

Área Temática: Organização do Terceiro Setor

**EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL EM ASSOCIAÇÕES GOIANIENSES QUE
PUBLICARAM SUAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DO
EXERCÍCIO SOCIAL DE 2008**

AUTORES

LÚCIO DE SOUZA MACHADO

Universidade Federal de Goiás
lucio@florestaauditores.com.br

MICHELE RÍLANY RODRIGUES MACHADO

Universidade de Brasília
michelerilany@hotmail.com

RESUMO

O objetivo deste trabalho é levantar o nível de evidenciação contábil adotada pelas Associações Goianenses, de forma a verificar principalmente se estas entidades têm a prática da publicação das Demonstrações Contábeis, avaliando-se de forma qualitativa os dados inseridos nestas peças, exclusivamente relativas ao exercício social do ano de 2008. A metodologia utilizada para a realização deste trabalho foi a pesquisa Descritiva e Bibliográfica, utilizando-se da abordagem qualitativa no tratamento e avaliação dos dados. Dentre os achados da pesquisa, identificou-se que as Demonstrações Contábeis nas Associações Goianenses não estão sendo realizadas com base nas determinações das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas NBC T 3 do Conselho Federal de Contabilidade. Quanto à publicação das mesmas em jornais de grande circulação do Estado de Goiás, observou-se que nem todas o fazem. O número de Associações que publicaram suas Demonstrações Contábeis pode ser considerado muito baixo, sendo de apenas 5 (cinco) relativos ao exercício social de 2008. Este aspecto pode estar relacionado às seguintes causas: a Administração destas entidades não exterioriza a importância dos dados contábeis produzidos, por isso não publicam as demonstrações; não há obrigatoriedade de publicação; custo alto para se publicar as demonstrações contábeis; dentre outros que poderão ser avaliados em futuras pesquisas que contemplem uma série histórica maior.

ABSTRACT

The goal this paper is survey the level of accounting disclosure adopted by the Associations Goianenses in order to check firstly if they have the publishing practice of the financial statements, evaluating the qualitative data contained in these parts, exclusively for the fiscal year the year 2008. The methodology used for this work was to search Descriptive and Bibliographical, using the qualitative approach in the treatment and evaluation of data. Among the research findings has identified that the Financial Statements in Goianenses associations are not made based on the requirements of Brazilian Accounting Standard NBC T 3 of the Federal Accounting Council. As the publication of such newspapers of wide circulation in Goiás State, noticed that not all do this. The number of associations that published its Financial Statements can be considered very low, and only 5 (five) for the fiscal year of 2008. This may be related to the following: the management these entities do not

externalize the importance of accounting data produced, so do not publish the statements, there is no requirement for publication; high cost to publish the financial statements, among others that may be assessed in future studies that address a larger series.

Palavras chave: Evidenciação Contábil. Associações sem Fins Lucrativos. Contabilidade.

INTRODUÇÃO

A evidenciação é um compromisso inalienável da Contabilidade com seus usuários. As formas de evidenciação podem variar, mas a essência é direcionada para a seguinte linha de raciocínio: apresentar informação quantitativa e qualitativa de maneira ordenada, possibilitando, aos interessados, avaliar o patrimônio da entidade, o seu resultado e projetar cenários a partir de dados pretéritos.

Várias são as formas de evidenciação apresentadas pela Contabilidade, obviamente adaptadas às características intrínsecas a cada tipo de entidade. Destacam-se as demonstrações contábeis obrigatórias, as informações entre parênteses, as notas explicativas, quadros suplementares, parecer de auditores independentes, relatório da gestão/administração, demonstrações contábeis não obrigatórias, dentre outras. Os detalhes teóricos de cada uma podem ser vistos no tópico 2 do artigo.

Nos últimos anos, muito tem-se falado e ouvido da participação de entidades sem fins lucrativos no desenvolvimento de projetos que encontram grande respaldo nos anseios populares, principalmente, em função da morosidade por parte dos governos no desenvolvimento de atividades de educação, saúde, meio-ambiente, dentre outras importantes atividades. As pesquisas contábeis, neste tipo de entidade, ainda são relativamente incipientes. Contudo, observa-se crescimento nos últimos anos, como por exemplo trabalhos de Vargas (2008), Bose (2004) e Gutierrez (2006).

A partir desse cenário, fortalecido pelo papel social das entidades sem fins lucrativos, que surgiu a seguinte indagação: As Associações Goianienses que publicaram suas demonstrações contábeis em 2009, relativas ao exercício social de 2008, atenderam plenamente as recomendações das normas de Contabilidade aplicada ao setor, bem como a teoria contábil, no tocante a evidenciação de suas informações econômicas, financeiras e patrimoniais?

Optou-se por pesquisar as Associações Goianienses por dois fatores: o primeiro deles, diz respeito a falta de obras escritas e pesquisas de campo acerca do tema contabilidade em associações; o segundo, em virtude de que os pesquisadores somente encontraram publicações de demonstrações contábeis em 2009, pertinente ao exercício social de 2008, deste tipo de entidade. Fundações, por exemplo, não publicam seus resultados detalhadamente, e quando o fazem, pouco contribuem com a informação, visto seus demonstrativos trazerem apenas breve resumo do resultado.

O objetivo da pesquisa é levantar o nível de evidenciação contábil adotada pelas Associações Goianienses, de forma a verificar principalmente se estas entidades têm a prática da publicação das Demonstrações Contábeis, avaliando-se de forma qualitativa os dados inseridos nestas peças, exclusivamente relativas ao exercício social do ano de 2008.

A pesquisa classifica-se como descritiva e bibliográfica. Ela é descritiva porque analisa os dados colhidos, sem manipulá-los, comentando-os a luz da teoria contábil e normas de contabilidade aplicadas ao tipo de entidade, sobre a evidenciação contábil. É bibliográfica, em função do material utilizado ser, todo ele, divulgado à população por meio de jornais, internet e livros acerca do tema.

A base teórica do estudo foi pesquisada em livros de teoria da contabilidade, artigos tratando de contabilidade de entidades sem fins lucrativos e, especialmente, de normas técnicas aplicadas à evidenciação contábil. A base de dados da pesquisa foi construída pelas demonstrações contábeis publicadas em jornais de grande circulação no Estado de Goiás.

O trabalho está estruturado em quatro partes: a primeira destinada a apresentar aos interessados no estudo o contexto da pesquisa e discutir os principais tópicos da metodologia da pesquisa; a segunda parte contém o referencial teórico, em que coloca as principais formas de evidenciação contábil; na terceira parte se discutem os resultados, esboçando-se a forma de realização da pesquisa; finalmente, tem-se as considerações finais do estudo.

1 – EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL

1.1 - Conceituação

A Contabilidade tem como finalidade gerar informações para os seus usuários, para que as entidades possam alcançar seus objetivos com o máximo de eficiência e eficácia possível. As informações devem ser completas e tempestivas, permitindo-se várias constatações que darão origens a diversos caminhos para a tomada de decisão.

Iudícibus, Martins e Gelbeck (2007, p. 43) enfatizam que a Contabilidade tem como objetivo, “permitir a cada grupo principal de usuários, a avaliação da situação econômica e financeira da entidade, num sentido estático, bem como fazer inferências sobre suas tendências futuras”. Portanto, a forma de a Contabilidade conseguir desempenhar seu papel maior é por intermédio da apresentação dos resultados no seu campo de atuação, valendo-se da evidenciação contábil.

Aquino e Santana (1992, p.1), falando da evidenciação, afirmam que “evidenciar é tornar evidente, mostrar com clareza e que evidente é aquilo que não oferece dúvida, que se compreende prontamente [...]”. Seguindo o mesmo raciocínio Iudícibus (2006, p. 129) defende que:

A evidenciação é um compromisso inalienável da Contabilidade com seus usuários e com os próprios objetivos. As formas de evidenciação podem variar, mas a essência é sempre a mesma: apresentar informação quantitativa e qualitativa de maneira ordenada deixando o menos possível para ficar de fora dos demonstrativos formais, a fim de propiciar uma base adequada de informação para o usuário.

Seguindo o raciocínio de Iudícibus, a evidenciação contábil vem de encontro com as necessidades de seus usuários, permitindo-lhes o entendimento da situação patrimonial das entidades, de forma que seja possível verificar o potencial econômico e financeiro, fomentando os procedimentos das Administrações de toda e qualquer entidade.

1.2 – Demonstrações Contábeis

As Demonstrações Contábeis obrigatórias para as Associações são aquelas estabelecidas na Norma Brasileira de Contabilidade Técnica – NBC T 3 - que remete-se à Resolução do CFC nº 877/00, quais sejam: Balanço Patrimonial, Demonstrações do Resultado do Exercício, Demonstrações das Mutações do Patrimônio Líquido e Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos.

Cabe ressaltar que, de acordo com o determinado na Resolução CFC nº 838/99, em seu item 10.18.5.1, a Demonstração do Resultado é alterada para Demonstração do *Superávit* ou *Déficit*, a qual deve evidenciar a composição do resultado de um determinado período, e no item 10.18.6.1 a demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, é alterada para Demonstração do Patrimônio Social, que deve evidenciar em determinado período, a movimentação das contas que integram o seu patrimônio.

De acordo com o artigo 178, da Lei nº 6.404/76, no Balanço Patrimonial as contas serão classificadas segundo os elementos do patrimônio que registrem, e agrupadas de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira da companhia.

Iudícibus (1998) afirma que: “(...) o balanço patrimonial corresponde a um dos mais importantes demonstrativos contábeis, destinado a demonstrar a situação patrimonial e financeira de uma entidade em determinado período”.

A Demonstração do *Superávit* ou *Déficit* do Exercício se destina a evidenciar a formação do resultado líquido de um determinado período, o qual é obtido por meio do

confronto das receitas, custos e despesas. Esta demonstração oferece uma síntese financeira dos resultados operacionais e não operacionais de uma organização em um dado período contábil.

A demonstração do *superávit* ou *déficit* tem por objetivo confrontar todas as receitas, despesas e custos do período, oferecendo uma síntese financeira do resultado.

A Demonstração das Mutações do Patrimônio Social destina-se a evidenciar, num determinado período, a movimentação das contas que integram o patrimônio da Entidade, relatando as modificações acontecidas e seu impacto no exercício.

Finalmente, a Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos evidencia as variações ocorridas no capital circulante líquido da entidade, durante o exercício, permitindo ao analista das demonstrações contábeis o entendimento da situação de curto prazo da companhia. Isso torna possível a avaliação da capacidade de pagamento das obrigações circulantes da entidade. Por intermédio dela expõe-se a política de financiamentos e investimentos de recursos não circulantes da mesma.

1.3 – Informações Entre Parênteses

Segundo Iudícibus (2006, p.127), "ainda dentro do corpo dos demonstrativos tradicionais, maiores esclarecimentos dentro de um grupo ou um critério de avaliação utilizado podem ser feitos entre parênteses. Todavia, essas explicações também deveriam ser curtas".

Segundo Hendriksen e Van Breda (1999, p.525), "se não for possível fazer com que os títulos de itens componentes das demonstrações sejam inteiramente descritivos sem que sejam indevidamente longos, explicações adicionais ou definições podem ser apresentadas como nota entre parênteses após os títulos das demonstrações".

Assim, constata-se que essa informação deverá indicar o procedimento do método específico de avaliação utilizado, detalhes a respeito do valor de um ou mais itens incluídos na classificação mais ampla apresentada, para propiciar ao leitor uma compreensão melhor dos significados dos dados.

1.4- Notas Explicativas

As Notas Explicativas visam fornecer as informações necessárias para esclarecimento da situação patrimonial, ou seja, de determinada conta - saldo ou transação, ou de valores relativos aos resultados do exercício, ou para menção de fatos que podem alterar futuramente tal situação patrimonial, ou ainda, poderá estar relacionada a qualquer outra Demonstração Financeira.

O Conselho Federal de Contabilidade, via Resolução nº 737/92, comenta que as informações contidas nas notas explicativas devem ser relevantes, complementares e/ou suplementares àquelas não suficientemente evidenciadas, ou não constantes nas demonstrações contábeis propriamente ditas. Devem incluir informações de natureza patrimonial, econômica, financeira, legal, física e social, bem como os critérios utilizados na elaboração das demonstrações contábeis e eventos subsequentes ao balanço.

Para Iudícibus e Marion (1999, p.74) as notas explicativas devem; "(...) complementar, juntamente com outros quadros analíticos ou demonstrações contábeis, as demonstrações financeiras, servindo para esclarecimento da situação patrimonial e dos resultados do exercício".

Hendriksen e Van Breda (1999) ensinam que o "objetivo do emprego de Notas Explicativas em demonstrações financeiras deve ser o fornecimento de informações que não

podem ser apresentadas adequadamente no corpo de uma demonstração sem reduzir a clareza da demonstração”.

Como se observa, as notas explicativas servem como suporte de informação. como não é possível explicitar detalhes relevantes sobre eventos, saldo ou transação nas próprias demonstrações financeiras, então, emprega-se o recurso da nota explicativa, para prestar todos os esclarecimentos relevantes, cuja falta pode levar a decisões equivocadas.

Nas entidades sem fins lucrativos, de acordo com a Resolução 877/00, em seu item 10.19.3.3, as Demonstrações Contábeis devem ser complementadas por notas explicativas que contenham, pelo menos, as seguintes informações:

- a) o resumo das principais práticas contábeis;
- b) os critérios de apuração das receitas e das despesas, especialmente com gratuidades, doações, subvenções, contribuições e aplicações de recursos;
- c) as contribuições previdenciárias, relacionadas com a atividade assistencial devem ser demonstradas como se a entidade não gozasse de isenção, conforme normas do Instituto Nacional do Seguro Social (INSS);
- d) as subvenções recebidas pela entidade, a aplicação dos recursos e as responsabilidades decorrentes dessas subvenções;
- e) os fundos de aplicação restrita e 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 possam vir a ter, efeito relevante sobre a situação financeira e os resultados futuros da entidade;
- h) as taxas de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações a longo prazo;
- i) informações sobre os tipos de 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, em Notas Explicativas, suas receitas com e sem gratuidade, de forma segregada, e os benefícios fiscais gozados.

1.5- Quadros Suplementares

Nos quadros suplementares apresentam-se detalhes de itens que deveriam conter nos demonstrativos tradicionais e que não são oportunos no corpo destes. Já nos demonstrativos suplementares são apresentados demonstrativos contábeis de um ângulo diferente, sob outra perspectiva de avaliação e comparação.

Hendriksen e Van Breda (1999, p.128) priorizam que: "para que os dados financeiros sejam sintetizados e apresentados numa demonstração com a concisão suficiente para serem compreensíveis para leitores razoavelmente bem informados, algumas das informações detalhadas importantes, devem ser retiradas das demonstrações, sendo apresentados em quadros suplementares. Esses quadros são as vezes incluídos em notas explicativas e outras vezes numa sessão após as demonstrações e as notas explicativas".

1.6- Parecer de Auditoria

Outro importante documento de evidenciação é o parecer fornecido por auditores independentes. Este é um relatório onde o auditor responsável dá sua opinião sobre a fidedignidade das demonstrações contábeis, em seus aspectos relevantes, com relação a estrutura e apresentação das demonstrações financeiras. Não obstante ser o parecer importante instrumento de transparência, ele não fornece garantia de viabilidade futura da entidade ou

algun tipo de atestado de eficácia da administração na gestão dos negócios.

Segundo Iudícibus (2006, p. 128):

O parecer de auditoria serve apenas como fonte adicional de evidenciação para a informação de: 1 - efeitos relevantes por ter utilizados métodos contábeis diversos dos geralmente aceitos; 2 – efeitos relevantes por termos mudado de um princípio geralmente aceito para outro; 3 – diferença de opinião entre o auditor e o cliente, com relação à aceitabilidade de um ou mais de um dos métodos contábeis utilizados nos relatórios.

Como se observa, o primeiro e o segundo tópico trata-se de uma dupla evidenciação pois estão contidos no mesmo relatório, dando ao usuário uma maior segurança. Já o terceiro, por se tratar da diferença de opiniões do auditor e o cliente, o auditor tentará persuadir o cliente para a utilização de critérios preconizados, pois se as mudanças feitas pelo cliente estiverem notificadas em suas notas explicativas, o auditor deverá apontar esse fato em seu parecer.

1.7- Relatórios da Administração

O relatório elaborado pela administração busca englobar situações que tratam da operacionalidade da instituição, possuindo uma característica subjetiva e de visão futura, pois traça expectativas e planos de crescimento para a entidade.

Segundo Iudícibus (2006) nele se engloba, normalmente, informações de caráter não financeiro que afetam a operação da empresa, como por exemplo: expectativas com relação ao futuro no que se refere à empresa e ao setor, planos de capital ou pesquisa em desenvolvimento.

Hendriksen e Van Breda (1999) complementam os ensinamentos de Iudícibus, quando afirmam que as demonstrações financeiras juntamente com as notas explicativas e os quadros e demonstrações complementares, bem como o parecer de auditoria, completam o relatório financeiro do contador. Todos os dados financeiros relevantes e importantes devem aparecer neste relatório.

1.8- Demonstrações Complementares

As Demonstrações Complementares são aquelas elaboradas adicionalmente, visando prestar novas informações, além daquelas explicitadas nas Demonstrações Contábeis obrigatórias. Visto não serem obrigatórias para todos os tipos de entidade, pode-se classificar como demonstrações complementares as seguintes peças: Demonstração dos Fluxos de Caixa, Demonstração do Valor Adicionado, Balanço Social e Demonstrações de Cunho Gerencial.

Antes de fazer comentários sobre a importância principal de cada uma das demonstrações complementares é importante salientar, que, no ano de 2008, a Demonstração dos Fluxos de Caixa substituiu a Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos, para as sociedades anônimas e sociedades de grande porte. A mudança decorreu da entrada em vigência da Lei 11.638/2007, que veio trazer grandes transformações na Contabilidade deste tipo de entidade. Em relação às Associações e demais entidades sem fins lucrativos, há de se observar a questão do enquadramento das mesmas como sociedades de grande porte, ou seja, aquelas que no exercício social anterior tiverem obtido uma receita bruta anual maior do que trezentos milhões de reais ou ativo total maior que duzentos e quarenta milhões de reais. Em caso do não enquadramento, persiste-se a obrigatoriedade da Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos – DOAR, considerando-se a Demonstração dos Fluxos de Caixa – DFC como Demonstração Complementar.

A Demonstração dos Fluxos de Caixa é uma ferramenta que serve de auxílio aos administradores na tomada de decisão. De forma condensada, a Demonstração do Fluxo de Caixa indica a origem de todos os recursos financeiros que transitaram pelo Caixa, bem como,

a aplicação de todos estes recursos em determinado período, e, ainda o Resultado deste Fluxo Financeiro. Atualmente, os parâmetros de elaboração da Demonstração dos Fluxos de Caixa encontram-se fundamentados no Pronunciamento Técnico CPC 03, do Comitê de Pronunciamentos Contábeis.

A Demonstração do Valor Adicionado indica basicamente os seguintes elementos: a quantidade da riqueza gerada pela entidade; a sua distribuição entre os elementos que contribuíram para a geração dessa riqueza, tais como empregados, financiadores, acionistas, governo e outros; bem como a parcela da riqueza não distribuída. Atualmente, os parâmetros de elaboração da Demonstração do Valor Adicionado encontram-se fundamentados no Pronunciamento Técnico CPC 09, do Comitê de Pronunciamentos Contábeis.

O Balanço Social é um demonstrativo publicado anualmente pela entidade reunindo um conjunto de informações sobre os projetos, benefícios e ações sociais dirigidas aos empregados, investidores, analistas de mercado, acionistas e a comunidade. É também um instrumento estratégico para avaliar e multiplicar o exercício da responsabilidade social corporativa.

No Balanço Social, a entidade demonstra o que faz por seus profissionais, dependentes, colaboradores e comunidade, dando transparência às atividades que buscam melhorar a qualidade de vida para todos. Ou seja, sua função principal é tornar pública a responsabilidade social empresarial, construindo maiores vínculos entre a empresa, a sociedade e o meio-ambiente.

As Demonstrações Gerenciais são relatórios, geralmente elaborados para uso interno, não necessitam obedecer a formas legais, e visam a extração de informações específicas das peças contábeis, para auxiliar os gestores nas tomadas de decisões.

2 - EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL NAS ASSOCIAÇÕES GOIANIENSES.

2.1 – Procedimento Metodológico

A classificação da pesquisa, segundo os autores de metodologia de pesquisa, foi feita na introdução. A coleta de dados, por sua vez, foi realizada a partir de todos os exemplares dos jornais goianos de maior circulação no Estado, do período de 01 de janeiro a 30 de abril de 2009, compreendendo, portanto, as Demonstrações Contábeis do exercício social de 2008.

Identificados os exemplares, na fase seguinte pesquisou-se as publicações de Demonstrações Contábeis de entidades sem fins lucrativos. Constatou-se que as entidades sem fins lucrativos que tiveram maior número de publicações foram as Associações. Por causa disto, a opção feita pelos pesquisadores, por esse tipo de organização.

O Quadro 1 mostra a relação das Associações que publicaram suas Demonstrações Contábeis. No quadro tem-se ainda o mês e ano da publicação:

Associação	Publicação
Associação Combate ao Câncer de Goiás – ACCG	Abril de 2009
Associação Servos de Deus	Abril de 2009
Associação dos Idosos do Brasil	Abril de 2009
Associação Pestalozzi de Goiânia	Abril de 2009
Associação dos Funcionários do Fisco do Estado de Goiás – AFFEGO	Março de 2009

Quadro 1: Demonstrações contábeis elaboradas

Fonte – Elaborado pelos autores.

O número de Associações que publicaram suas Demonstrações Contábeis pode ser considerado muito baixo, apenas 5 (cinco). Este aspecto pode estar relacionado às seguintes causas: a Administração destas entidades não exterioriza a importância dos dados contábeis produzidos, por isso não publicam as demonstrações; não há obrigatoriedade de publicação;

custo alto para se publicar as demonstrações contábeis; dentre outros.

As Demonstrações Contábeis das 5 (cinco) instituições colocadas no Quadro 1 foram submetidas à análise qualitativa a luz da teoria contábil. Os resultados podem ser vistos nos tópicos seguintes.

2.2 – Demonstrações Contábeis das Associações.

A Tabela 1 contém a análise realizada, buscando verificar se as Associações elaboraram e publicaram as demonstrações contábeis obrigatórias, de acordo com a NBC T 3 do CFC. Optou-se por suprimir os nomes das Associações, e, os achados, serão comentados para o grupo de Entidades.

Tabela 1: Demonstrações Contábeis elaboradas pelas Associações

Demonstrações obrigatórias de acordo com a Resolução NBC T 3:	SIM	%	NÃO	%
Balanco Patrimonial	5	100	0	0
Demonstração do Superávit ou Déficit	5	100	0	0
Demonstração das Mutações do Patrimônio Social	3	60	2	40
Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos	1	20	4	80

Fonte – Elaborado pelos autores.

O Balanço Patrimonial e a Demonstração do *Superávit* ou *Déficit* do Exercícios foram elaboradas por todas as Associações. Constatou-se em apenas uma das Demonstrações Contábeis a evidência de atendimento às recomendações aprovados pelo Conselho Federal de Contabilidade decorrente das publicações de pronunciamentos alinhados aos padrões contábeis internacionais. A mudança observada diz respeito a classificação de ativos e passivo em circulante e não circulante. Esta mesma entidade ainda publicou a Demonstração do Fluxo de Caixa, o que, a princípio, não seria obrigatória ao tipo de entidade.

Fato relevante foi observado na publicação das outras demonstrações obrigatórias de acordo com a NBC T – 3. A Demonstração das Mutações do Patrimônio Social foi elaborada por 3 (três) das 5 (cinco) associações. A Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos, embora a norma do Conselho Federal de Contabilidade que trata das Demonstrações Contábeis obrigatórias para as entidades sem fins lucrativos esteja ainda em vigor, foi elaborada e publicada por apenas 1 (uma) das 5 (cinco) entidades. Considerando que 1 (uma) fez a DOAR e outra publicou a DFC, o número daquelas que não publicaram caiu para três entidades, constatando-se, além do descumprimento das Normas Brasileiras de Contabilidade, a falta de uma informação de melhor qualidade para os usuários, relativa à maneira com que estas entidades vêm gerindo seus recursos financeiros e a maneira com que os mesmos vêm sendo aplicados.

2.3 - Informações entre Parênteses

A segunda análise realizada foi a de se observar quantas Associações utilizaram das Informações entre Parênteses, permitindo ao leitor e analista, obterem mais detalhes quanto aos dados da gestão. A Tabela 2 resume, na visão de Hendriksen e Van Breda (1999) as principais informações que devem ser objeto de informações entre parênteses:

Tabela 2: Elaboração das Informações entre Parênteses nas Associações

Objetivos da informação entre parênteses:	SIM	%	Não	%
Indicação dos procedimentos ou métodos avaliados e utilizados	0	0	5	100
As características especiais que dão o maior significado de avaliação	0	0	5	100

Detalhes do valor de itens da classificação mais ampla apresentada	0	0	5	100
Avaliação alternativa como preço corrente de mercado	0	0	5	100
Referências à informação contida em outras demonstrações ou relatórios	0	0	5	100

Fonte – Elaborado pelos autores.

O resultado mostra que nenhuma das entidades que publicaram suas Demonstrações Contábeis utilizou das Informações entre Parênteses para prestar esclarecimentos adicionais, que dessem mais visibilidade a informações relevantes ou que prestassem mais informação aos usuários das Demonstrações Contábeis.

Considerando-se que este tipo de evidenciação é previsto nas principais literaturas do assunto e que realmente são importantes para a realização de análises, pode-se inferir que a qualidade das informações colocadas à disposição da sociedade pode ser melhorada, com a adoção de Informações entre Parênteses, prevendo pelo menos os tópicos citados para análise Tabela 2.

2.4 – Notas Explicativas

A Tabela 3 contém o resultado da análise da evidenciação contábil por intermédio das Notas Explicativas elaboradas e publicadas pela as Associações Goianienses. Optou-se por considerar na análise, apenas a relação de Notas Explicativas mínimas previstas na Resolução nº. 877/00, em seu tópico 10.19.3.3:

Tabela 3: Notas Explicativas elaboradas pelas Associações

Informações das notas explicativas conforme Resolução NBC T 10.19	SIM	%	Não	%
O resumo das principais práticas contábeis	4	80	1	20
Critérios de apuração das receitas e despesas	3	60	2	40
As contribuições previdenciárias relacionadas ao INSS.	1	20	4	80
As subvenções recebidas pela entidade	1	20	4	80
Os fundos de aplicação restrita e responsabilidade desses fundos	2	40	3	60
Evidenciação dos recursos sujeitos as restrições/vinculação ao doador	2	40	3	60
Eventos subseqüentes s/ a situação financeira e os resultados futuros	0	0	5	100
Taxas de juros, datas e as garantias das obrigações em longo prazo.	2	40	3	60
Informações sobre os tipos de seguro contratados	1	20	4	80
Adequação das receitas com e sem gratuidade de forma segregada.	0	0	5	100

Fonte – Elaborado pelos autores.

O resultado determinado na Tabela 3 indica que as Associações não atendem ao mínimo previsto nas normas do Conselho Federal de Contabilidade, aplicadas ao tipo de entidade, em relação à elaboração e publicação das Notas Explicativas. Pode-se deduzir que as informações colocadas ao público são insuficientes para fins de entendimento dos números, pois as Notas Explicativas visam, sobretudo, esclarecer ao usuário informações importantes não explicitadas nas Demonstrações Contábeis. Dentre as notas obrigatórias apenas o resumo das práticas contábeis (publicado por quatro das cinco associações), bem como os critérios de apuração das receitas e despesas (publicada por três das cinco associações) tiveram maior atenção das mesmas.

Os pontos relevantes indicados na pesquisa dizem respeito às seguintes notas: contribuições ao INSS; subvenções recebidas, eventos subseqüentes, adequação das receitas com e sem gratuidade. Estas notas, com raras exceções, não foram sequer contempladas. Importante destacar a última nota, relativa à gratuidade, que tem por objetivo esclarecer o montante de impostos não recolhidos, as doações ou serviços prestados sem contrapartidas, etc.

2.5 – Quadros Suplementares

Na elaboração dos Quadros Suplementares, foi constatado que apenas 2 (duas) associações elaboraram e publicaram devida demonstração, atendendo as normas do Conselho Federal de Contabilidade, apresentando o quadro analítico de algumas contas do Ativo. Com esta análise observou-se que a evidenciação foi feita por menos da metade das Associações.

2.6 – Parecer de Auditoria

Das 5 (cinco) Associações Goianienses, constatou-se que nenhuma associação publicou o Parecer de Auditoria. A falta da publicação do Parecer de Auditoria abstem o usuário de saber qual é a opinião dos Auditores Independentes em relação a situação da entidade. Este relatório seria de suma importância aos usuários, nele os auditores iriam relatar se as Demonstrações Contábeis foram elaboradas em consonância com práticas contábeis adotadas no Brasil. Outro indicativo que se pode ter a partir deste dado é que as Associações Goianienses não contratam auditores independentes, pois, se isto acontece, certamente, identifica-se seu relatório junto as demais demonstrativos publicados.

2.7 – Relatório da Administração

O Relatório da Administração caracteriza-se como elemento de evidenciação de grande importância para os usuários, mas não foi publicado por nenhuma das Associações. Por falta deste relatório, os usuários não irão ter a informação sobre o que o conselho administrativo têm a dizer a respeito da movimentação ocorrida na entidade no período, se alcançaram o objetivo traçado para o ano em que encerrou o exercício e qual é o planejamento estratégico para o próximo ano.

2.8 – Demonstrações Complementares

A Tabela 4 contém o resultado da análise da evidenciação contábil por intermédio das demonstrações complementares elaboradas e publicadas pelas Associações Goianienses.

Tabela 4: Elaboração das Demonstrações Complementares pelas associações

São Demonstrações Complementares as seguintes:	SIM	%	Não	%
Demonstração do Fluxo de Caixa	1	20	4	80
Demonstração do Valor Adicionado	0	0	5	100
Balanço Social	0	0	5	100

Fonte – Elaborado pelos autores.

Das 5 (cinco) Associações somente 1 (uma) Associação fez a publicação da Demonstração do Fluxo de Caixa. Quanto à Demonstração do Valor Adicionado e o Balanço Social, observou-se que das 5 (cinco) Associações nenhuma fez a publicação, ou seja, mais uma vez as Associações deixaram de evidenciar informações de caráter relevante aos diversos usuários deste tipo de informação.

CONCLUSÃO

O objetivo da pesquisa foi o de se levantar o nível de evidenciação contábil adotada pelas Associações Goianienses, de forma a verificar principalmente se estas entidades têm a prática da publicação das Demonstrações Contábeis, avaliando-se de forma qualitativa os dados inseridos nestas peças, exclusivamente relativas ao exercício social do ano de 2008.

Para o desenvolvimento da pesquisa, observou-se que as Demonstrações Contábeis nas Associações Goianienses não estão sendo realizadas com base nas determinações das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas NBC T 3 do Conselho Federal de Contabilidade. Quanto à publicação das mesmas em jornais de grande circulação do Estado de Goiás, observou-se que nem todas o fazem.

O número de Associações que publicaram suas Demonstrações Contábeis pode ser considerado muito baixo, sendo de apenas 5 (cinco) relativos ao exercício social de 2008. Este aspecto pode estar relacionado às seguintes causas: a Administração destas entidades não exterioriza a importância dos dados contábeis produzidos, por isso não publicam as demonstrações; não há obrigatoriedade de publicação; custo alto para se publicar as demonstrações contábeis; dentre outros.

A título de sugestão para futuras pesquisas, enumera-se a possibilidade de se avaliar o nível de evidenciação em uma série histórica de tempo mais alongada, bem como possíveis indagações junto à Administração destas Associações, no intuito de se verificar qualitativamente o porquê do não atendimento das Normas Brasileiras de Contabilidade em sua totalidade, bem como a falta das respectivas publicações.

REFERÊNCIAS

- ALTIMEYER, Helen Yara; OLIVEIRA, Bráulio; ROSS, Erineide Sanches. *Proposta de um modelo de planejamento estratégico para instituições sem fins lucrativos*. Revista FAE, Curitiba, v. 8, N. 01 p. 69-80, jan./jun. 2005.
- AQUINO, Wagner de; SANTANA, Antonio Carlos de. *Evidenciação*. Caderno de Estudos. FIPECAFI/FEA – USP, N. 5, jun 92, pp. 15-73.
- BOSE, Mônica. *Gestão de Pessoas no Terceiro Setor*. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2004.
- BRASIL. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Princípios Fundamentais e Normas Brasileiras de Contabilidade*. Brasília: CFC, 2003.
- CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino, *Metodologia Científica* 5. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2002.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução Nº 737, de 27 de novembro de 1992. *Da Divulgação das Demonstrações Contábeis*. Presidente: Ivan Carlos Gatti. Diário Oficial da União, Brasília, 1992.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução Nº 966, de 16 de maio de 2003. *Altera itens da NBC T 10.19 - Entidades sem finalidades de lucros*. Presidente: Alcedino Gomes Barbosa. Diário Oficial da União, Brasília, 2003.
- CVM - Comissão de Valores Mobiliários. Deliberação Nº 488 de 03/10/2005. *Aprova o Pronunciamento do IBRACON NPC Nº 27. Sobre Demonstrações Contábeis Apresentação e Divulgações*.
- GOIÁS. *Jornal O Popular*. 2009.
- GOIÁS. *Jornal Diário d Manhã*, 2009.
- GUTIERRES, Kellen Alves. *Avanços e retrocessos: terceiro setor e os impasses para a construção democrática no Brasil*. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.
- HENDRIKSEN, Eldon S. e BREDÁ, Michael F. Van - *Teoria da Contabilidade*; Tradução de Antônio Zoratto Sanvicente. - São Paulo: Atlas, 1999.
- HUDSON, M. *Administrando organizações do Terceiro Setor: O desafio de administrar sem receitas*. São Paulo: Morkron Books, 2004.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Análise de Balanços*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

_____. *Teoria da Contabilidade*. 8 ed. São Paulo: Atlas, 2006.

_____. MARION, José Carlos - *Introdução à teoria da contabilidade para o nível de graduação* - São Paulo: Atlas, 1999.

_____. MARTINS, Eliseu. GELBECK, Ernesto Rubens. *Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações*. FIECAFI. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

Lei nº 6.404 de 15/12/1976. *Dispõe sobre as Sociedades por Ações*.

Novo Código Civil Lei N. 10.406/2002. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey Mandamentos, 2003.

OLAK, Paulo Arnaldo; NASCIMENTO, Diogo Toledo de. *Contabilidade por fundos aplicada as entidades sem fins lucrativos*. In: VII Congresso Brasileiro de Custos. Recife ABC, 2000.

VARGAS, Sandra Ibañes. *Uma análise dos princípios de boa governança definidos pelo IBGC nas ONGS associadas a ABONG, sediadas nas regiões sul e sudeste do Brasil*. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.

Sites consultados:

Disponível em: <http://www.terceirosetor.org.br/quemsomos/index.cfm?page=terceiro>
acessado em: 28/04/2009.

Disponível em : <http://www.portaldecontabilidade.com.br/guia/notasexplicativas.htm>
acessado em: 03/05/2009.

Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/Lei/L11638.htm
acessado em: 03/05/2009.

Disponível em: <http://www.mj.gov.br/data/Pages/MJA21B014BPTBRIE.htm> acessado em:
03/05/2009

Disponível em: <http://www.ccsa.ufpb.br/~nca/dfc.html> acessado em: 09/05/2009.