

O impacto da lei nº 12.101/2009 na apresentação das demonstrações contábeis das Apaes/RS

Carla Colombelli*

Mirna Muraro**

Sandra Regina Toledo dos Santos***

Resumo

Este estudo busca identificar o impacto da lei nº 12.101/2009 na apresentação das demonstrações contábeis das associações de pais e amigos dos excepcionais (Apaes) no estado do Rio Grande do Sul, isso porque a referida lei introduziu exigências de escrituração contábil diferenciadas às instituições assistenciais, destacando a segregação do patrimônio por área de atuação, de modo que comprovem e demonstrem os recursos recebidos e as áreas em que foram aplicados. A metodologia utilizada foi de pesquisa exploratória, delineada por *survey* junto às Apaes/RS, região Norte, de cunho qualitativo e com o envio de questionário por *e-mail* para os gestores dessas associações. Os resultados evidenciam que muitas das entidades pesquisadas ainda não se adaptaram à referida lei, pois em torno de 58% não segregaram os ativos, os passivos e o patrimônio líquido por área de atuação e 37% não o fazem nas despesas e receitas; em média, 58% dessas ainda não possuem um controle informatizado de suas operações. Quanto às novas práticas contábeis, nem todas as demonstrações exigidas estão sendo publicadas e 68% não realizaram a reavaliação dos ativos em tempo hábil, em média, outros 22% não realizam o cálculo da depreciação e 89% não registram as provisões para contingências. Esses fatos demonstram a necessidade de aprimoramento dos controles e atualização sobre a legislação pertinente a essas organizações.

Palavras-chave: Certificado. Contabilidade. Demonstrações contábeis. Lei.

* Especialista em Controladoria e Gestão Tributária. E-mail: carla-caco@hotmail.com

** Mestra em Ciências Contábeis, UPF. E-mail: mirna@upf.br

*** Mestra em Ciências Contábeis, UPF. E-mail: sandratche@upf.br

Introdução

As entidades do terceiro setor não visam lucro, sobrevivem através dos recursos captados, por essa razão necessitam ter controles eficazes para otimizar a sua utilização, de forma a assegurar a continuidade e a manutenção de seus atendimentos. Aliado a uma efetiva transparência de seus atos e de suas operações, que deverão estar apresentados em suas demonstrações contábeis.

Segundo a Secretaria da Receita Federal (2012), existem aproximadamente 450 mil entidades sem fins lucrativos no Brasil. Essas entidades constituem o chamado terceiro setor e abrangem um leque de entidades como hospitais, instituições de ensino privadas, organizações religiosas, partidos políticos, asilos, abrigos, associações de interesse mútuo, fundações, clubes recreativos e esportivos, organizações não governamentais, cartórios, sindicatos, entre outros. Essas entidades buscam promover o bem social por meio da execução de atividades beneficentes, educacionais, caritativas, culturais, religiosas, científicas, esportivas, dentre outras.

A transparência de suas ações proporciona a manutenção das fontes de recursos e dos benefícios fiscais. Nesse sentido, Alves (2007) ressalta que o investidor da iniciativa privada preocupa-se com os lucros para garantir o capital empregado, já o doador de recursos preocupa-se principalmente em garantir que seu investimento social foi bem empregado.

Para serem transparentes, as entidades precisam evidenciar seus resultados, tanto por meio de prestações de contas quanto pela apresentação das demonstrações contábeis em consonância com as práticas contábeis vigentes, atendendo ainda aos critérios da lei nº 12.101/2009, que regulamenta a obtenção e a manutenção do Certificado de Entidades Beneficentes (Cebas), popularmente denominada como a nova Lei da Filantropia.

Essa norma, quando aborda as questões contábeis, exige das entidades a evidenciação contábil segregada por área de atuação, bem como a comprovação da utilização dos recursos nas atividades fins que caracterizam a beneficência.

Desse modo, o presente estudo questiona: qual o impacto da lei nº 12.101/2009 na apresentação das demonstrações contábeis das Apaes do Rio Grande do Sul? O objetivo geral condiciona-se a identificar o impacto gerado por essa normativa na apresentação das demonstrações contábeis da entidade selecionada. Os objetivos específicos consistem em verificar a aplicabilidade das principais alterações das práticas contábeis brasileiras nas demonstrações contábeis das Apaes e relacionar a implantação de controles internos em função das disposições da lei nº 12.101/09.

As justificativas deste trabalho concentram-se na complexidade das organizações que formam o terceiro setor e, em muitos casos, nas dificuldades na gestão diante da necessidade de atender as modificações promovidas pela padronização das práticas contábeis brasileiras com as internacionais, bem como a adequação aos preceitos da lei nº 12.101/2009, que normatizam as formas de evidenciação das operações assistenciais que repercutem na isenção de tributos. As Apaes se constituem em entidades que congregam as três áreas de atendimento definidas pela lei nº 12.101/2009, quais sejam: saúde, educação e assistência social.

Fundamentação teórica

Esta seção trata, inicialmente, das entidades do terceiro setor, em especial as Apaes, após são abordados os aspectos da lei nº 12.101/09 e suas influências nas demonstrações contábeis das entidades beneficentes de assistência social, por fim, resumem-se as novas normas contábeis aplicáveis às Apaes.

O terceiro setor e as Apaes

O terceiro setor promove ações que objetivam proporcionar o bem-social. O dever de executar tais ações é do Estado que por ineficiência não o faz. Como afirma Alves (2007, p. 4), o terceiro setor surgiu para oferecer à sociedade os serviços básicos definidos pela Constituição, em que o Estado foi incapaz de realizar e passou a destinar recursos provenientes do orçamento público para que tais entidades ofertassem esses serviços.

Na descrição de Olak, Slomski e Alves (2008), as organizações existentes são classificadas em três setores autônomos, mas interdependentes: entidades governamentais (Estado ou primeiro setor), empresas comerciais com finalidade de lucro (mercado ou segundo setor) e organizações privadas sem fins lucrativos (terceiro setor). Para os autores, o terceiro setor é um segmento privado não lucrativo.

Complementando, Zanluca (2011) destaca que o primeiro setor é o governo, responsável pelas questões sociais; o segundo é o privado, responsável pelas questões individuais, sendo seu objetivo primordial o lucro; o terceiro é formado por organizações sem fins lucrativos, não governamentais, que realizam serviços de caráter público.

Entre os diversos desafios que cercam as entidades sem fins lucrativos está a batalha pela continuidade dos serviços prestados, visto que para manterem suas atividades

têm de captar recursos e firmar alianças de cooperação com as esferas públicas, uma vez que se caracterizam por realizar atividades de competência do Estado promover, sendo essa a razão de inúmeras vezes serem confundidas com empresas públicas.

O destaque dado por Olak e Nascimento (2006) é de que para as entidades do terceiro setor o lucro não é a razão de sua existência e, sim, o meio para garantir sua continuidade, bem como o cumprimento de seus propósitos institucionais, que objetivam provocar mudanças sociais. As principais fontes de recursos são constituídas por contribuições, doações e subvenções do governo e o seu patrimônio pertence à sociedade, e não a seus membros.

Segundo a Federação Nacional das Apaes (2011), a Associação de Pais e Amigos dos Excepcionais (Apaes) surgiu em 11 de dezembro de 1954, no Rio de Janeiro, motivada pela visita de Beatrice Bemis, integrante do corpo diplomático norte-americano e mãe de uma portadora de síndrome de Down, que participou da criação de mais de 250 associações de pais e amigos dos excepcionais nos Estados Unidos, surpreendeu-se por não haver nenhuma organização com esse objetivo no Brasil.

O movimento das Apaes atua em prol da pessoa com deficiência intelectual, constituindo-se num dos maiores projetos assistenciais do Brasil e do mundo nessa área. É formado por uma rede organizacional composta pela Federação Nacional das Apaes, com 21 federações nos estados, distribuídas em 187 delegacias regionais e cerca de duas mil Apaes espalhadas por todo o território brasileiro.

A Federação das Apaes do estado do Rio Grande do Sul congrega 205 Apaes, que prestam atendimento a aproximadamente 450 municípios do estado, incluindo os municípios vizinhos que não contam com essa estrutura constituída, atendendo aproximadamente cerca de 18 mil alunos distribuídos nas escolas mantidas.

As Apaes possuem a missão de promover e articular ações de defesa de direitos, prevenção, orientações, prestação de serviços, apoio à família, direcionadas à melhoria da qualidade de vida da pessoa portadora de deficiência e na construção de uma sociedade justa e solidária para esses indivíduos.

Lei nº 12.101/09 – Certificação de entidades beneficentes e o decreto nº 7.237/10

A lei nº 12.101/09, regulamentada pelo decreto nº 7.237/10, dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social e regula os procedimentos para isenção de contribuições para a seguridade social.

Segundo o art. 1º da lei, farão jus à certificação e à isenção de contribuições as pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, que têm como finalidade a prestação de serviços nas áreas de assistência social, saúde ou educação; que obedecerem ao princípio da universalidade no atendimento; que conste em seu estatuto que em caso de dissolução e/ou extinção, o eventual patrimônio remanescente seja destinado a outra entidade sem fins lucrativos congêneres ou a entidades públicas.

Para usufruir da isenção, as entidades deverão atender cumulativamente os requisitos do art. 29 da lei nº 12.101/09 e art. 40 do decreto nº 7.237/10, dentre os quais destacam-se os dispostos nos incisos IV, VII e VIII, transcritos abaixo:

IV - mantenha escrituração contábil regular que registre as receitas e despesas, bem como a aplicação em gratuidade de forma segregada, em consonância com as normas emanadas do Conselho Federal de Contabilidade; [...]

VII - cumpra as obrigações acessórias estabelecidas na legislação tributária;

VIII - apresente as demonstrações contábeis e financeiras devidamente auditadas por auditor independente legalmente habilitado nos Conselhos Regionais de Contabilidade quando a receita bruta anual auferida for superior ao limite fixado pela Lei Complementar no 123, de 14 de dezembro de 2006.

Ressalta-se que, conforme o disposto nos art. 41 e 42 do decreto nº 7.237/10, a entidade terá direito às isenções tributárias somente a partir da publicação da concessão da certificação no *Diário Oficial da União*, podendo a entidade perder o direito à isenção se verificado o descumprimento dos requisitos estabelecidos em lei.

Caso os requisitos não sejam cumpridos, a entidade poderá ser autuada, perder a certificação e pagar pelos tributos a que anteriormente estava isenta. Quando se tratar de entidades sem fins lucrativos, uma autuação desse tipo pode ter consequências graves, que vão desde o comprometimento de seus atendimentos até a extinção da entidade, tendo em vista a escassez de recursos.

Os requisitos para certificação na área da saúde estão previstos no art. 4º da lei nº 12.101/09, com a comprovação do atendimento das metas estabelecidas em convênio, ou instrumento congêneres, celebrado com o gestor local do Sistema Único de Saúde (SUS), ofertando o percentual mínimo de 60% da prestação de seus serviços ao SUS, a qual deverá ser comprovada anualmente com base no somatório das internações realizadas e dos atendimentos ambulatoriais prestados.

Caso a entidade não atinja as metas em razão de falta de demanda, declarada pelo gestor local do SUS, deverá aplicar determinado percentual de sua receita bruta em atendimentos gratuitos de saúde, como mostra a Tabela 1:

Tabela 1 - Percentuais de atendimento x percentuais de gratuidade

Atendimento ofertado pelo SUS	(%) Gratuidade sobre a receita bruta
Inferior a 30%	20
Igual 30% ou inferior a 50%	10
Igual 30% ou inferior a 50%	5

Fonte: Lei nº 12.101/09.

O art. 13 da referida lei prevê, como requisitos básicos para certificação na área de educação, aplicação anual de 20% de sua receita em gratuidades, adequação às diretrizes e metas do Plano Nacional de Educação (PNE) e, ainda, atendimento aos padrões mínimos de qualidade auferidos pelo MEC, além da oferta de bolsas de estudos nas seguintes proporções:

- a) no mínimo, uma bolsa de estudo integral para cada nove alunos pagantes da educação básica;
- b) bolsas parciais de 50%, quando necessário para o alcance do número mínimo exigido.

A lei prevê ainda que o cumprimento das metas poderá ser complementado por ações assistenciais, programas de apoio a alunos bolsistas, como transporte, uniforme, material didático, entre outros, definidos em regulamento, limitado ao montante de 25% da gratuidade, para isso deve se adequar gradativamente, conforme o exercício financeiro da vigência da lei: até 75% no primeiro ano, até 50% no segundo ano e 25% a partir do terceiro ano.

Já no art. 18 da lei nº 12.101/09 estão definidos os requisitos básicos para a certificação na área de assistência social a realização de ações assistenciais ou prestação de serviços de forma planejada e continuada, incluindo as entidades que atuam na defesa e garantia dos direitos de seus beneficiados, bem como aquelas cujos serviços objetivam a habilitação, reabilitação da pessoa com deficiência e a promoção de sua integração na sociedade, desde que comprovada a oferta mínima de 60% de sua capacidade ao sistema de assistência social.

Com isso, as entidades deverão aprovar anualmente, através do órgão gestor de assistência social, sua capacidade de atendimento. A referida lei dispõe ainda como condição suficiente para a concessão da certificação, a comprovação do vínculo da entidade à rede socioassistencial privada no âmbito do Sistema Único da Assistência Social (SUAS).

Uma das principais inovações trazidas pela lei nº 12.101/09 foi a segregação das áreas de atuação em assistência social, saúde e educação, cabendo a cada ministério julgar o pedido de certificação ou renovação.

Segundo o art. 10º do decreto nº 7.237/10, as entidades reconhecidas como beneficentes que atuam em mais de uma área deverão realizar o pedido de certificação e/ou renovação direcionado ao Ministério da sua área preponderante de atuação, comprovada por suas demonstrações contábeis e, se necessário, também por seus atos constitutivos (estatuto) e relatórios de atividades, comprovando as metas da área de atuação preponderante e das demais.

O artigo 11 do referido decreto refere que a escrituração contábil deverá ser segregada por área de atuação, de modo a evidenciar seu patrimônio, suas receitas, seus custos e despesas, a fim de possibilitar a comprovação dos requisitos que possibilitam a certificação.

Assim, além das prestações de contas, do relatório de atividades e do plano de ação, as entidades devem evidenciar também contabilmente suas ações, incluindo as isenções usufruídas. Para definir qual é a atividade preponderante, a entidade deve fazer uma análise criteriosa sobre todos os seus dispositivos legais, analisando a atividade fim e atividade meio, dispostas no estatuto, o montante de receitas de cada área, o número de funcionários, área ocupada, ações desenvolvidas, dentre outros. A atividade principal constante no CNPJ deve estar em consonância com a atividade preponderante, caso contrário, deve ser adequada.

Os relatos de Iung (2011) apontam os efeitos dessa lei E, com relação às questões de ordem tributária e contábil, estas foram, de certa forma esclarecidas. Existem também discussões sobre a certificação, caso a entidade não consiga atingir integralmente as exigências da lei: estaria ela sujeita à tributação? E quanto ao desempenho das atividades, alguns convênios não poderiam ser firmados tendo em vista a descaracterização da atividade fim?

Segundo o disposto no art. 72, inc. II, da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil nº 971/09, “considera-se preponderante a atividade econômica que ocupa, na empresa, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos”.

Nas Apaes, de forma geral, o maior número de empregados está na área de educação, assim, essa área seria sua atividade preponderante pela qual seria certificada, mas sua atividade fim pelos seus objetivos estatutários é a de assistência social, pois promove o atendimento e a reabilitação dos portadores de necessidades e, para isso, realiza ações de saúde e de educação.

A lei nº 12.101/09 trouxe muitas inovações e repercussões, mas salienta-se que atualmente existem medidas provisórias onde se discute a alteração de determinados dispositivos, bem como ações que pedem sua inconstitucionalidade.

As novas normas contábeis aplicáveis às Apaes

A convergência das normas contábeis brasileiras com as normas internacionais propiciou uma série de mudanças das práticas contábeis adotadas no Brasil, dentre as quais se destaca o fato de que agora a contabilidade seguirá a essência na forma, ou seja, a contabilidade deve evidenciar a realidade de seus atos e fatos, com o objetivo de representar adequadamente a posição financeira e patrimonial da entidade nas demonstrações contábeis.

A edição das leis nº 11.638/07 e nº 11.941/09, que alteraram as disposições da lei nº 6.404/76, que normatizava a contabilidade no Brasil, promovem um novo cenário na contabilidade brasileira. No intuito de adequar às normas contábeis, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) editou resoluções, mas neste estudo serão abordadas apenas as novas normas aplicáveis às Apaes.

Redução ao valor recuperável dos ativos – resolução do CFC nº 1.292/10 – NBC TG 01

Segundo Silva e Pinto (2011, p. 44), “o valor recuperável é o valor líquido de venda, ou seja, o valor justo de venda (valor acertado) diminuído os custos de transação (despesas de cartório, transporte entre outras)”.

Para Iudícibus et al. (2010, p. 235), “se os ativos estiverem avaliados por valor superior ao valor recuperável por meio do uso ou da venda, a entidade deverá reduzir esses ativos ao seu valor recuperável, reconhecendo no resultado a perda referente a essa desvalorização”. Segundo essa NBC TG, “se não existir indicação de desvalorização, não é necessário estimar o valor recuperável”.

Para que um ativo seja reconhecido deve gerar benefícios econômicos futuros. Daí se verifica que a prática da redução ao valor recuperável se aplica de forma que os ativos figurem no balanço pelos valores que gerariam futuramente. Assim, essa norma aplica-se a partir dos exercícios findados em dezembro de 2010, sendo que os testes de recuperabilidade, também chamados de “imparmeint”, devem ser aplicados anualmente.

Demonstração do fluxo de caixa (DFC) – resolução do CFC nº 1.296/10 – NBC TG 03

A demonstração de fluxo de caixa tem por objetivo evidenciar as movimentações de disponibilidades de determinada entidade em determinado período.

Segundo Iudícibus et al. (2010, p. 567), o objetivo primordial da demonstração dos fluxos de caixa (DFC) “é prover informações relevantes sobre os pagamentos e recebimentos, em dinheiro, durante determinado período, auxiliando os usuários das demonstrações contábeis a analisar a capacidade que a entidade possui de gerar caixa e equivalentes de caixa”, bem como as necessidades de utilização desses fluxos de caixa.

De acordo com Martins (2010), a DFC fornece informações sobre as alterações de caixa e equivalentes, evidenciando separadamente as atividades operacionais, de investimento e de financiamento.

Na descrição de Silva e Pinto (2011), a DFC poderá ser elaborada pelo método direto e indireto. O método direto demonstra os recebimentos (entradas) e pagamentos (saídas) decorrentes das atividades operacionais, o saldo evidencia o volume líquido do caixa e ao optar pela elaboração desse método se deve conciliar o fluxo de caixa com o lucro líquido. O método indireto considera que as variações de caixa se devem as alterações nos prazos de recebimentos e pagamentos, assim é realizada a conciliação entre o lucro/prejuízo e o caixa gerado no exercício. Ao optar pela elaboração pelo método indireto deve se divulgar em notas explicativas o valor dos juros e impostos pagos no período.

Ativos intangíveis – resolução do CFC nº 1.303/10 – NBC TG 04

Para o CPC 04, o ativo intangível é um ativo não monetário identificável sem substância física. Iudícibus et al. (2010, p. 264) relatam que para o reconhecimento de um intangível devem ser analisados três pontos: identificação, controle e geração de benefícios futuros.

Na ótica de Silva e Pinto (2011), para o reconhecimento de um ativo como intangível deve se observar se o elemento é mais significativo como intangível ou como imobilizado.

Os mesmos autores inferem que ativos intangíveis são “conhecimento científico ou técnico, desenho e implantação de novos processos ou sistemas, licenças, propriedade intelectual, conhecimento mercadológico, nome, reputação, imagens e marcas registradas”.

Segundo a norma, somente os ativos intangíveis com vida útil definida devem ser amortizados. É importante ressaltar as definições da NBC TG e de Iudícibus et al. (2010, p. 271): “Caso a entidade de pequeno e médio porte seja incapaz de fazer uma estimativa confiável da vida útil de ativo intangível, presume-se que a vida seja de dez anos”. A mesma norma traz ainda que a entidade deve considerar o valor residual do ativo intangível como zero, a menos que:

(a) exista compromisso de terceiro independente para comprar o ativo ao final da sua vida útil; ou (b) exista um mercado ativo para o ativo e: (i) o valor residual possa ser determinado com base nesse mercado; e (ii) seja provável que tal mercado irá existir ao final da vida útil do ativo.

Já Martins (2010, p. 71) evidencia o tratamento dado aos ativos intangíveis no momento de sua alienação e/ou baixa, onde “a entidade deve desreconhecer o ativo intangível, e deve reconhecer o ganho ou a perda no resultado: (a) por ocasião de sua alienação; ou (b) quando não existir expectativa de benefícios econômicos futuros pelo seu uso ou alienação”.

Subvenção e assistência governamental – resolução do CFC nº 1.305/10 – NBC TG 07

Quanto à subvenção governamental, Martins (2010, p. 76) destaca que “é uma assistência dada pelo governo na forma de transferências de recursos para a entidade, em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas às atividades operacionais da entidade”.

Logo, a subvenção governamental corresponde às diversas formas de assistência governamental, ou seja, aos auxílios das esferas governamentais às entidades, exceto os incentivos fiscais.

Nesse tema, Martins (2010, p. 76) afirma que as entidades devem reconhecer as subvenções governamentais da seguinte forma:

- (a) a subvenção que *não impõe condições* de desempenho futuro sobre a entidade recebedora é reconhecida como receita quando os valores da subvenção forem líquidas e certas; D – Ativo a C – Outras receitas operacionais (conta de resultado)
- (b) a subvenção que *impõe determinadas condições* de desempenho futuro sobre a entidade recebedora é reconhecida como receita apenas quando as condições de desempenho forem atendidas; D – Ativo a C – Passivo Circulante, e D – Passivo Circulante a C – Outras receitas operacionais (conta de resultado)
- (c) as subvenções recebidas *antes dos critérios de reconhecimento de receita* serem satisfeitos são reconhecidas como um passivo. D – Ativo a C – Passivo Circulante, e D – Passivo Circulante a C – Outras receitas operacionais (conta de resultado)

Desse modo, a contabilização das subvenções se dará da seguinte forma: se não houver imposição de condições para o seu recebimento, será contabilizada a receita no momento de seu recebimento; caso imponha condições para o seu efetivo recebimento, deverá contabilizar o direito do recebimento (Ativo) e o dever do cumprimento das imposições (Passivo), bem como o reconhecimento da receita. Destaca-se que todas as

etapas terão registro contábil, quais sejam: assinatura do contrato de subvenção, recebimento do recurso e sua utilização, de modo a evidenciar de forma clara o andamento da aplicação da verba governamental.

Ajuste a valor presente – resolução do CFC nº 1.151/09 – NBC TG 12

O ajuste do valor presente é retratado por Silva e Pinto (2011, p. 88) como sendo “a estimativa de valor corrente de um fluxo de caixa futuro, ou seu valor de mercado, no curso normal das operações da entidade”.

Ressalta-se que valor presente diferencia-se de valor justo, tendo em vista que o valor justo, segundo CPC 14, “é o montante pelo qual um ativo poderia ser trocado, ou um passivo liquidado, entre partes independentes com conhecimento de negócio e interesse em realizá-lo, em uma transação em que não há favorecidos”. No caso, o valor presente permite ajustes, como, por exemplo, acréscimos decorrentes de despesas financeiras.

De acordo com resolução do CFC nº 1.151/09 (2011, p. 3-4), devem ser ajustados a valor presente os Ativos e Passivos que apresentarem as seguintes características:

- (a) transação que dá origem a um ativo, a um passivo, a uma receita ou a uma despesa ou outra mutação do patrimônio líquido cuja contrapartida é um ativo ou um passivo com liquidação financeira (recebimento ou pagamento) em data diferente da data do reconhecimento desses elementos;
- (b) reconhecimento periódico de mudanças de valor, utilidade ou substância de ativos ou passivos similares emprega método de alocação de descontos;
- (c) conjunto particular de fluxos de caixa estimados claramente associado a um ativo ou a um passivo.

O objetivo do ajuste a valor presente é demonstrar o valor do dinheiro no tempo, bem como os riscos, ou seja, as incertezas associadas a determinadas negociações. O ajuste a valor presente se aplica aos itens do Ativo e Passivo de longo prazo e aos de curto prazo, quando o ajuste provocar efeitos relevantes, aplica-se também aos itens não monetários com juros embutidos.

Imobilizado – resolução do CFC nº 1.177/09 – NBC TG 27

Esta norma estabeleceu quais critérios deverão ser despendidos na contabilização dos itens do imobilizado.

Segundo Iudicibus et al. (2010), a utilização das taxas fiscais estimadas pela receita federal fez com que muitos itens do imobilizado ficassem com seus saldos distorcidos

da realidade. Assim, essa norma permite que a administração das entidades passe a avaliar seus ativos, de forma que seus saldos contábeis sejam atualizados, se necessário. Juntamente com a avaliação, deverá ser estimado o valor residual dos bens. Os critérios de depreciação também sofreram alterações, as taxas poderão seguir as taxas fiscais estimadas pela Receita Federal, ou a entidade poderá optar pela utilização de outras taxas determinadas com base na expectativa da vida útil dos bens, bem como na sua utilização.

Nessa ótica, para Silva e Pinto (2011), o registro contábil decorrente da aplicação dessa norma deverá ser embasado em documento que justifique as alterações realizadas, tal documento deverá ser elaborado por avaliador técnico, podendo ser alguém da própria entidade se possuir conhecimento hábil para o desempenho da avaliação. Assim, os itens de imobilizado que possuem diferença relevante entre o saldo contábil e o valor recuperável deverão passar por atualizações, sendo que essa atualização ocorre desde 1º de janeiro de 2010.

A contabilidade do terceiro setor

A contabilidade voltada ao terceiro setor segue a lei nº 6.404/76, alterada pelas leis nº 11.638/07 e nº 11.941/09. No entanto, devem ser realizadas algumas adaptações, principalmente na nomenclatura das contas. Essas adaptações possuem o objetivo de representar adequadamente a situação financeira e patrimonial das entidades do terceiro setor.

Junior e Varela (2006, p. 7) ressaltam:

No Brasil, o atendimento da demanda por *accountability* e prestação de contas encontra-se, muitas vezes, prejudicado pelo fato de as demonstrações contábeis utilizadas pelas entidades sem fins lucrativos serem elaboradas a partir dos modelos especificados pela legislação societária e que foram desenvolvidos para atender às necessidades de usuários de informações ligados a instituições com fins lucrativos.

As observações de Zanluca (2011) são no sentido de que o lucro ou prejuízo deverá ser tratado como *superavit* ou *deficit*, que após aprovação da Assembleia Geral é transferido ao patrimônio líquido, sendo que nas entidades de terceiro setor este grupo é denominado de patrimônio social.

Ainda para o mesmo autor, a demonstração do resultado do exercício (DRE) é alterada para demonstração do *superavit* ou *deficit* e a demonstração das mutações do patrimônio líquido (DMPL) é alterada para demonstração das mutações do patrimônio social.

Tais alterações são necessárias, pois não faz sentido uma entidade sem fins lucrativos apresentar uma demonstração com lucro ou prejuízo, já que a mesma não objetiva lucro. Na realidade, há uma fragilidade no arcabouço legal que regulamenta o tratamento contábil específico do terceiro setor, pois deve ser considerado o papel fundamental da contabilidade nessas entidades sobrepondo-se às demais, considerando a necessidade de transparência para assegurar a aplicação adequada de seus recursos, bem como sua notável importância para a sociedade.

Concorda-se com Lima e Campos (2003, p. 2) quando afirmam:

Para atingir o propósito de cada Entidade, seja ela pública ou privada, sem ou com fins lucrativos, é necessário que as informações geradas sejam norteadas de uma maneira clara e precisa.

Com isso, não basta as Entidades terem apenas boas intenções. Hoje, mais do que nunca, é necessário que as mesmas aprendam com o mercado que para manter a continuidade é de suma importância ser capaz de atuar com eficiência e eficácia. Além de demonstrar transparência em seus resultados.

O que se busca evidenciar, apesar das limitações, são as demonstrações contábeis das entidades do terceiro setor devem ser transparentes e sucintas, evidenciando a prestação de contas de forma a permitir que a sociedade visualize a aplicação com eficácia dos recursos dessas entidades, já que são mantidas por recursos públicos e com recursos captados junto à comunidade.

A lei nº 12.101/09, além de tratar de questões que asseguram às entidades benefícios fiscais através da obtenção do Cebas, trata também de questões contábeis, dentre as quais a exigência que as entidades que compõem o terceiro setor evidenciem suas ações por área de atuação, para tal seu plano de contas deve ser estruturado de acordo com suas finalidades estatutárias e atividades desenvolvidas.

Método de pesquisa

Este estudo caracteriza-se por uma pesquisa exploratória que, para Silva (2003, p. 65), “é realizada em área na qual há pouco conhecimento acumulado e sistematizado”, uma vez que tem como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema para torná-lo mais explícito.

O delineamento é dado por uma pesquisa tipo *survey*, ou ainda, de levantamento, que, segundo Gil (1999, p. 70), “caracteriza-se pela interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer. Basicamente, procede-se a solicitação de informações a um grupo significativo de pessoas acerca do problema estudado para em seguida realizar a análise”.

A pesquisa é de cunho qualitativo, pois, segundo Beuren (2008), na pesquisa qualitativa o objeto de estudo é analisado mais profundamente para responder ao questionamento.

Para elaboração desta pesquisa, o instrumento utilizado foi um questionário aplicado com perguntas abertas e fechadas sobre os aspectos gerais, beneficentes, contábeis e de controle das Apaes/RS situadas na região Norte do estado. Nas palavras de Gil (1999, p. 128), questionário é “a técnica de investigação composta por um número mais ou menos elevado de questões apresentadas por escrito às pessoas, tendo por objetivo o conhecimento de opiniões, crenças, sentimentos, interesses, expectativas, situações vivenciadas, entre outras”.

Os questionários foram encaminhados para as Apaes/RS localizadas no Norte do estado e houve retorno de todos os 19 instrumentos enviados. Os respondentes solicitados foram os responsáveis atuantes nas entidades selecionadas, os quais receberam o instrumento por *e-mail* durante o mês de julho de 2010. As questões foram estruturadas de acordo com as características a serem pesquisadas, quais sejam: aspectos gerais das entidades, aspectos beneficentes e/ou filantrópicos, aspectos contábeis e aspectos de controles internos.

A tabulação das respostas foi realizada em planilha eletrônica no Excel, a fim de simplificar o processo de análise.

Descrição e análise dos dados

Esta seção apresenta a análise dos dados coletados mediante os questionários respondidos pelos responsáveis pelas Apaes pesquisadas.

Os aspectos gerais das Apaes

Inicialmente foi solicitada a descrição sobre o faturamento das entidades, a realização de auditoria, a publicação das demonstrações contábeis, a execução da contabilidade e o cargo dos respondentes, ficando conforme o exposto na Tabela 2:

Tabela 2 - Faturamento, obrigatoriedade de auditoria, publicação das demonstrações contábeis, contabilidade e cargo do respondente

Valor faturamento	Quantidade	Frequência (%)
Menos de R\$ 500.000,00	15	79
De R\$ 500.000,00 a R\$ 1.000.000,00	1	5,3
De R\$ 1.000.000,00 a R\$ 2.000.000,00	3	15,7
De R\$ 2.000.000,00 a R\$ 3.000.000,00	-	
Realização de auditoria		
Sim	3	15,7
Não	16	84,3
Publicação das demonstrações contábeis em jornal		
Sim	18	94,7
Não	1	5,3
Execução da contabilidade		
Interna	3	15,7
Externa	16	84,3
Respondentes da pesquisa		
Contadores	15	79
Administradores	3	15,7
Presidente da APAE	1	5,3

Fonte: Dados primários.

Conforme a Tabela 2, quanto ao faturamento, 15 entidades, em média, possuem faturamento abaixo de R\$ 500.000,00, apenas uma possui faturamento entre R\$ 500.000,00 e R\$ 1.000.000,00 e três entre R\$ 1.000.000,00 e R\$ 2.000.000,00.

Esse resultado evidencia que nenhuma das entidades da amostra possui faturamento que imponha a realização da auditoria, visto que o limite fixado para essa obrigatoriedade para entidade beneficentes de assistência social é acima de R\$ 2.400.000,00 de receita bruta.

No entanto, quando questionados sobre a realização de auditoria das demonstrações contábeis, do total pesquisado somente 16 respondentes de entidades apontaram não realizarem esse processo e três responderam que, mesmo estando desobrigados, realizam os serviços de auditoria.

Na realidade, algumas entidades optam pela adoção da auditoria como forma de estabelecer o controle interno, evidenciando que suas atividades estão sendo realizadas corretamente e assegurando aos doadores a correta aplicação dos recursos captados. Já outras realizam auditoria por estarem enfrentando processos interventores ou por solicitação do Ministério Público, segundo fontes secundárias de levantamento.

Quanto à publicação em jornais de suas demonstrações contábeis, 18 entidades estão realizando esse processo, ao passo que apenas uma entidade não publica. Assim, das Apaes pesquisadas, cerca de 94% publicam suas demonstrações contábeis, levando a que a transparência seja um requisito essencial à gestão.

Das 19 entidades pesquisadas, apenas três respondentes informaram que realizam a contabilidade internamente, o que representa 15,3%, ao passo que as demais têm suas demonstrações levantadas em escritórios contábeis.

Já no quesito relativo aos responsáveis pelas informações, ou seja, quanto ao cargo ocupado, observou-se que em 15 locais o instrumento de pesquisa foi respondido pelos contadores da entidade e pelos contadores dos escritórios contábeis responsáveis pelas informações e registros, já em dois locais foram respondidos pelos administradores e um apenas foi respondido pelo próprio presidente da entidade.

Os aspectos beneficentes e/ou filantrópicos das Apaes

De acordo com a lei nº 12.101/09, as entidades devem definir suas atividades preponderantes pela qual serão certificadas, mantendo escrituração contábil segregada por área de atuação, as quais podem ser saúde, educação ou assistência social, de modo a evidenciar seu patrimônio, suas receitas, custos, despesas nessas áreas e possibilitar a comprovação dos requisitos que permitam a certificação.

Quando questionadas sobre qual seria sua área preponderante de ação, 14 respondentes informaram que suas entidades são preponderantes em assistência social; duas, em educação; uma, em saúde; uma afirmou duas áreas de atuação principal, caracterizada pela pesquisa como resposta não aplicável, e uma entidade não definiu qual sua atividade preponderante.

Como pode se constatar, a maioria das entidades considera como área preponderante a assistência social, outras não sabem identificar qual a sua principal área de atuação, o que implica problema, pois a lei nº 12.101/09 exige tal distinção e as Apaes, como entidades beneficentes, precisam atender às exigências legais para usufruir das isenções tributárias.

Mas a maior disparidade de respostas se deu quando foi questionado qual seria a base para a definição da área preponderante, pois o critério utilizado para este processo ainda não apresenta um consenso quanto ao procedimento correto a ser adotado entre a amostra pesquisada, visto que 32% responderam que não definiram suas atividades preponderantes.

Os resultados demonstram que apesar da edição da lei nº 12.101 em 2009, um índice elevado de Apaes, dentre as pesquisadas, não se adequou à legislação.

Os aspectos contábeis das Apaes

Nos dois últimos anos, as práticas contábeis brasileiras sofreram várias modificações no intuito de padronizá-las com as práticas internacionais, o que levou a uma série de novas resoluções. Nesta pesquisa foram abordadas algumas dessas, atentando para aquelas que se aplicam às Apaes.

Nesse sentido, a Tabela 3 apresenta os resultados sobre os aspectos contábeis relativos às entidades pesquisadas

Questões	Respostas	
	Sim	Não
Você possui conhecimento sobre as normatizações aplicadas às Apaes?	17	2
Já ocorreu a segregação dos bens do Ativo em sua entidade, conforme preconiza a lei nº 12.101/2009?	13	6
Já ocorreu a segregação das receitas e despesas em sua entidade, conforme preconiza a lei nº 12.101/2009?	14	5
Já ocorreu a segregação por área de atuação das contas do Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido em sua entidade, conforme preconiza a lei nº 12.101/2009?	11	8
Enquanto a lei permitia foi realizada a reavaliação contábil dos ativos da entidade?	6	13
A depreciação relativa aos bens já foi realizada pela sua entidade?	15	4
O registro de passivos relativos a processos judiciais são contabilizados pela sua entidade?	2	17

Fonte: Dados primários.

Pela Tabela 3 percebe-se que, quando questionados sobre o conhecimento das novas normas contábeis aplicáveis às Apaes, somente 17 respondentes afirmam possuir conhecimento da legislação, sendo que, dentre esses, somente seis admitem que necessitam de aperfeiçoamento mais detalhado e os outros dois respondentes afirmam não possuir qualquer tipo de conhecimento específico sobre o tema.

Quando questionados sobre a segregação dos bens do Ativo, os respondentes informaram que em 13 unidades esse procedimento já ocorreu e nas seis restantes ainda há necessidade de se adequar à legislação, fato esse que vai contra o que preconiza o definido no âmbito legal.

Quanto à segregação das receitas e despesas por áreas, cerca de 14 entidades realizaram tal formalidade e nas demais ainda há pendência quanto ao objeto, seja por desconhecimento da lei nº 12.101/09, seja por falta de entendimento, por não estarem sujeitas à segregação.

Já quanto às respostas relativas à segregação dos saldos das contas de Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido por área de atuação, os resultados apontam que em 11 entidades foi realizado tal procedimento e oito ainda não o fazem. Ressalta-se que a ausência de segregação por área de atuação pode acarretar graves danos à entidade, como perda da certificação e do benefício fiscal, bem como o pagamento retroativo dos benefícios usufruídos.

Percebe-se que em relação ao item sobre a realização da reavaliação contábil dos ativos somente seis entidades realizaram em tempo hábil e nas demais entidades isso não foi procedido, repercutindo esse fato em 13 do total pesquisado.

Quanto à realização da depreciação, somente em quatro das entidades ainda não implantaram efetivamente esse procedimento contábil, o qual sempre foi obrigatório pelas normas contábeis.

As possíveis perdas ou ganhos decorrentes de processos judiciais devem possuir registro contábil, ou seja, de acordo com a NBC TG 25, sempre que a entidade tiver uma contingência cujo dispêndio de recursos seja provável e saiba indicar qual o montante, deverá ser registrado no passivo, ou ainda, ao menos divulgar em notas explicativas. O resultado indica que apenas duas entidades registram os passivos contingentes decorrentes de ações trabalhistas, civis, entre outras.

Paralelamente, foi apresentada a questão sobre a contabilização das doações que essas recebem das mais variadas fontes, especialmente as subvenções e assistências governamentais.

As respostas apontam que as doações recebidas são registradas efetivamente por nove entidades, cinco entidades registram apenas as doações em dinheiro, apenas três registram todas as doações recebidas de bens e em dinheiro e duas entidades admitem não registrar tais recebimentos.

Esse evento é preocupante, tendo em vista que a não contabilização adequada gera fatores negativos ao processo de transparência das informações contábeis das entidades pesquisadas.

Por último, foi questionado quanto às demonstrações contábeis elaboradas pelas entidades respondentes e verificou-se que todas elaboram o balanço patrimonial e a demonstração do resultado. Entretanto, quanto às demais demonstrações, os resultados apontam que do total, somente 15,7% elaboram a demonstração do resultado abrangente, 68% têm como prática a elaboração da demonstração das mutações do patrimônio líquido, 79% apresentam a demonstração de fluxo de caixa e 84% elaboram as notas explicativas, considerando que todas essas demonstrações são obrigatórias para todas as pesquisadas.

Os aspectos controles internos das Apaes

A nova lei das entidades beneficentes de assistência social e também as alterações das práticas contábeis adotadas no Brasil demandam controles internos mais aperfeiçoados, capazes de assegurar a aplicação das exigências legais na entidade.

Para tal, os respondentes foram questionados sobre a adoção de controles internos através de sistema informatizado, sendo que das 19 entidades, dez responderam que adotam controles informatizados e os demais não contam com esse instrumento de controle.

Para detalhar um pouco mais os procedimentos, somente oito entidades adotam controle interno informatizado nas áreas de gestão de caixa, bancos, imobilizado, convênios e setor de pessoal. Já no que se refere ao patrimônio, apenas cinco entidades contam com o imobilizado identificado e registrado, enquanto que as 14 entidades restantes admitiram não adotar controle informatizado do imobilizado, evidenciando deficiência nesse processo de gestão.

Solicitou-se ainda a explanação quanto às doações, se possuem controle informatizado individualizado, sendo que foi verificado um controle mais efetivo das doações em dinheiro e, principalmente, dos recursos recebidos de órgãos públicos por convênios.

Salienta-se que algumas entidades mencionaram manter controle de doações de eventos promovidos, porém, destaca-se que as receitas decorrentes dessa atividade não se configuram como doações, devendo receber um tratamento contábil diferenciado.

Considerações finais

É de consenso na área contábil de que as alterações produzidas pelas novas práticas contábeis, aliadas ainda à rigorosa legislação brasileira e as obrigações acessórias que vêm sendo demandadas pelo fisco, geram maior trabalho aos contadores e também exigem maior atualização desses profissionais.

Este estudo objetivou identificar o impacto da lei nº 12.101/2009 na apresentação das demonstrações contábeis das Apaes/RS localizadas no norte do estado, para atender aos preceitos da legislação contábil e de entidades sem fins lucrativos.

A metodologia utilizada foi de pesquisa exploratória, delineada por *survey* junto às Apaes/RS selecionadas, de cunho qualitativo e com o envio de questionário através de *e-mail* para os responsáveis dessas associações.

O estudo parte do princípio de que as Apaes que estão sujeitas a aplicação da lei nº 12.101/09, a qual exigirá maior controle das operações realizadas e aumentará

consideravelmente o trabalho das atividades contábeis, visto que todas as operações realizadas deverão ser segregadas por área de atuação e, assim, cada conta do ativo ou passivo será multiplicada por três, ou seja, no plano de contas aparecerá conta caixa da área da educação, caixa da área da saúde, caixa da área de assistência social, visto que essas entidades atuam nas três áreas em busca da reabilitação dos portadores de necessidades especiais.

Dessa forma, as demonstrações contábeis deverão refletir efetivamente as operações realizadas e a situação econômica e financeira da entidade.

Pela pesquisa realizada, verificou-se através dos responsáveis pelas Apaes estudadas que responderam aos questionários, que a maioria ainda não se adaptou à nova legislação das entidades beneficentes de assistência social ao invocar a lei nº 12.101/09 e também não se adaptaram às novas práticas contábeis. Isso fica comprovado com algumas constatações realizadas em relação às novas práticas contábeis, por exemplo, em torno de 58% não segregaram os ativos, os passivos e patrimônio líquido por área de atuação e 37,3% não o fazem nas despesas e receitas, em média, 58% dessas ainda não possuem um controle informatizado de suas operações.

Quanto às novas práticas contábeis, nem todas as demonstrações exigidas estão sendo publicadas e 68% não realizaram a reavaliação dos ativos em tempo hábil, em média, outros 22% não realizam o cálculo da depreciação e 89% não registram as provisões para contingências. Esses fatores denotam que as demonstrações contábeis não refletem a situação patrimonial e financeira dessas entidades.

Conclui-se, portanto, que em relação às demonstrações contábeis das entidades selecionadas, muito se tem a aperfeiçoar o processo contábil quanto às determinações legais, uma vez que o desconhecimento da íntegra da lei e das resoluções, que impõem os procedimentos inerentes ao público pesquisado, provoca distorção nos resultados e implica inobservância dos aspectos legais emanados da legislação. A lisura dos registros contábeis deve indicar o atendimento pleno das normas e colaborar para a transparência na aplicação dos recursos recebidos pelas entidades.

THE IMPACT OF LAW Nº 12.101/2009 IN THE FINANCIAL STATEMENTS OF APAES/RS

Abstract

This study seeks to identify the impact of law nº 12.101/2009 in the financial statements of APAEs (Association of Parents and Friends of Exceptional Children) in the state of Rio Grande do Sul, said that because the law introduced bookkeeping requirements at different welfare institutions, highlighting the segregation of assets by area, so proving and demonstrating the proceeds received and the areas in which they were applied. The methodology was exploratory, delineated by the survey along APAEs/RS northern region, a qualitative and sending the questionnaire via email to the managers of these associations. The results show that many of the organizations surveyed have not yet adjusted to that law, since around 58% did not segregate the assets, liabilities and net worth by area and 37% do not pay the costs and revenues, on average 58 % of them still do not have a computerized control of its operations. As for the new accounting practices, not all required statements are being published and 68% did not perform the revaluation of assets in a timely manner, on average another 22% do not calculate depreciation and 89% do not record provisions for contingencies. These facts demonstrate the need for improved controls and update on legislation pertaining to these organizations.

Keywords: Accounting. Certificate. Financial. Statements act.

EL IMPACTO DE LA LEY Nº 12.101/2009 EN LA PRESENTACIÓN DE DEMOSTRACIONES CONTABLES DE LAS APAES/RS

Resumen

Este estudio busca identificar el impacto de la Ley 12.101/2009 en la presentación de las demostraciones contables de las asociación de padres y amigos de discapacitados (Apaes) en el Estado de Rio Grande do Sul, pues la referida ley ha introducido exigencias de escrituración contable diferenciadas para las instituciones asistenciales, y destaca la segregación del patrimonio por área de actuación, de modo que comprueben y enseñen los recursos recibidos y las áreas en que han sido aplicados. La metodología utilizada fue la investigación exploratoria, delineada por *survey* junto a las Apaes/RS, región Norte, de cuño cualitativo y con el envío de cuestionario a través de correo electrónico para los gestores de esas asociaciones. Los resultados evidencian que muchas de las entidades pesquisadas aún no se adaptaron a la referida ley, una vez que alrededor del 58% no segregaron los activos, los pasivos y el patrimonio líquido por área de actuación, y el 37% no lo hacen en los gastos y recetas; y un promedio del 58% de ellas aún no poseen un control informatizado de sus operaciones. Con respecto a las nuevas prácticas contables, ni todas las demostraciones exigidas son publicadas y el 68% no realizaron la reevaluación de los activos en tiempo hábil; alrededor del 22% no realizan el cálculo de depreciación y el 89% no registran las provisiones para contingencias. Estos hechos muestran la necesidad de perfeccionamiento de los controles y la actualización sobre la legislación pertinente a esas organizaciones.

Palabras-llave: Certificado. Contabilidad. Demostraciones contables. Ley.

Referências

- ALVES, Olivete Alcântara. *A contabilidade aplicada nas organizações do terceiro setor*. Salvador, 2007. Disponível em: <http://www.webartigos.com/articles/5056/1/A-Contabilidade-Aplicada-Nas-Organizacoes-Do-Terceiro-Setor/pagina1.html>. Acesso em: 11 dez. 2011.
- BEUREN, Ilse Maria. *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- BRASIL. *Decreto nº. 7.237 de 20/07/2010 que regulamenta a Nova Lei da Filantropia*. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/Decreto/D7237.htm. Acesso em: 10 mar. 2011.
- _____. *Lei da certificação das entidades de beneficentes de assistência social*. Lei 12.101 de 27 de novembro de 2009. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Lei/L12101.htm. Acesso em: 10 mar. 2011.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Contabilidade para pequenas e médias empresas: Normas Brasileiras de Contabilidade NBC T 19.41*. Brasília: CFC, 2010.
- _____. *Ajuste a valor presente NBC T 19.17*. Disponível em: http://www.cfc.org.br/uparq/Res_1151.pdf. Acesso em: 11 maio 2011.
- _____. *Ajustes das novas práticas contábeis adotadas no Brasil CT 01*. Disponível em: http://www.cfc.org.br/uparq/Res_1159.pdf. Acesso em: 16 maio 2011.
- _____. *Ativos intangíveis NBC T 19.8*. Disponível em: http://www.cfc.org.br/uparq/Res_1303.pdf. Acesso em: 11 maio 2011.
- _____. *Demonstração do fluxo de caixa NBC T 3.8*. Disponível em: http://www.cfc.org.br/uparq/Res_1296.pdf. Acesso em: 10 maio 2011.
- _____. *Imobilizado NBC T 19.1*. Disponível em: http://www.cfc.org.br/uparq/Res_1177.pdf. Acesso em: 11 maio 2011.
- _____. *Redução ao valor recuperável dos ativos NBC T 19.10*. Disponível em: http://www.cfc.org.br/uparq/Res_1292.pdf. Acesso em: 11 maio 2011.
- _____. *Resolução CFC Nº.1.329/11*. Disponível em: http://www.cfc.org.br/uparq/Res_1329.pdf. Acesso em: 16 maio 2011.
- _____. *Subvenção e assistência governamental NBC T 19.4*. Disponível em: http://www.cfc.org.br/uparq/Res_1305.pdf. Acesso em: 13 de maio de 2011.
- FEDERAÇÃO NACIONAL DAS APAES. *Site oficial*. Disponível em: <http://www.apaebrasil.org.br>. Acesso em: 30 mar. 2011.
- GIL, Antônio Carlos. *Métodos e técnicas de pesquisa social*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de et al. *Manual de contabilidade Societária: aplicável a todas as sociedades, de acordo com as normas internacionais e do CPC*. São Paulo: Atlas, 2010.
- IUNG, Silvio. *O marco legal das entidades beneficentes de assistência social, desafios para implantação*. Material de Palestra, Passo Fundo-RS, 2011.

JUNIOR, Alcides Bettiol; VARELA, Patrícia Siqueira. *Demonstrações contábeis para instituições do terceiro setor: um estudo do Statement of Financial Accounting Standards N°. 117 (FAZ 117)*. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos62006/539.pdf>>. Acesso em: 30 nov. 2011.

LIMA, Franciane Gonçalves; CAMPOS, Gabriel Moreira. *A contabilidade como instrumento essencial no desenvolvimento das entidades do terceiro setor: o caso Acaci*, VIII Fórum de Estudantes e Profissionais de Contabilidade do Estado do Espírito Santo – O Marketing e a Valorização do Profissional Contábil, 2003, Espírito Santo.

MARTINS, Sérgio Renato Reolon, *Prática contábil PMEs, pequenas e médias empresas*. Porto Alegre: Lefisc, 2010.

OLAK, Paulo Arnaldo; NASCIMENTO, Diogo Toledo do. *Contabilidades para entidades sem fins lucrativos (terceiro setor)*. São Paulo: Atlas, 2006.

OLAK, Paulo Arnaldo; SLOMSKI, Valmor; ALVES, Cássia Vanessa Olak. As publicações acadêmicas da pesquisa contábil no Brasil, no âmbito das organizações do terceiro setor. *Revista Eletrônica de Contabilidade/CFC*, 2008. Disponível em: <<http://www.repec.org.br/index.php/repec/article/viewArticle/20>>. Acesso em: 30 mar. 2011.

SILVA, Edna Lúcia da; MENEZES, Estera M. *Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação*. 3. ed. Florianópolis, 2001.

SILVA, Antônio Carlos Ribeiro da. *Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade*. São Paulo: Atlas, 2003.

SILVA, Carlos; PINTO, Ivan. *Atualização contábil e elaboração de documentos para o 3º setor*. Porto Alegre: AUDISA, 2011.

ZANLUCA, Julio César. *Manual de contabilidade do terceiro setor*. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/terceirosetor.htm>>. Acesso em: 6 nov. 2011.