

# O RECONHECIMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES, DOAÇÕES E SUBVENÇÕES NAS ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR: UMA COMPARAÇÃO ENTRE OS US-GAAP, NORMAS DO IASB E DO CFC

CÁSSIA VANESSA OLAK ALVES  
UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

LUIZ NELSON GUEDES DE CARVALHO  
UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

VALMOR SLOMSKI  
UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

## RESUMO

Tendo em vista que as receitas são essenciais nas entidades do terceiro setor assim como nas demais empresas, pois tanto essas como aquelas precisam garantir a sua continuidade e prestar contas de seu desempenho aos provedores de recursos, diferindo apenas nos seus propósitos, este estudo tem por objetivo identificar e comparar a posição dos US-GAAP (Generally Accepted Accounting Principles), IASB (International Accounting Standard Board), e CFC (Conselho Federal de Contabilidade) quanto aos critérios de reconhecimento das contribuições, doações e subvenções nessas organizações, após o embasamento teórico do assunto, considerando a sua importância para a avaliação do desempenho dessas organizações. Para o desenvolvimento do estudo foi utilizada a técnica de pesquisa bibliográfica na coleta de dados secundários. O resultado da pesquisa mostrou falta de uniformidade dos critérios adotados pelas normas contábeis norte-americanas (US-GAAP), internacionais (IASB) e brasileiras (CFC), em especial com relação às normas do CFC. Verifica-se a necessidade de estudos voltados para esse setor e critérios uniformes de reconhecimento das receitas, que realmente contribuam para o desenvolvimento dessas entidades.

**Palavras-chave:** Terceiro setor, contribuições, doações, subvenções, normas norte-americanas de contabilidade, normas internacionais de contabilidade e normas brasileiras de contabilidade.

## 1. INTRODUÇÃO

São notórios o crescimento e a importância das entidades sem fins lucrativos na sociedade. Segundo a Gazeta Mercantil (maio 2002), essas organizações movimentam mais de US\$ 1 trilhão em investimento no mundo, sendo cerca de US\$ 10 bilhões deles no Brasil, o que equivale a 1,5% do Produto Interno Bruto (PIB).

Consoante Meringue e Barbosa (1998, p. 9), “essas organizações, que emergem da sociedade civil, vêm sendo identificadas como atores do *terceiro setor*, em contraposição a um primeiro setor, identificado com o Estado, e a um segundo setor, referido à iniciativa privada”.

Assim, essas entidades sem fins lucrativos – também denominadas de Terceiro Setor – têm por objetivo a realização de atividades sociais, pondo em prática aquelas ainda não atendidas ou deixadas sob a responsabilidade do primeiro setor.

O Governo Federal, objetivando incentivar esse segmento, tem procurado normatizá-lo, especialmente no que se refere às formas de financiamento. A Lei das Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (FERRAREZI, 2000), batizada de Lei do Terceiro Setor, é exemplo dessa preocupação. A principal finalidade desse ato normativo foi o de estimular parcerias entre o Poder Público e as entidades sem fins lucrativos, cujo objetivo ulterior é o de fomentar e executar atividades de interesse público. A Lei do Voluntariado<sup>1</sup> é outro exemplo das profundas mudanças que estão ocorrendo nesse setor.

De modo geral, as receitas nas entidades do terceiro setor constituem-se por contribuições, doações e subvenções, sendo essenciais a essas organizações assim como nas demais empresas, tanto essas como aquelas precisam garantir a sua continuidade e prestar contas de seu desempenho aos provedores de recursos, diferindo apenas nos seus propósitos.

Abordando a importância do reconhecimento da receita na contabilidade, Moraes (2002, p. 1) esclarece que “o ponto de reconhecimento e a mensuração da receita proporcionam ao usuário da informação contábil a base para a avaliação do resultado operacional da entidade e do desempenho dos seus gestores”.

Embora no Brasil, as normas e práticas contábeis relativas às entidades do terceiro setor sejam incipientes, não há dúvidas que devem prevalecer nestas instituições os Princípios Fundamentais de Contabilidade, pois conforme Olak (1996, p. 106), os mesmos regem, em linhas gerais, toda a conduta contábil aplicável a qualquer tipo de entidade, lucrativa ou não. Assim, a análise dos procedimentos contábeis deve ser efetuada à luz destes princípios.

Se assuntos como a mensuração e o reconhecimento das receitas na esfera empresarial são extremamente importantes e difíceis de serem tratados, no âmbito do terceiro setor esta também não é uma tarefa fácil.

Diante deste contexto, origina-se o problema de pesquisa: **Considerando os atuais estágios de desenvolvimento das normas contábeis norte-americanas (US-GAAP), internacionais (IASB) e brasileiras (CFC), existe uniformidade entre os critérios de reconhecimento das contribuições, doações e subvenções nas entidades do terceiro setor?**

Hendriksen e Van Breda (1999, p. 224) enfatizaram que o reconhecimento de receitas é um importante ingrediente na mensuração do desempenho empresarial. De forma análoga, esse assunto é fundamental para a avaliação do desempenho das organizações do terceiro setor. Dessa forma, justifica-se a necessidade desse estudo, tendo em vista que essas entidades também precisam garantir a sua sobrevivência e devem prestar contas de sua eficácia aos provedores dos recursos, principalmente através de suas demonstrações contábeis.

Assim, o objetivo geral deste artigo é identificar e comparar a posição dos US-GAAP (Generally Accepted Accounting Principles), normas do IASB (International Accounting Standard Board) e CFC (Conselho Federal de Contabilidade) quanto aos critérios de reconhecimento das contribuições, doações e subvenções;

## 2. METODOLOGIA DA PESQUISA

---

<sup>1</sup> Lei nº 9.608, de 18 de fevereiro de 1998.

A busca das respostas ao problema levantado se dará através da técnica de pesquisa bibliográfica na coleta de dados secundários, ou seja, aqueles “[...] já coletados, que se encontram organizados em arquivos, banco de dados, anuários estatísticos, relatórios etc.” (Martins e Lintz, 2000, p. 45).

Martins (2002, p. 35) caracteriza da seguinte forma a pesquisa bibliográfica: "trata-se de um estudo para conhecer as contribuições científicas sobre determinado assunto. Tem como objetivo recolher, selecionar, analisar e interpretar as contribuições teóricas já existentes sobre determinado assunto”.

Segundo Manzo (apud MARCONI e LAKATOS, 2003, p. 183), a bibliografia pertinente “oferece meios para definir, resolver, não somente problemas já conhecidos, como também explorar novas áreas onde os problemas não se cristalizaram suficientemente”.

Embora a citada comparação atenda aos objetivos desta pesquisa, ressalta-se como limitação a esse estudo, a não consideração de outras fontes das normas contábeis brasileiras, como a Lei 6.404/76, a CVM (Comissão de Valores Mobiliários), o IBRACON (Instituto Brasileiro de Auditores Independentes) e o Regulamento do Imposto de Renda. Assim, estudos posteriores são necessários.

### **3. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA**

Para que o reconhecimento de receitas possa ser discutido no âmbito do terceiro setor, faz-se necessário entendê-lo à luz da teoria contábil. Além disso, conforme Hendriksen e Van Breda (1999, p. 225), para que as receitas sejam reconhecidas, antes elas devem ser mensuradas e definidas.

#### **3.1. Definições de Receita**

Uma definição deve caracterizar a essência ou a natureza da receita, entretanto, de modo geral, as definições abordam questões relativas à mensuração e ao reconhecimento das receitas em detrimento da natureza das mesmas.

Hendriksen e Van Breda (1999) analisam as definições de receita sobre três enfoques: a receita como um produto, como um fluxo de saída ou como um fluxo de entrada. Segundo os autores, as definições de receita como um produto da empresa é superior ao conceito de fluxo de saída e este é superior ao de fluxo de entrada, pois a definição não pode restringir assuntos como o reconhecimento e a mensuração, devendo ser neutra em relação aos mesmos.

Segundo Paton e Littleton (apud HENDRIKSEN e VAN Breda, 1999, p. 224), a receita é definida como um “produto da empresa”, ou seja, a empresa cria bens e serviços durante um período, e essa criação é denominada de produto.

No entanto, para a American Accounting Association - AAA (apud HENDRIKSEN e VAN Breda, 1999, p. 224) esse produto da empresa só poderá ser chamado de receita se transferido aos clientes, num enfoque de fluxo de saída. As definições sob esse ponto de vista são criticadas, pois o reconhecimento da receita pode ocorrer antes da efetiva transferência do produto ao cliente, como no caso dos contratos a longo prazo.

O Financial Accounting Standard Board -FASB definiu receitas como:

[...] entradas ou outros aumentos de ativos de uma entidade, ou liquidação de seus passivos (ou ambos), decorrentes da entrega ou produção de bens, prestação de serviços, ou outras atividades correspondentes a operações normais ou principais da entidade. (FASB *apud* HENDRIKSEN e VAN BREDA, 1999, p. 224).

Nesta definição as receitas são tratadas como um fluxo de entrada, confundindo o produto com o pagamento pelo mesmo, além disso, de acordo com Hendriksen e Van Breda, os ativos podem aumentar e os passivos podem diminuir por vários motivos, nos quais a geração de receita é apenas um.

Neste mesmo enfoque está a definição do International Accounting Standard Board - IASB ao definir receita sob a forma de entrada de recursos:

Receita é a entrada bruta de benefícios econômicos durante o período, no curso normal das atividades-fim de uma entidade, quando tais entradas resultam em aumento do patrimônio líquido, excluídos aqueles que decorrem de contribuições dos acionistas/quotistas. (IASB, 2002, p. 333).

Kam, para chegar a definição de receita, identifica dois fluxos que estão ligados as operações da empresa: o fluxo físico e o fluxo monetário. O primeiro refere-se ao evento da produção e venda do produto; o segundo, que de acordo com o autor constitui a essência da receita, envolve o evento de aumento de valor na firma (devido ao fluxo físico). Dessa forma, a “receita refere-se ao evento monetário de aumento de valor do ativo, devido ao evento físico de produção ou venda de produtos ou serviços” (KAM, 1986, p. 174, tradução nossa).

Algumas definições são concebidas em função do efeito da receita sobre o patrimônio dos acionistas, como a do Instituto Brasileiro de Auditores Independentes (IBRACON, 1994, p. 112) e a do American Institute of Certified Public Accountants - AICPA no Accounting Principles Board - APB nº 4:

aumentos brutos de ativos ou reduções brutas de passivos, reconhecidos e medidos em conformidade com princípios contábeis geralmente aceitos, que resultam daqueles tipos de atividades com fins lucrativos... de uma empresa, e que podem alterar o patrimônio dos proprietários... (APB *apud* HENDRIKSEN e VAN BREDA, 1999, p. 225)

As críticas a esta definição, conforme Hendriksen e Van Breda (1999, p. 255) referem-se ao fato de que a mesma não caracteriza a natureza da receita, mas apenas a relaciona à escrituração por partidas dobradas.

O Conselho Federal de Contabilidade - CFC trata apenas de questões relativas ao reconhecimento da receita, não a definindo.

Sprouse e Moonitz (*apud* IUDICÍBUS, 2000, p. 152) colocaram que a “receita de uma empresa durante um período de tempo representa uma mensuração do valor de troca dos produtos (bens ou serviços) de uma empresa durante aquele período”. São abordadas nesta definição questões relativas a mensuração das receitas, mas é importante destacar que para haver receita, o mercado deve conferir um valor de troca ao produto, ou seja, a empresa pode transformar a matéria-prima pela mão-de-obra, equipamentos, incorrer em custos, manipular fatores, mas se o mercado não validar o seu esforço não existirá receita.

Neste contexto, está a definição de Iudicibus:

Receita é a expressão monetária, validada pelo mercado, do agregado de bens e serviços da entidade, em sentido amplo (em determinado período de tempo), e que provoca um acréscimo concomitante no ativo e no patrimônio líquido, considerado separadamente da diminuição do ativo (ou do acréscimo do passivo) e do patrimônio líquido provocados pelo esforço em produzir tal receita. (IUDICÍBUS, 2000, p. 155).

Destaca-se nesta definição o enfoque da receita como produto, neutro quanto a questões de mensuração e reconhecimento, observando-se, entretanto, que esse produto deve ser expresso monetariamente e validado pelo mercado.

Como pode ser verificado, algumas definições restringem-se basicamente às atividades empresariais. O próprio IBRACON (1994, p.112) ao definir receita ressaltou que a mesma se restringia “genericamente às atividades de empresas comerciais e industriais, não abrangendo, conseqüentemente, as empresas que exploram recursos naturais, transportes, e outras entidades, inclusive as sem fins lucrativos” (grifo nosso).

Assim, seria adequado questionar se as definições devem ser abrangentes ou devem contemplar entidades ou atividades específicas.

### 3.2. Mensuração da Receita

Para Hendriksen e Van Breda (1999, p. 226, grifo nosso) “a receita, independentemente de como seja definida, deve ser medida, em termos ideais, pelo valor de troca do produto ou serviço da empresa”.

Ainda segundo os autores, este valor de troca seria o equivalente a caixa ou o valor presente de direitos monetários, e em muitos casos, este valor é o preço estipulado com o cliente numa transação a vista.

Ao tratar do assunto, o IASB (2002, p. 333, grifo nosso) coloca que “a receita deve ser quantificada pelo valor justo do montante recebido ou a receber”.

O IASB (2002, p. 333) ainda define o termo valor justo como “o montante pelo qual um ativo pode ser permutado, ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras do assunto e dispostas a negociar numa transação sem favorecimentos”.

No âmbito do terceiro setor, as subvenções governamentais tratadas pelo IASB na norma internacional de contabilidade IAS 20 (IASB, 2002, p. 462) também deverão ser mensuradas pelo valor justo. As normas contábeis norte-americanas ao abordar as contribuições no Statement of Financial Accounting Standard - SFAS 116 (DELANEY *et al*, 2002, p. 1021), ressaltam que as mesmas devem ser mensuradas pelo *fair value* (valor justo) dos ativos contribuídos. E ainda segundo o Conselho Federal de Contabilidade, as doações devem ser mensuradas a valor de mercado (CONSELHO, 2000, p. 51).

### 3.3. Reconhecimento da Receita

O reconhecimento da receita diz respeito a quando ela ocorre e, portanto deve ser registrada ou incorporada nas Demonstrações Contábeis. Na Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade (apud FIPECAFI, 2003, p.42) este assunto é abordado no Princípio da Realização da Receita.

O entendimento do FASB sobre o assunto, exposto por Hendriksen e Van Breda (1999, p. 227), diz que a receita deve ser reconhecida quando for: a) Obtida; b) Realizada ou Realizável. Portanto, a primeira questão que deve ser respondida é: Quando a receita é obtida?

Os autores observam que a obtenção de receita, do ponto de vista econômico, é um processo contínuo, ou seja:

O produto da empresa emerge gradativamente, à medida que as matérias-primas são reunidas e transformadas ou processadas pela aplicação de mão de obra e equipamento. O transporte de matérias-primas à fábrica, e do produto final ao mercado, também fazem parte do processo de obtenção de resultado, num sentido econômico. (HENDRIKSEN e VAN BREDA, 1999, p. 227).

Deste modo, se a obtenção de receita é um processo contínuo, o seu reconhecimento também deveria ser feito de forma contínua.

Hartman *et al* exemplificaram esta questão da seguinte forma:

As atividades de criação de valor de uma empresa podem ser comparadas a uma caixa preta de um mágico: você vê o que entra (fatores de produção, mão-de-obra, matéria-prima e capital) e você também vê o que sai (produto acabado a ser vendido). Entretanto a venda não é o processo de agregação de valor, mas apenas confirma o valor que foi agregado durante o processo de produção. O processo é considerado uma caixa preta, pois não sabemos o que ocorre dentro dele. (HARTMAN *et al* *apud* CARVALHO, REIS e CASTRO NETO, 2003, p. 5).

No entanto, conforme Hendriksen e Van Breda (1999, p. 227), “o custo de acumulação contínua de receitas impede o uso universal do reconhecimento contínuo na prática. Em vez disto, os contadores têm buscado o único momento no qual se pode dizer que uma receita foi legitimamente obtida”.

Em geral, o momento escolhido é o da transferência dos produtos ou serviços ao cliente, coincidente, muitas vezes, com o ponto de venda, como se verifica no enunciado do Princípio da Realização da Receita, constante da Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade. No entanto, a escolha deste momento atende a algumas condições que devem ser observadas.

Para alguns autores a receita é obtida quando as atividades econômicas básicas são concluídas, sendo sua mensuração verificável e isenta de distorções.

Uma alternativa a este enfoque é o conceito de evento crítico, que diz que a receita deve ser reconhecida quando a decisão mais crítica é tomada ou a tarefa mais difícil cumprida.

Um outro aspecto abordado pelo FASB para reconhecimento da receita diz respeito à realização. Genericamente, este termo significa o registro da receita quando validada por uma venda.

Entretanto, segundo o FASB, a palavra “realização” pode causar certa confusão com relação ao momento do registro da receita em si e o recebimento do dinheiro ou direito monetário. Assim, o FASB preferiu adotar o termo reconhecimento para designar o momento específico de registro do elemento e reservou o termo realização para o “processo de conversão de recursos e direitos não monetários em dinheiro” (SFAC 6 § 143 *apud* HENDRIKSEN e VAN BREDA, 1999, p. 228). Portanto, uma das condições para o reconhecimento da receita segundo o FASB, é a capacidade de realização, ou seja, a capacidade de converter direitos em dinheiro.

Em suma, com base no Hendriksen e Van Breda (1999) e Iudícibus (2000), as seguintes condições devem ser observadas quando do reconhecimento das receitas:

- a) A empresa deve ter acrescentado valor ao seu produto, ou seja, a maior parte do esforço em obter receita já deve ter sido desenvolvido;

- b) O nível da receita deve ser mensurável, sendo a mensuração verificável e relativamente isenta de distorções, ou seja, deve existir valor objetivo de mercado para a transação;
- c) As despesas correspondentes devem ser estimadas com grau razoável de precisão.

A escolha do momento da transferência, como sendo o ponto usual de reconhecimento da receita, deve-se ao fato de que no mesmo as condições acima são atendidas de forma satisfatória. Entretanto, existem outros momentos, nos quais os critérios básicos de reconhecimento de receita são satisfeitos.

É o caso do reconhecimento da receita durante a produção, como ocorre nos contratos a longo prazo; no serviços de auditoria, consultoria, aluguéis, juros, onde a receita é reconhecida na proporção do tempo transcorrido; ou ainda nos casos de crescimento natural (gado, reservas florestais), no processo de envelhecimento (vinho) onde a receita é reconhecida por valoração dos estoques.

Outro momento possível para o reconhecimento da receita é na conclusão da produção, como no caso dos metais preciosos ou produtos agrícolas, onde, de forma similar ao crescimento natural, a receita é reconhecida por valoração dos estoques.

A receita pode também ser registrada após a venda, quando o recebimento for à etapa mais difícil no processo, exemplificado por algumas vendas a prestação, ou quando for impossível avaliar um ativo recebido em troca da venda.

### **3.4. Contribuições, Doações e Subvenções**

Nas entidades sem fins lucrativos, de forma genérica, a constituição, manutenção e ampliação do patrimônio ocorrem por contribuições, doações e subvenções. Portanto, para que se proceda ao estudo comparativo sobre os critérios e procedimentos específicos de reconhecimento dessas receitas, adotados pelos US-GAAP, IASB e CFC, faz-se necessário o entendimento do que vem a ser cada uma delas.

Olak definiu as contribuições em questão como:

[...] recursos pecuniários oriundos de associados e outros indivíduos ou empresas que se comprometem, periodicamente, [...] contribuir com determinada quantia, pré-fixada ou não, para manutenção da entidade ou para execução de uma obra, um projeto ou atividade específicos. (OLAK, 1999, p. 82).

O autor ainda esclarece que essas contribuições podem proceder de pessoas ou empresas filiadas à entidade (associados), ou podem ser originárias de pessoas ou empresas estranhas ao quadro social da entidade (não associados) que, por motivos diversos, resolvem contribuir periodicamente com a instituição, neste último caso, as contribuições são voluntárias e espontâneas.

As contribuições foram definidas pelo Conselho Federal de Contabilidade - CFC, como sendo:

[...] as transferências derivadas da lei orçamentária e concedidas por entes governamentais a autarquias e a entidades sem fins lucrativos, destinadas à aplicação em custeio e manutenção destas, sem contrapartida direta do beneficiário dos recursos em bens e serviços, ou determinadas por lei especial anterior para o atendimento de investimentos em inversões financeiras. (BRASIL, NBC T 10.16).

Nesta definição as contribuições ficaram restritas a transferências concedidas por entes governamentais, não abrangendo aquelas provenientes de terceiros.

De acordo com os US-GAAP, contribuição é:

Uma transferência voluntária e incondicional de ativos para uma entidade (a beneficiária) de outra entidade que não espera receber valor em troca e não age como um proprietário (o doador). Uma contribuição também pode ter a forma de liquidação ao cancelamento dos passivos do beneficiário. (DELANEY *et al*, 2002, p. 1017, tradução nossa).

Portanto, nesta definição, ressalta-se a contribuição como uma transferência voluntária, incondicional e não recíproca.

O Código Civil Brasileiro no artigo 538 (BRASIL, Lei nº 10.406, 2002) define doação como “o contrato em que uma pessoa, por liberdade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra”.

As doações foram definidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (BRASIL, NBC T 10.16) como sendo “transferências gratuitas, em caráter definitivo, de recursos financeiros ou do direito de propriedade de bens móveis e imóveis, com as finalidades de custeio, investimentos e imobilizações, sem contrapartida do beneficiário dos recursos”.

Outro aspecto importante a ser analisado, à luz do direito civil, diz respeito àquelas doações livres de quaisquer restrições e as doações com cláusulas restritivas temporárias ou permanentes.

Essas restrições temporárias impostas pelo doador foram definidas nos US-GAAP (DELANEY *et al*, 2002, p. 1017), como uma “restrição que expirará (se satisfeita) ou por uma ação da organização (tal como o uso dos recursos para o propósito descrito pelo doador) ou pelo tempo transcorrido”. (tradução nossa) Ainda segundo os US-GAAP, “uma restrição permanente nunca expira. Em vez disso, ela requer que os recursos doados sejam mantidos permanentemente, embora se admita que a organização gaste o resultado ou use os outros benefícios econômicos gerados por esses recursos”. (tradução nossa).

Essas restrições, abordadas nos US-GAAP, referem-se a contribuições de modo geral, não havendo, nesse caso, distinção entre contribuições e doações. Para fins da definição do momento do reconhecimento, é muito importante que se diferencie as restrições impostas pelo doador das condições impostas pelo mesmo.

Uma condição estipulada pelo doador refere-se a “um evento futuro e incerto cuja ocorrência ou não dá ao doador o direito reaver os recursos transferidos ou desobriga o mesmo da transferência de ativos no futuro”. (DELANEY *et al*, 2002, p. 1017, tradução nossa).

De forma geral, as subvenções são a maior fonte de receita para muitas entidades sem fins lucrativos não governamentais.

Para o IASB (2002, p. 462) as subvenções governamentais “consistem em ajuda governamental sob a forma de transferência de recursos a uma entidade, em retribuição ao cumprimento, passado ou futuro, de certas condições referentes às atividades operacionais da entidade”. Além disso, são excluídas aquelas subvenções que não podem ser razoavelmente quantificadas em dinheiro.

Para o IASB, a forma de concessão de recursos não é necessariamente em dinheiro, podendo ser também uma redução de um passivo com o governo, ou ainda, a subvenção pode tomar a forma de um ativo não monetário. No entanto, “a maneira pela qual uma subvenção é

recebida não afeta o método contábil a ser adotado em relação à subvenção”. (IASB, 2002, p. 463).

As subvenções foram definidas pelo CFC como:

[...] as transferências derivadas da lei orçamentária e concedidas por órgãos de setor público a entidades, públicas ou privadas, com o objetivo de cobrir despesas com a manutenção e custeio destas, caracterizadas ou não pela contraprestação de bens e serviços da beneficiária dos recursos. (BRASIL, NBC T 10.16).

O CFC ainda diferencia as sociais das econômicas, sendo as primeiras destinadas as entidades sem fins lucrativos, para estimular a prestação de serviços essenciais.

Basicamente, esta definição dada pelo CFC para subvenção distingue-se da definição de contribuição quanto a sua finalidade, ou seja, a primeira não atende a despesas de capital, mas de custeio.

No entanto, consoante a Olak (1996, p. 92) as subvenções podem ser divididas em ordinárias e extraordinárias, sendo as primeiras recebidas periodicamente para atender às despesas de manutenção e conservação do patrimônio, e as extraordinárias são recebidas esporadicamente para atender finalidades específicas.

#### 4. RESULTADOS E DISCUSSÕES: COMPARAÇÃO ENTRE US-GAAP/IASB/CFC

Como as normas contábeis norte-americanas são caracterizadas por área, existem normas específicas para as entidades sem fins lucrativos, o que não ocorre com as normas internacionais.

A norma internacional de contabilidade IAS 18, que trata do reconhecimento da receita, deve ser aplicada na contabilização de receitas decorrentes da venda de mercadorias, da prestação de serviços e de juros, royalties e dividendos.

É apresentada na figura a seguir, a fonte das normas contábeis norte-americanas (US-GAAP), internacionais (IASB) e brasileiras (CFC), referente aos critérios de reconhecimento das contribuições, doações e subvenções nas entidades sem fins lucrativos.

US-GAAP	IASB	CFC
SFAS 116, Accounting for Contributions Received and Contributions Made	IAS 20, Contabilidade de Concessões Governamentais e Divulgação de Assistência Governamental, reformulada em 1994.	Resolução CFC nº 750, de 29 de dezembro de 1993, Art. 9º, § 3º, item IV.
SFAS 117, Financial Statements of Not-for-Profit Organizations	-	NBC T 10.19, Entidades sem Fins Lucrativos.
-	-	NBC T 10.18 Entidades Sindicais e Associações de Classe.
-	-	NBC T 10.16, Entidades que recebem Subvenções, Contribuições, Auxílios e Doações.
-	-	NBC T 10.4, Fundações.

**Figura 1 - Fonte das normas contábeis US-GAAP/IASB/CFC –  
Contribuições, Doações e Subvenções.**

Nas normas contábeis norte-americanas, o reconhecimento das contribuições é abordado de forma específica no SFAS 116, que trata da contabilidade para contribuições recebidas e contribuições geradas e no SFAS 117, que estabelece normas para as demonstrações financeiras publicadas pelas organizações sem fins lucrativos.

Segundo o SFAS 116, as contribuições devem ser reconhecidas como receita no momento em que são feitas.

O momento do reconhecimento não é alterado pelas restrições impostas pelo doador, a existência ou não das mesmas irá afetar apenas a classificação das contribuições como um aumento nos ativos líquidos permanentemente ou temporariamente restritos ou irrestritos.

Para melhor entendimento do assunto em questão, o ativo líquido é definido (DELANEY *et al*, 2002, p. 1018) como o valor residual nos ativos das organizações sem fins lucrativos que permanecer após a dedução de seus passivos, e esses ativos líquidos são divididos em três classes, em função da natureza e existência das restrições impostas pelo doador, a saber:

- a) Ativo líquido permanentemente restrito: resulta das contribuições e outras afluências de recursos que estão sujeitas a restrições permanentes impostas pelo doador.
- b) Ativo líquido temporariamente restrito: resulta das contribuições e outras afluências de recursos que estão sujeitas a restrições temporárias impostas pelo doador.
- c) Ativo líquido irrestrito: é a porção dos ativos líquidos que não está sujeita a restrições permanentes ou temporárias.

Diferentemente das restrições, as condições impostas pelo doador afetam o momento do reconhecimento.

Como foi visto no tópico anterior, de acordo com os US-GAAP, a contribuição é uma transferência voluntária, incondicional e não recíproca, portanto, uma transferência de ativo sujeita a condições impostas pelo doador não é uma contribuição ainda, embora possa vir a ser no futuro.

Dessa forma, as transferências condicionais apenas serão reconhecidas como receitas quando as condições forem substancialmente cumpridas; entretanto, elas devem ser evidenciadas em notas explicativas. Além disso, se as estipulações do doador não forem claras e gerarem dúvidas que não puderem ser resolvidas, uma transferência pode ser presumida como condicional.

Em conformidade aos critérios abordados para o reconhecimento das receitas, as promessas incondicionais de “doação” em dinheiro ou de outros ativos, são reconhecidas quando a promessa é feita e recebida, desde que exista evidência suficiente na forma de documentação verificável. Nesses casos, a mensuração se dá pelo valor presente de fluxos futuros de caixa.

Como já explicitado, diferentemente das normas norte-americanas, não existe normatização internacional específica para as entidades sem fins lucrativos, entretanto a IAS 20 trata da contabilidade de concessões governamentais e divulgação de assistência governamental. Neste contexto, considerando as subvenções como uma das principais fontes

de receita de muitas dessas organizações não governamentais, está norma abrange também essas entidades.

Sobre o reconhecimento dessas subvenções a IAS 20 (IASB 2000, p. 463) observa que:

As subvenções governamentais, inclusive as não monetárias avaliadas pelo seu valor justo, não devem ser reconhecidas até que exista razoável segurança de que:

- a. a entidade cumprirá as condições vinculadas à subvenção; e
- b. as subvenções serão recebidas.

Ressalta-se que o IASB não vincula o reconhecimento das subvenções ao seu recebimento, ou seja, deve haver razoável segurança de que as subvenções serão recebidas, em conformidade ao regime de competência, além disso, é evidenciada a questão das condições vinculadas à subvenção.

Dessa forma, pode ocorrer o recebimento da subvenção e não o reconhecimento, pois conforme o IASB (2002, p. 463), este recebimento “não constitui por si só uma evidência conclusiva de que as condições impostas pela subvenção foram ou serão cumpridas”.

Além disso, o IASB ressalta a importância da observância do regime de competência ao observar que:

O reconhecimento da receita das subvenções governamentais na ocasião do seu recebimento não está de acordo com o pressuposto do regime de competência [...] e seria aceitável somente se não houvesse nenhuma base para atribuir a subvenção a períodos diversos daquele em que a subvenção foi recebida. (IASB, 2002, p. 464).

O Conselho Federal de Contabilidade aprovou a NBC T 10.19, através da resolução nº 877/00 de 18 de abril de 2000, que trata de aspectos contábeis específicos nas entidades sem fins lucrativos, especificando que nestas entidades as receitas devem ser reconhecidas mensalmente, respeitando os Princípios Fundamentais de Contabilidade, em especial os Princípios da Oportunidade e da Competência.

Segundo o Princípio da Competência, tratado na Resolução CFC nº 750 de 29 de dezembro de 1993, as receitas são reconhecidas:

I - nas transações com terceiros, quando estes efetuarem o pagamento ou assumirem compromisso firme de efetivá-lo, quer pela investidora na propriedade de bens anteriormente pertencentes à ENTIDADE, quer pela fruição de serviços por esta prestados;

II - quando da extinção, parcial ou total, de um passivo, qualquer que seja o motivo, sem o desaparecimento concomitante de um ativo de valor igual ou maior;

III - pela geração natural de novos ativos, independentemente da intervenção de terceiros;

IV - no recebimento efetivo de doações e subvenções (CONSELHO, 2000, p. 33, grifo nosso).

Ressalta-se, no enunciado do CFC, que as doações e subvenções serão reconhecidas como receitas quando do seu efetivo recebimento, portanto o regime adotado é o de caixa.

Ao tratar desta questão, Olak e Nascimento (2000, p. 6) esclarecem que neste caso, o reconhecimento e o recebimento, para o CFC, devem ser coincidentes. Os autores ainda explanam que essa posição normativa é até compreensível e aceitável:

“se consideradas as definições de ‘doações e subvenções’ isso por não haver, na maioria dos casos, formalidades contratuais (em termos jurídicos) entre a entidade e os subventores e doadores. O legislador levou em consideração outro princípio

contábil, o da Prudência. O excesso de formalismo nesses casos é evidente.” (OLAK e NASCIMENTO, 2000, p. 6).

A qualidade das informações não deve ser comprometida pelo “excesso de formalismo”, as doações, contribuições e subvenções devem ser reconhecidas pelo princípio da competência.

Entretanto, a NBC T 10.4 aprovada pela Resolução nº 837/99, que trata dos aspectos contábeis específicos em fundações, rege que as receitas de doações e contribuições para custeio são consideradas realizadas quando da emissão da nota de empenho ou da comunicação dos doadores, conforme o caso, devendo ser apropriadas em bases mensais, de acordo com os períodos a serem beneficiados, quando estes forem identificáveis. Dessa forma verifica-se, no caso específico dessa norma, o regime de competência e não de caixa.

Através da Resolução nº 922/01, o Conselho Federal de Contabilidade aprovou a NBC T 10.16 que trata das entidades que recebem subvenções, contribuições, auxílios e doações. Esta norma além de definir os termos em questão, versa também sobre o registro contábil dos mesmos, sendo que o conteúdo desse último assunto está sintetizado na figura a seguir:

<b>TRANSFERÊNCIAS DE RECURSOS</b>	<b>FINALIDADE</b>	<b>CLASSIFICAÇÃO NA ENTIDADE RECEBEDORA</b>
<b>Subvenção</b> com ou sem contraprestação direta de bens ou serviços	-	Receita
<b>Contribuição</b> com ou sem contraprestação direta de bens ou serviços	-	Receita
<b>Auxílios ou contribuições</b>	Despesas de Capital	Reserva de Capital (Patrimônio Social)
<b>Doações financeiras</b>	Para custeio	Receita
<b>Doações</b>	Para investimentos e imobilizações	Patrimônio Social

**Figura 2 – Classificação das subvenções, contribuições, auxílios e doações na entidade recebedora de acordo com a NBC T 10.16 do CFC.**

Além disso, a referida norma diz que essas transferências devem ser contabilizadas em conta de compensação, enquanto perdurar a responsabilidade da entidade beneficiária dos recursos, evidenciando em notas explicativas os recursos recebidos sujeitos a restrições ou vinculações por parte dos doadores.

Na verdade, esta norma (no item registro contábil das subvenções, contribuições, auxílios e doações) tratou da classificação desses recursos na entidade que os recebe, não versando especificamente sobre o momento do reconhecimento dessas receitas, tendo em vista, por exemplo, as restrições ou condições impostas pelo doador, como foi abordado nos US-GAAP e pelo IASB.

Em geral, a questão da classificação é tratada na literatura sob dois enfoques: o enfoque de capital (onde as doações e subvenções são creditadas diretamente ao patrimônio dos acionistas), e o enfoque de receita (Demonstração do Resultado). Segundo a Lei das Sociedades Anônimas (Lei nº 6.404/76, art. 182 § 1º), por exemplo, as doações e subvenções para investimento são classificadas como reservas de capital. Hendriksen e Van Breda (1999, p. 226) vinculam a doação à intenção do doador, as circunstâncias da doação e a definição de lucro que se adote. Já para o IASB (2002, p. 463) “as subvenções governamentais devem ser reconhecidas na demonstração do resultado [...], para serem confrontadas com os respectivos custos aos quais elas se destinam a compensar”.

Sinteticamente, a figura seguinte demonstra a comparação entre os critérios de reconhecimento das contribuições, doações e subvenções adotados pelos US-GAAP, IASB e CFC, nas entidades sem fins lucrativos.

US-GAAP		
CONTRIBUIÇÕES	DOAÇÕES	SUBVENÇÕES
Reconhecimento no momento em que são feitas (Competência).		
<b>Restrições</b>		
Não alteram o momento do reconhecimento	-	-
<b>Condições</b>		
Afetam o momento do reconhecimento		
IASB		
		Reconhecimento quando houver razoável segurança de que a entidade cumprirá as <u>condições</u> vinculadas à subvenção; e de que as subvenções <u>serão recebidas</u> (competência).
-	-	
CFC		
Resolução 750/93 que trata dos Princípios Fundamentais de Contabilidade: Reconhecimento das contribuições, doações e subvenções quando do recebimento efetivo (caixa). NBC T 10.4 que trata dos aspectos contábeis específicos em fundações: Regime de competência.		

**Figura 3 – Comparação US-GAAP/IASB/CFC – Reconhecimento das Contribuições, Doações e Subvenções**

Verifica-se na figura 3 a falta de uniformidade entre os critérios de reconhecimento das contribuições, doações e subvenções adotados pelos US-GAAP, IASB e CFC, principalmente com relação às normas do CFC, onde há contradição na legislação, onde ora o regime adotado é o de caixa, ora o de competência.

Destaca-se também a normatização dos US-GAAP, onde há maior detalhamento com relação às restrições e condições impostas pelo doador, sendo que essas últimas devem ser consideradas quando da definição do momento do reconhecimento.

Observa-se maior uniformidade entre as normas contábeis norte-americanas (US-GAAP) e as internacionais (IASB), considerando que ambas primam pelo regime de competência e abordam a questão relativa as condições impostas quando do reconhecimento. No entanto, o IASB não possui uma normatização específica voltada para as entidades sem fins lucrativos, como ocorre nos US-GAAP, tratando apenas das subvenções governamentais.

## 5. CONCLUSÃO

O reconhecimento das receitas nas entidades do terceiro setor é fundamental para a avaliação do seu desempenho, considerando que como nas empresas com fins lucrativos, essas organizações devem administrar bem os recursos que lhe foram confiados, prestando contas à comunidade.

Neste trabalho verificou-se que as normas contábeis norte-americanas (US-GAAP), internacionais (IASB) e brasileiras (CFC), relativas ao reconhecimento das contribuições, doações e subvenções, não são uniformes.

Maior detalhamento pode ser verificado nos US-GAAP, que tratam do reconhecimento das receitas no âmbito do terceiro setor, considerando as restrições e as condições impostas pelo doador quando do reconhecimento das contribuições, zelando pelo regime de competência.

Há uma maior uniformidade entre as normas norte-americanas e as internacionais, pois o IASB também não vincula o reconhecimento das subvenções ao seu recebimento, em conformidade ao regime de competência, além disso, é evidenciada a questão das condições vinculadas à subvenção.

Já o CFC, ao tratar dos Princípios Fundamentais de Contabilidade, aborda o reconhecimento das contribuições, doações e subvenções pelo regime de caixa.

Observa-se a necessidade de estudos voltados para esse setor e critérios uniformes de reconhecimento das receitas, que realmente contribuam para o desenvolvimento dessas entidades.

## BIBLIOGRAFIA

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 10.16. Entidades que recebem subvenções, contribuições, auxílios e doações. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/Legislacao/Default.asp>. Acesso em: 13 novembro 2003.

BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. *Diário Oficial da União*. Poder Executivo, Brasília, DF, 11 jan. 2002, p. 1.

CARVALHO, Ronaldo Fróes de; REIS, Camilo Lellis; CASTRO NETO, José Luis de. *Considerações sobre o reconhecimento da receita: Um enfoque nas formas aceitas pelos Princípios Fundamentais de Contabilidade*. Disponível em: <http://revista.faanac.edu.br>. Acesso em: 23 setembro 2003.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Princípios Fundamentais de Contabilidade e Normas Brasileiras de Contabilidade*. 2ª ed. Brasília: CFC, 2000.

DELANEY, Patrick R. et al. *GAAP 2002: Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles 2002*. New York: John Wiley & Sons, 2002.

DRUCKER, Peter Ferdinand. *Administração de Organizações Sem fins Lucrativos. Princípios e Práticas*. 3ª ed. São Paulo, Pioneira, 1995.

FERRAREZI, Elisabet. *OSCIP – Organização da sociedade civil de interesse público: a lei 9.790/99 como alternativa para o terceiro setor*. Brasília: Comunidade Solidária, 2000.

FIPECAFI Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras FEA/USP. *Manual de Contabilidade das sociedades por ações: aplicável às demais sociedades*. 6º ed. São Paulo: Atlas, 2003.

GAZETA MERCANTIL. Caderno de Empresas. São Paulo, maio de 2002.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael F. *Teoria da Contabilidade*. São Paulo: Atlas, 1999.

IASB – INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. *Normas internacionais de contabilidade 2001*. São Paulo: IBRACON, 2002.

IBRACON - INSTITUTO BRASILEIRO DE CONTADORES. *Princípios Contábeis*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1994.

- IUDICÍBUS, Sérgio de. *Teoria da Contabilidade*. São Paulo: Atlas, 2000.
- KAM, Vernon. *Accounting theory*. New York: Wiley, c1986.
- MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. *Fundamentos da Metodologia Científica*. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- MARTINS, Gilberto de Andrade. *Manual para Elaboração de Monografias e Dissertações*. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- MARTINS, Gilberto de Andrade; LINTZ, Alexandre. *Guia para Elaboração de Monografias e Trabalhos de Conclusão de Curso*. São Paulo: Atlas, 2000.
- MEREGE, Luiz Carlos; BARBOSA, Maria Nazaré Lins. *Terceiro Setor. Reflexões sobre o marco Legal*. São Paulo: FVG, 1998.
- MORAES, Romildo de Oliveira. *Reconhecimento de Receita em Empresas Brasileiras: Uma comparação com os US-GAAP e as Normas do IASB*. 2002. 193p. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.
- MOST, Kenneth S. *Accounting Theory*. Columbus, Ohio: Grid Inc., 1977.
- OLAK, Paulo Arnaldo. *Bases para a eficácia na aplicação do contrato de gestão nas organizações sociais brasileiras*. 2000. 234p. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.
- \_\_\_\_\_. *Contabilidade de Entidades sem Fins Lucrativos não Governamentais*. 1996. 273p. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.
- OLAK, Paulo Arnaldo; NASCIMENTO, Diogo Toledo. *Mensuração e Reconhecimento do Resultado Econômico nas Entidades sem Fins Lucrativos (Terceiro Setor)*. In: ENANPAD 2000, 24, 2000, Florianópolis. Disponível em: [http://www.anpad.org.br/frame\\_enanpad2000.html](http://www.anpad.org.br/frame_enanpad2000.html). Acesso em: 13 novembro 2003.
- SILVA, Alexandre dos Santos. *Análise das Formas de Reconhecimento da Receita na Contabilidade: um Enfoque ao Conceito Econômico de Lucro*. 2000. 308p. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.