. Aprova a NBC T 10.4 – Fundações. Disponível em <<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>>. Acesso em: 25 jan. 2009.

\_\_\_\_\_. Resolução nº 838, de 22 de fevereiro de 1999. Aprova a NBC T 10.18 – Entidades Sindicais e Associações de classe. Disponível em <<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>>. Acesso em: 25 jan. 2009.

\_\_\_\_\_. Resolução nº 877, de 18 de abril de 2000. Aprova a NBC T 10.19 – Entidades sem Fins Lucrativos. Disponível em <<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>>. Acesso em: 25 jan. 2009. .

\_\_\_\_\_. Resolução nº 1.049, de 07 de outubro de 2005. Altera a NBC T 3 – Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das Demonstrações Contábeis. Disponível em <<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>>. Acesso em: 25 jan. 2009.

\_\_\_\_\_. Resolução nº 1.055, de 07 de outubro de 2005. Cria o Comitê de Pronunciamentos Contábeis e dá outras providências. Disponível em <<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>>. Acesso em: 25 jan. 2009.

\_\_\_\_\_. Resolução nº 1.110, de 29 de novembro de 2007. Aprova a NBC T 19.10 e CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável dos Ativos. Disponível em <<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>>. Acesso em: 25 jan. 2009. .

\_\_\_\_\_. Resolução nº 1.115, de 14 de dezembro de 2007. Aprova a NBC T 19.13 – Escrituração Contábil Simplificada para Microempresa e Empresa de Pequeno Porte. Disponível em <<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>>. Acesso em: 25 jan. 2009. .

\_\_\_\_\_. Resolução nº 1.121, de 28 de março de 2008. Aprova a NBC T 1 – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis. Disponível em <<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>>. Acesso em: 25 jan. 2009.

\_\_\_\_\_. Resolução nº 1.143, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 19.4 e CPC 07 – Subvenção e Assistência Governamentais. Disponível em <<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>>. Acesso em: 25 jan. 2009.

\_\_\_\_\_. Resolução nº 1.156, de 13 de fevereiro de 2009. Dispõe sobre a estrutura das Normas Brasileiras de Contabilidade. Disponível em <<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>>. Acesso em: 19 mar. 2009.

\_\_\_\_\_. Resolução nº 1.157, de 13 de fevereiro de 2009. Aprova o CT 03 e a OCPC 02 – Esclarecimentos sobre as Demonstrações Contábeis de 2008. Disponível em <<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>>. Acesso em: 25 jan. 2009.

\_\_\_\_\_. Resolução nº 1.177, de 24 de julho de 2009. Aprova a NBC T 19.1 – Ativo Imobilizado. Aprova o CPC 27 – Ativo Imobilizado. Disponível em <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?codigo=2009/001177](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2009/001177)>. Acesso em: 07 ago. 2009.

\_\_\_\_\_. Resolução nº 1.178, de 24 de julho de 2009. Aprova a NBC T 19.1 – Propriedade para Investimento. Aprova o CPC 28 – Propriedade para Investimento. Disponível em <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?codigo=2009/001177](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2009/001177)>. Acesso em: 07 ago. 2009.

\_\_\_\_\_. Manual de procedimentos contábeis e prestação de contas de entidades de interesse social. 2ª Ed. Brasília: CFC, 2004.

ERNEST & YOUNG e FIPECAFI. *Manual de normas internacionais de contabilidade: IFRS versus normas brasileiras*. São Paulo: Atlas, 2009.

FASB – FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. *Facts about FASB*. FASB: Norwalk, Apr. 2009. Disponível em: < <http://www.fasb.org/jsp/FASB/Page/SectionPage&cid=1176154526495> >. Acesso em: 10 jul. 2009.

\_\_\_\_\_. *Financial Accounting Concepts n. 4 – Objectives of Financial Reporting by Nonprofit Organizations*. Dec. 1980.

\_\_\_\_\_. *Financial Accounting Concepts n. 5 – Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises*. Dec. 1984.

\_\_\_\_\_. *Financial Accounting Concepts n. 6 – Elements of Financial Statements*. Dec. 1985.

\_\_\_\_\_. *Financial Accounting Standards n. 93 – Recognition of Depreciation by Not-for-Profit Organizations*. Jun. 1993 / Ago. 1987.

\_\_\_\_\_. *Financial Accounting Standards n. 116 – Accounting for Contributions Received and Contributions Made*. Jun. 1993.

\_\_\_\_\_. *Financial Accounting Standards n. 117 – Financial Statement of Not-for-Profit Organizations*. Jun. 1993.

\_\_\_\_\_. *Financial Accounting Standards n. 144 – Accounting for the Impairment or Disposal of Long-Lived Assets*. Aug. 2001.

\_\_\_\_\_. *Financial Accounting Standards n. 157 – Fair Value Measurements*. Sep. 2006.

\_\_\_\_\_. *Financial Accounting Standards n. 162 – The Hierarchy of Generally Accepted Accounting Principles*. May. 2008.

\_\_\_\_\_. *Financial Accounting Standards n. 168 – The FASB Accounting Standards Codification™ and the Hierarchy of Generally Accepted Accounting Principles*. Jun. 2009.

\_\_\_\_\_. *FASB Staff Position n. 117-1 – Endowments of Not-for-Profit Organizations: Net Asset Classification of Funds Subject to an Enacted Version of the Uniform Prudent Management of Institutional Funds Act, and Enhanced Disclosures for All Endowment Funds*. Aug. 2008.

HENDRICKSEN, E. S. e VAN BREDA, M. F. *Teoria da Contabilidade*. São Paulo: Atlas, 1999.

IBRACON – INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL. NPC nº 7 – Ativo Imobilizado, revisada em 18 jan. 2001. Disponível em: < <http://www.ibracon.com.br/> >. Acesso em: 17 mar. 2009.

\_\_\_\_\_. NPC nº 14 – Receitas e Despesas – Resultados, de 18 jan. 2001. Disponível em: < <http://www.ibracon.com.br/> >. Acesso em: 17 mar. 2009.

\_\_\_\_\_. NPC nº 24 – Reavaliação de Ativos, de 19 jun. 1995. Disponível em: < <http://www.ibracon.com.br/> >. Acesso em: 17 mar. 2009.

\_\_\_\_\_. NPC nº 27 – Demonstrações Contábeis – Apresentação e Divulgações, revisada em 29 dez. 2005. Disponível em: < <http://www.ibracon.com.br/> >. Acesso em: 17 mar. 2009.

\_\_\_\_\_. Normas internacionais de contabilidade 1997. São Paulo: IBRACON, 1998.

IASB – INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. *International Financial Reporting Standard n. 5 – Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations*. London: IASCF Publications, mar. 2004.



\_\_\_\_\_. *IFRIC Interpretation n. 12 – Service Concession Arrangements*. London: IASCF Publications, nov. 2006.

IASC – INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE. *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*. London: IASCF Publications, jul. 1989.

\_\_\_\_\_. *International Accounting Standard n. 8 – Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors*. London: IASCF Publications, dez. 2003.

\_\_\_\_\_. *International Accounting Standard n. 18 – Revenue*. London: IASCF Publications, apr. 2001.

\_\_\_\_\_. *International Accounting Standard n. 20 – Accounting for Government Grants and Disclosures of Government Assistance*. London: IASCF Publications, apr. 1994.

\_\_\_\_\_. *International Accounting Standard n. 36 – Impairment of Assets*. London: IASCF Publications, mar. 2004.

\_\_\_\_\_. *International Accounting Standard n. 40 – Investment Property*. London: IASCF Publications, dez. 2003.

\_\_\_\_\_. *International Accounting Standard n. 41 – Agriculture*. London: IASCF Publications, feb. 2001.

LIMA, E. M. *Contribuição para apuração e evidenciação dos resultados das instituições de ensino superior com certificado de entidade beneficente de assistência social*. Dissertação (mestrado) – FEA/USP. São Paulo: 2003.

NETO MELO, F. P. de & FROES, C. *Responsabilidade Social & Cidadania Empresarial*. Rio de Janeiro, Qualitymark, 1999.

MARCOVITCH, J. *Da Exclusão à Coesão Social: Profissionalização do Terceiro Setor. 3º Setor: Desenvolvimento Social Sustentado*, Rio de Janeiro, Paz e Terra, 1997.

MENEGASSO, M. E. *O terceiro setor: uma discussão preliminar*. Florianópolis: UFSC, 1999, 11 p. Mimeografado.

NIYAMA, J. K.. *Contabilidade Internacional*. 1ª ed. São Paulo: Atlas, 2005.

\_\_\_\_\_; SILVA, C. A. T. *Teoria da Contabilidade*. 1ª ed. São Paulo: Atlas, 2008.

OLAK, P. A. e NASCIMENTO, D. T. do. *Mensuração e reconhecimento do resultado econômico nas entidades sem fins lucrativos (Terceiro Setor)*. In: ENANPAD 2000 - 24º Encontro da ANPAD, 2000, Florianópolis - SC. CD ROM do 24º Encontro da ANPAD, 2000. v. 1.

\_\_\_\_\_. *Contabilidade para entidades sem fins lucrativos (Terceiro Setor)*. São Paulo: Atlas, 2006.

PAULO, E. *Comparação da estrutura conceitual da contabilidade financeira: experiência brasileira, norte-americana e internacional*. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade de Brasília / Universidade Federal da Paraíba / Universidade Federal de Pernambuco / Universidade Federal do Rio Grande do Norte. 176f. João Pessoa: [s.n.], 2002.

ONU – ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. Divisão estatística do Departamento de Assuntos Econômicos e Sociais. *Handbook on Nonprofit Institutions in the System of National Accounts*. United Nations: New York, 2003. Disponível no endereço: <[http://unstats.un.org/unsd/publication/SeriesF/SeriesF\\_91E.pdf](http://unstats.un.org/unsd/publication/SeriesF/SeriesF_91E.pdf)>. Acesso em 23 ago. 2009.

PEREIRA, V.; PATERSON, R. e WILSON, A. *UK/US GAAP Comparison*. London: Kogan Page Limited, 1994.

PREVITS, G. J. e MERINO, B. D. *A history of accountancy in the United States: the cultural significance of accounting*. Ohio State University Press: Columbus, 1997.

SCHROEDER, R. G., CLARK, M. W. e CATHEY, J. M. *Financial Accounting Theory and Analysis*. New Jersey: John Wiley & Sons, 8ª edição, 2005.

VIEIRA, E. T. *Reconhecimento, mensuração e evidenciação contábil das gratuidades nas entidades beneficentes de assistência social – uma pesquisa empírica no âmbito do Distrito Federal*. Dissertação (mestrado) – Universidade de Brasília. Brasília: 2002.

**ANEXOS**

## Classificação Internacional de Organizações Não-Lucrativas - Grupos e Subgrupos

<i>Grupos</i>	<i>Subgrupos</i>
1. Cultura e Recreação	1 100 Cultura e Artes 1 200 Esportes 1 300 Outras em Recreação e Clubes Sociais
2. Educação e Pesquisa	2 100 Educação Fundamental e Média 2 200 Educação Superior 2 300 Outras em Educação 2 400 Pesquisa
3. Saúde	3 100 Hospitais e Clínicas de Reabilitação 3 200 Casas de Saúde 3 300 Saúde Mental e Intervenção em Crises 3 400 Outras em Saúde
4. Assistência e Promoção Social	4 100 Assistência Social 4 200 Emergência e Amparo 4 300 Auxílio à Renda e Sustento
5. Meio Ambiente	5 100 Meio Ambiente 5 200 Prevenção à Vida Animal
6. Desenvolvimento e Moradia	6 100 Desenvolvimento Social, Econômico e Comunitário 6 200 Moradia 6 300 Emprego e Treinamento
7. Serviços Legais, Defesa de Direitos Cívicos e Organizações Políticas	7 100 Organizações Cívicas e de Defesa de Direitos Cívicos 7 200 Serviços Legais 7 300 Organizações Políticas
8. Intermediárias Filantrópicas e de Promoção de Ações Voluntárias	8 100 Fundações Financiadoras 8 200 Outras Intermediárias e de Promoção do Voluntariado
9. Internacional	9 100 Atividades Internacionais
10. Religião	10 100 Associações e Congregações Religiosas
11. Associações Profissionais, de Classes e Sindicatos	11 100 Organizações Empresariais e Patronais 11 200 Associações Profissionais 11 300 Organizações Sindicais
12. Não Classificado em Outro Grupo	12 100 Não Classificada Anteriormente