

NÍVEL DE CONFORMIDADE COM A ITG 2002 (R1) PELAS ORGANIZAÇÕES NÃO GOVERNAMENTAIS ASSOCIADAS À ABONG

ITG 2002 (R1) COMPLIANCE LEVAL BY ABONG NON-GOVERNMENTAL ORGZANIZATIONS

JACQUELINE LARISSA PEREIRA DE MELO

Graduada em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Pernambuco. E-mail:

jacqueline.larissamelo@gmail.com

ELAYNE PATRÍCIA RIBEIRO DE SANTANA AZEVEDO

Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Pernambuco. E-mail:

elayne_rsantana@hotmail.com

Endereço: Av. Prof. Moraes Rego, 1235 - Cidade Universitária, Recife - PE, 50670-901

Resumo: Em meio a um cenário econômico difícil têm-se a importância das entidades sem fins lucrativos visando atender as necessidades de interesse público fornecendo serviços essenciais como, por exemplo, saúde e educação a sociedade, além de empregar um número crescente da população. Porém, o déficit econômico prejudica as principais captações de recursos dessas entidades, dificultando assim a consecução dos seus objetivos. Daí surge a importância da escrituração de uma contabilidade dentro das normas e da divulgação de suas demonstrações contábeis de forma transparente, pois possibilita a captação de novos recursos financeiros para dar continuidade a entidade. A presente pesquisa tem como objetivo verificar o nível de conformidade de organizações do Terceiro Setor à ITG 2002 (R1), aprovada através da Resolução CFC nº 1.409/12. Para verificação do grau de aderência das demonstrações contábeis e das notas explicativas a ITG, os dados foram coletados no mês de maio de 2016 e analisadas as demonstrações contábeis referentes aos exercícios de 2014 de 08 (oito) entidades a partir de um questionário do tipo checklist com 20 itens que foram respondidos de acordo com os documentos disponibilizados nos sítios da internet de cada entidade. De forma geral, os resultados apontam que as entidades constituem 51.25% de conformidade com a norma, sendo que desse total, uma das entidades não divulgou nenhum dos demonstrativos conforme a ITG 2002 (R1), apresentando apenas os componentes de suas receitas e despesas. A demonstração mais publicada foi a Demonstração de Resultado no Período em 07 (sete) das 08 (oito) entidades.

Palavras-chave: Conformidade; ITG 2002; Demonstrações Contábeis; Terceiro Setor.

Abstract: *In the midst of a difficult economic scenario, it is important for non-profit organizations to meet the needs of the public interest by providing essential services such as health and education to society, in addition to employing an increasing number of the population. However, the economic deficit impairs the main funding of these entities, making it difficult to achieve their objectives. Hence arises the importance of keeping accounting within the standards and disclosure of its financial statements in a transparent way, as it allows the capture of new financial resources to continue the entity. The present research aims to verify the level of compliance of Third Sector organizations to ITG 2002 (R1), approved through CFC Resolution N° 1409/12. In order to verify the degree of adherence of the financial statements and the explanatory notes to ITG, the data were collected in May 2016 and the financial statements for the 2014 fiscal years of 08 (eight) entities were analyzed based on a checklist questionnaire with 20 items that were answered according to the documents available on each entity's websites. In general, the results indicate that entities constitute 51.25% of compliance with the standard, of which one entity did not disclose any of the statements according to ITG 2002 (R1), presenting only the components of its revenues and expenses. The most published demonstration was the Income Statement for the Period in 07 (seven) of the 08 (eight) entities.*

Keywords: *Conformity; ITG 2002; Accounting Statements; Third Sector*

1 INTRODUÇÃO

O Terceiro Setor é composto por entidades sem finalidade lucrativa (ESFL) e se apresenta como uma alternativa a atuação do estado (primeiro setor) e do mercado (segundo setor), caracterizando-se por buscar atender objetivos coletivos ou de interesse público, envolver participação voluntária, autonomia e natureza jurídica privada (COELHO, 2002; MAÑAS e MEDEIROS, 2012). Dentre as organizações que integram o Terceiro Setor encontram-se as fundações e as associações, além das organizações religiosas e dos partidos políticos, conforme art. 44 do Código Civil Brasileiro. Normalmente, essas instituições obtêm recursos a partir de doações, trabalho voluntário e parcerias, além de contar com isenções fiscais e convênios firmados com o governo. As ESFL exercem atividades em diversas áreas, como serviço social, cultura, saúde e esporte, podendo ser percebidas sobre a forma de escolas, centros de pesquisa e de profissionalização, museus, grupos literários, hospitais, asilos, creches, associações de bairro, sindicatos, associações profissionais e mutualistas, clubes de lazer, dentre outros.

Para Assaf, Araújo e Fregonesi (2006, p. 106) o Terceiro Setor “é constituído de organizações sem fins lucrativos e com um objetivo social bem definido, ou seja, firmas cuja finalidade maior é promover benefícios à sociedade”. Difere-se, portanto do Segundo Setor que compreende as entidades privadas, pessoas físicas ou jurídicas, cuja finalidade é o lucro e o consequente enriquecimento do empreendedor (RESENDE, 2005). Já o Primeiro Setor é composto pelo Estado, cuja finalidade primeira é promover o atendimento às demandas públicas, como saúde, educação e segurança (ESBEN e LAFFIN, 2004).

Segundo pesquisa realizada pelo IBGE (2012), em 2010 havia 290,7 mil Fundações Privadas e Associações Sem Fins Lucrativos (Fasfil) no Brasil, voltadas, principalmente, à religião (28,5%), associações patronais e profissionais (15,5%), ao desenvolvimento e defesa de direitos (14,6%) e as áreas de saúde, educação, pesquisa e assistência social - políticas governamentais - (18,6%). Por meio desses números é possível observar a proporção dessas entidades e, conseqüentemente, a importância de estudos sobre elas.

Historicamente, as primeiras normas específicas para as ESFL no Brasil, surgiram no âmbito do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) em 1999 com a publicação das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas (NBC T). Entretanto, Olak e Nascimento (2010) afirmam que, apesar das resoluções do CFC, muitas entidades elaboram e publicam suas demonstrações nos mesmos moldes usados pelo segundo setor.

Em 2002, iniciou-se o processo de convergência internacional das normas contábeis e no Brasil não foi diferente. Em 2005 com a criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) e com a publicação da Lei 11.638 em 2007 e 11.941 em 2009 houveram mudanças significativas na Lei das Sociedades por Ações (Lei 6.404/76). E, por não existir um órgão responsável pela emissão de normas internacionais de contabilidade para entidades sem fins lucrativos, as normais internacionais - International Financial Reporting Standards (IFRS) emitidas pelo International Accounting Standards Board (IASB), deveria emitir normas específicas para as entidades sem fins lucrativos.

Em 2012, após as mudanças ocorridas no panorama contábil nacional, o CFC revogou as NBC T's 10.4, 10.18 e 10.19 e publicou a Resolução nº 1.409/12, que aprovou a ITG 2002, tendo como objetivo estabelecer os critérios e procedimentos específicos de avaliação, de reconhecimento das transações e variações patrimoniais, de estruturação das demonstrações contábeis e as informações mínimas a serem divulgadas em notas explicativas de entidade sem finalidade de lucros. Esta norma aplica-se aos exercícios iniciados a partir de 1º de janeiro de 2012 e passou por sua primeira revisão (R1) em setembro de 2015, com alterações principalmente no que tange ao tratamento contábil das subvenções e do trabalho voluntário.

A ITG 2002 (R1) abrange todas as entidades sem finalidade de lucro, quer constituída sob a natureza jurídica de fundação de direito privado, de associação, de organização social, de organização religiosa, de partido político ou de entidade sindical. Para as entidades sem fins lucrativos, além da ITG 2002 (R1), aplicam-se os Princípios de Contabilidade e também a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica Geral (NBC TG) 1000 – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas ou as IFRS completas, nos aspectos não abordados pela ITG.

Tendo em vista que a contabilidade é um instrumento de fornecimento de informações relevantes e fidedignas e o grande número de *stakeholders* associados às organizações sem fins lucrativos, a Interpretação Técnica Geral (ITG) - 2002 (R1) se constitui em um importante aparato de padronização e de melhoria das práticas contábeis, objetivando estabelecer critérios e procedimentos específicos a serem adotados por essas entidades. Além da supracitada norma, os Princípios de Contabilidade devem ser, obrigatoriamente, observados na elaboração dos demonstrativos.

A entidade que escritura sua contabilidade dentro das normas e apresenta suas demonstrações contábeis de forma transparente, possibilita a captação de novos recursos financeiros para dar continuidade

aos seus trabalhos, principalmente quando se trata de ESFL que sobrevivem, basicamente, com recursos de terceiros. A evidenciação contábil é a maneira mais comum das entidades do Terceiro Setor prestarem contas à sociedade (FLACH e GONÇALVES, 2013). Além de exigido pela Constituição Federal, a prestação de contas também aparece como dever das organizações associadas à Associação Brasileira de Organizações Não Governamentais (ABONG).

A ABONG, fundada em 1991, é uma sociedade civil sem fins lucrativos que congrega organizações que lutam contra todas as formas de discriminação, desigualdades, e luta também pela construção de modos sustentáveis de vida e pela radicalização da democracia. Encontram-se associadas a essa entidade diversas entidades de todas as regiões do país, que em conjunto, defendem uma série de princípios dentre os quais: igualdade, solidariedade, autonomia, transparência e liberdade.

Diante disso, esta pesquisa visa realizar o levantamento do número de entidades que tornaram públicas suas prestações de contas relativas à 2014 em seus respectivos sítios na internet, bem como identificar o nível de conformidade dessas organizações à ITG 2002 (R1). Para tal, busca-se responder a seguinte questão problema: Qual o nível de conformidade entre as demonstrações contábeis referentes ao exercício de 2014 das entidades associadas à ABONG com a ITG 2002 (R1)? Objetivo geral deste estudo consiste em verificar a conformidade com a ITG 2002 (R1), das demonstrações contábeis relativas à 2014 das entidades associadas à ABONG.

A presente pesquisa se fundamenta na existência de uma norma própria para as entidades sem fins lucrativos, a ITG 2002 (R1), que deve ser aplicável aos exercícios iniciados a partir de 1º de janeiro de 2012 e na obrigatoriedade dessas entidades em prestar contas do uso que é feito dos recursos recebidos (conforme art. 70 da Constituição Federal). A prestação de contas pode ser exigida por órgãos estatais de controle como Tribunais de Contas, Ministério Público, Ministério da Justiça, Governos Estaduais e Receita Federal, além de entes conveniados, de acordo com parâmetros previamente estabelecidos, conforme afirma o Conselho Federal de Contabilidade (CFC). Essas exigências se devem à necessidade de que as partes relacionadas, principalmente as fornecedoras de recursos, precisem saber sobre sua aplicação e eficácia, já que essas entidades desempenham comumente atividades de interesse público (OLAK e NASCIMENTO, 2010).

Além disso, os estudos já realizados em que se observaram a conformidade entre a norma e as práticas contábeis não possuíam como amostra as entidades aqui abrangidas. No estudo de Silva J. (2014), por exemplo, a amostra é composta por 12 (doze) Fundações de Apoio à Pesquisa associadas ao Conselho Nacional das Fundações de Apoio às Instituições de Ensino Superior e de Pesquisa Científica e Tecnológica (CONFIES) que divulgaram suas demonstrações contábeis do exercício social de 2012. Já no estudo de Muraro, Rota e Romansini (2015) foi observado o nível de aplicação das normas contábeis e legislações vigentes pelas entidades beneficentes vinculadas ao Conselho Municipal de Assistência Social de Passo Fundo/RS.

Vale também salientar que o setor das ESFL vem crescendo ano a ano. Esse fato pode ser comprovado através da pesquisa realizada em 2010 e publicada em 2012 pelo IBGE e IPEA em parceria com a ABONG e o Grupo de Institutos, Fundações e Empresas (GIFE), onde se observa que entre 2006 e 2010 houve um crescimento de 8,8% das fundações privadas e associações sem fins lucrativos no Brasil. Nesse mesmo período, cresceu 15,9% o número de ocupados assalariados, sendo criados 292,6 mil empregos e houve uma elevação, em termos reais, de 6,2% e os salários médios mensais passaram de R\$ 1.569,53 para R\$ 1.667,05.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 O TERCEIRO SETOR

De início, cabe ressaltar que não há um consenso quanto ao conceito de Terceiro Setor, havendo desta forma uma gama de definições elaboradas por diversos autores. Falconer (1999) explica que contribui para a dificuldade de um conceito claro e objetivo “a multidisciplinaridade do campo, a dificuldade de adaptar conceitos desenvolvidos em países com realidades históricas, legais e institucionais distintas e, também, a dificuldade de informação e dados empíricos sobre este setor”. E ainda, segundo Olak e Nascimento (2010), no Brasil, o emprego das terminologias Terceiro Setor, organizações não governamentais (ONGs), organizações da sociedade civil, organizações sociais, entidades beneficentes, etc. é feito de forma equivocada, uma vez que são utilizadas normalmente como sinônimas. Desse modo, a leitura acerca do tema é essencial para o correto emprego das terminologias supracitadas, evitando assim o uso inapropriado delas.

Contudo, Terceiro Setor, dentre todas as expressões em uso, é o termo que vem encontrando maior aceitação para designar o conjunto de iniciativas provenientes da sociedade, voltadas a produção de bens públicos FALCONER (1999). Assim, apresentam-se algumas definições de terceiro setor, como a de Chagas et al (2011, p.101) que trata além desse, dos outros dois setores que compõem o cenário econômico:

O Primeiro Setor é caracterizado pelo setor público, enquanto que o Segundo Setor é formado por empresas com fins lucrativos, onde os sócios ou acionistas investem recursos e em contrapartida esperam retornos financeiros. Posteriormente, surgiu o Terceiro Setor, composto por entidades sem fins lucrativos.

Já Falconer (1999, p.02) afirma que “o termo terceiro setor, no uso corrente, é usado para se referir à ação social das empresas, ao trabalho voluntário de cidadãos, às organizações do poder público privatizadas na forma de fundações e organizações sociais”. De acordo com o Grazioli et al (2015) o Terceiro Setor “é aquele que não é público e nem privado, no sentido convencional desses termos; porém, guarda uma relação simbiótica com ambos, na medida em que dele deriva sua própria identidade da conjugação entre a metodologia deste com as finalidades daquele”. Pode-se concluir então que esse setor reúne características do Primeiro e do Segundo, surgindo como uma alternativa à eles. De natureza privada (embora não tenha o lucro como objetivo) e com organizações de objetivos sociais ou públicos.

Originado com base nos princípios da filantropia e caridade religiosa, o Terceiro Setor apresenta crescimento em abrangência e importância no Brasil e no mundo, ganhando impulso na década de 1970 e acelerando sua evolução a partir da década de 1980. Na década de 70, as Entidades do Terceiro Setor começaram a ser visualizadas na figura das Santas Casas de Misericórdia, assim como em outras ONGs que surgiram de acordo com os movimentos sociais que emergiam em cada região do país.

Na pesquisa As fundações privadas e associações sem fins lucrativos no Brasil (Fasfil) desenvolvida pelo IBGE, constata-se que no início da década de 80 havia em torno de 44 mil organizações atuando no Brasil. Em 2005, já eram 338 mil organizações, o que caracterizou um crescimento de 623% em pouco mais de duas décadas. Tal evolução, por ser um setor que movimenta aproximadamente 1 trilhão de dólares, demandou dessas entidades uma evolução gerencial para atendimento de exigências legais e para desenvolver uma gestão voltada ao desempenho, o que remete à busca por transparência e prestação de contas (SILVA, 2010; MAÑAS e MEDEIROS, 2012; FALCONER, 1999).

2.1.1 Características fundamentais e tipificações do terceiro setor

Apesar da grande heterogeneidade entre as organizações que compõem o Terceiro Setor, como diversidade e diferenças de porte, objetivos específicos, recursos econômicos etc., destacam-se as seguintes características fundamentais apresentadas por Olak e Nascimento (2010) após analisarem as contribuições de diversos autores como Freeman e Shoulders, Summers, Petri, Drucker e Andrade:

- O lucro não é a razão de ser dessas entidades, podendo haver lucro gerado por suas atividades, sendo este reinvestido na própria organização;
- O patrimônio pertence à sociedade, não cabendo aos seus componentes quaisquer parcelas de participação sobre o mesmo;
- Seus propósitos institucionais, quaisquer que sejam seus objetivos específicos, objetivam provocar mudanças sociais;
- As contribuições, doações e subvenções constituem-se, normalmente, nas principais fontes de recursos financeiros, econômicos e materiais dessas entidades;
- Possuem algum nível de organização, onde as decisões são tomadas em consenso por seus membros.

Acrescentam-se ainda a essas características a natureza privada e a autonomia dessas organizações, não pertencendo ao governo e nem sendo dirigidas por ele. Como dito outrora, o Terceiro Setor no Brasil é composto por entidades que possuem características distintas entre si, porém todas apresentando as características fundamentais descritas acima.

As entidades do Terceiro Setor podem ser constituídas juridicamente sob a forma de associações ou fundações, conforme art. 44 da Lei nº 10.406/02 que instituiu o Código Civil Brasileiro. Além disso, também fazem parte das pessoas jurídicas de direito privado sem finalidade lucrativa, de acordo com o mesmo dispositivo, as organizações religiosas e os partidos políticos. As associações são criadas a partir da união de indivíduos que se organizam para fins não econômicos com o intuito de exercerem ou defenderem interesses comuns. Estão voltadas para seus membros. Já as fundações são constituídas a partir do desejo de seu instituidor, que o expressa por meio de testamento ou escritura pública, destinando bens livres a um determinado fim. O Código Civil, em seu art. 62, parágrafo único, determina os fins pelos quais as fundações podem ser constituídas, estando entre eles: assistência social, educação, saúde e atividade religiosa.

Vale salientar que independentemente da forma jurídica, as entidades do terceiro setor podem se qualificar como Organizações Sociais (OS), de acordo com a Lei nº 9.637/98 e como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP), conforme a Lei nº 9.790/99. Mas para isso é necessário preencher alguns requisitos legais, assim como ocorre com as titulações de Utilidade Pública Municipal (UPM), Estadual (UPE) e Federal (UPF) e o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social

2.1.2 Fonte dos recursos do terceiro setor

O desempenho das atividades das entidades do Terceiro Setor é financiado com recursos de várias fontes, sobretudo de terceiros, tais como: governo, pessoas físicas e jurídicas, organizações nacionais e internacionais, etc. Mas também advindos de fontes próprias de recursos, principalmente de atividades de produção e/ou comercialização de bens e serviços. Olak e Nascimento (2010, p. 27) entendem que “as principais fontes de recursos das entidades sem fins lucrativos são, basicamente, as seguintes: contribuições, doações, subvenções, receitas de aplicações financeiras, receitas de capital, receita de venda de produtos, mercadorias e serviços”. E para Tenório (2008, p.142) “a principal motivação para a captação e mobilização de recursos é garantir a viabilidade de um projeto e, a longo prazo, de uma comunidade organizada, mantendo-os estáveis e produtivos”.

As contribuições correspondem aos recursos pecuniários recebidos de associados ou não associados ou ainda empresas que se comprometerem a contribuir, periodicamente (semanal, mensal, anual) e numa quantia pré-fixada ou não, a fim de ajudar a entidade na consecução de uma obra, projeto ou atividade específica. As doações do ponto de vista legal são “contratos em que uma pessoa, por liberdade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra”, segundo o Código Civil brasileiro, art. 538. Já as subvenções consistem em ajuda governamental, de caráter pecuniário, em que a transferência de recursos a uma empresa ocorre em retribuição ao cumprimento passado ou futuro de determinadas condições.

Dentro desse contexto, as ESFL, ao receberem grandes volumes de recursos de entidades públicas e privadas para executarem projetos específicos ou desenvolverem atividades são regulamentadas por instrumentos jurídicos que definem regras de repasse, volumes de recursos, movimentação, duração, fiscalização, formas de prestação de contas, etc. Os instrumentos hoje existentes são variados e oriundos de modalidades jurídicas distintas, como convênios, contratos de repasse, termos de cooperação, termos de parceria, contrato de gestão, entre outros, e possuem cada um deles normatização específica (OLAK E NASCIMENTO, 2010; GRAZZIOLI et al 2015).

2.2 CONTABILIDADE E PRESTAÇÃO DE CONTAS NO TERCEIRO SETOR

Em qualquer tipo de organização existem as partes interessadas, os chamados *stakeholders*, e com o Terceiro Setor não é diferente. É possível encontrar uma gama de conceituações desse termo, umas mais amplas, outras mais restritas. Assim, por exemplo, Thompson et al. (1991) apud Heinzen, Rossetto e Altoff (2013, p. 159) denomina *stakeholder* “a qualquer ator - pessoa, grupo, entidade - que tenha uma relação ou interesses - diretos ou indiretos - com ou sobre a organização”. Tais partes interessadas estão presentes dentro ou fora dela, no caso das entidades do Terceiro Setor, podemos citar como partes interessadas os mantenedores, voluntários, gestores, funcionários, doadores, a mídia, governo, associações, parceiros, etc.

Esses *stakeholders* possuem motivações, expectativas e necessidades de se manter informados acerca da entidade, assim como ocorre com as entidades do primeiro e do segundo setor, a contabilidade se constitui em um instrumento essencial para o fornecimento de informações econômica e financeira objetivando a tomada de decisões por parte dos usuários. Assim afirma Ebsen e Laffin (2004, p. 18):

[...] na existência de uma entidade, independente de sua classificação e dos seus objetivos, a contabilidade se faz presente, registrando e acompanhando as alterações no patrimônio ao longo do tempo, gerando informações úteis à tomada de decisão e à sua continuidade.

Como dito anteriormente, as ESFL são, em grande parte, financiadas por terceiros. E esses “provedores” desejam saber se os recursos por eles investidos foram aplicados nos projetos institucionais de forma eficaz. Dessa forma, o processo de prestação de contas se volta a atender as necessidades dos *stakeholders* a fim de demonstrar o atendimento de suas expectativas ou do alcance dos resultados por eles esperados e quando realizado de forma proativa é um fator importante para essas organizações (PORTULHAK, DELAY E PACHECO, 2015).

Acrescenta-se ainda que diante do aumento da competitividade por recursos públicos e privados entre um número cada vez mais crescente de ESFL, a promoção de práticas que extrapolem as exigências legais e formais, estabelecendo relações espontâneas e transparentes, se torna relevante por demonstrar uma postura ética e moral dos gestores destas organizações perante a sociedade em geral, além de também compor sua estratégia competitiva (CARNEIRO, OLIVEIRA e TORRES, 2011).

A prestação de contas tornou-se obrigatória a partir da Emenda Constitucional nº 19, de 04 de junho de 1998, que, dentre outras alterações, deu nova redação ao art. 70 da Constituição Federal. Esse dispositivo determina que deve prestar contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade,

garde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária. Assim, as ESFL devem elaborar o conjunto de suas demonstrações contábeis em conformidade com os Princípios de Contabilidade e com as normas contábeis (ITG 2002 (R1)) e divulgá-las nos relatórios de prestação de contas. E, de acordo com o item 17 da ITG 2002 (R1), os registros contábeis devem ser segregados de forma que permitam a apuração das informações para prestação de contas exigidas por entidades governamentais, aportadores, reguladores e usuários em geral.

Ratificando tudo que foi dito até aqui Olak e Nascimento (2010, p. 23) afirmam a prestação de contas através de relatórios da administração é um importante instrumento de transparência na gestão das entidades sem fins lucrativos. Integram esses relatórios as demonstrações contábeis e também elementos que identificam aspectos históricos, missão e objetivos da instituição, dados estatísticos, evolução, projetos desenvolvidos no período, indivíduos atendidos, etc. Sendo essas informações úteis ao conjunto de partes interessadas que buscarão verificar, julgar e comparar o desempenho individual e coletivo.

2.3 INTERPRETAÇÃO TÉCNICA GERAL - ITG 2002 (R1)

Aprovada em 21 de setembro de 2012 através da Resolução CFC nº 1.409, a ITG 2002 foi publicada com o intuito de regulamentar os critérios e procedimentos específicos utilizados pelas entidades do terceiro setor quando da escrituração e elaboração de suas demonstrações contábeis, buscando assim propiciar informação fidedigna e relevante para as partes interessadas. Essa resolução aplica-se aos exercícios iniciados a partir de 1º de janeiro de 2012. Aplicam-se também as ESFL, além dessa resolução, os princípios de contabilidade e a NBC TG 1000 – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas ou as normas completas (IFRS completas) naqueles aspectos não abordados pela ITG.

O CFC estabeleceu por meio da ITG 2002 os critérios para reconhecimento, registros contábeis, demonstrações contábeis, contas de compensação e divulgação. Assim como as demonstrações contábeis obrigatórias a serem elaboradas pelas ESFL, quais sejam: Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado do Período, Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, Demonstração dos Fluxos de Caixa e as Notas Explicativas. É importante considerar que a ITG 2002 apresenta exigência mínima, podendo a entidade, se preferir ou dependendo do seu porte, preparar e apresentar todo o conjunto de demonstrações contábeis exigidas pela NBC TG 26.

Algumas das determinações trazidas pela Resolução refere-se à nomenclatura das contas, o item 23 assim preconiza:

No Balanço Patrimonial, a denominação da conta Capital deve ser substituída por Patrimônio Social, integrante do grupo Patrimônio Líquido. No Balanço Patrimonial e nas Demonstrações do Resultado do Período, das Mutações do Patrimônio Líquido e dos Fluxos de Caixa, as palavras lucro ou prejuízo devem ser substituídas por superávit ou déficit do período.

Como pode ser observado o Terceiro Setor possui denominações específicas, não presentes em outros tipos de entidades. Além disso, são definidos procedimentos a serem adotados com relação ao trabalho voluntário e as gratuidades, bem como com as receitas e as despesas.

A norma aqui citada passou em setembro de 2015 por uma revisão, tendo alguns de seus dispositivos alterados com o objetivo melhor esclarecer sobre o tratamento contábil que deve ser dispensado às subvenções e ao trabalho voluntário, de acordo com a vice-presidente Técnica do CFC, Verônica Souto Maior, em publicação feita por Juliana Oliveira (2015) no site do CFC.

2.4 ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE ORGANIZAÇÕES NÃO GOVERNAMENTAIS – ABONG

A ABONG, fundada em 10 de agosto de 1991, é uma associação civil sem fins lucrativos e econômicos que têm entre seus objetivos, de acordo com seu Estatuto Social, consolidar a identidade das ONGs brasileiras, afirmando sua autonomia face ao Estado, aos partidos políticos, às Igrejas e aos movimentos populares; Defender os interesses comuns de suas associadas; Promover o intercâmbio entre entidades que buscam a ampliação do campo da cidadania, a constituição e expansão dos direitos fundamentais, a justiça e a consolidação de uma democracia participativa; Etc.

De acordo com Estatuto Social da ABONG (art. 2 e 4), apenas poderão ser associadas as entidades que, juridicamente constituídas sob a forma de fundação ou associação, todas sem fins lucrativos, notadamente autônomas e pluralistas, tenham compromisso com a construção de uma sociedade democrática, participativa e com o fortalecimento dos movimentos sociais de caráter democrático. Além disso devem possuir, no mínimo, 02 (dois) anos de existência (art. 5 do Estatuto Social).

Entre os deveres de todas as associadas está o de apresentar o balanço contábil anual, de acordo com o Estatuto Social da ABONG. Assim, este constitui-se em mais um dispositivo que impõe a obrigação de elaboração de demonstrações contábeis, além dos já citados ao longo deste trabalho.

2.5 ESTUDOS ANTERIORES SOBRE O TEMA

Pesquisas anteriores acerca do tema trazem como amostra entidades diferentes das utilizadas no presente estudo. No trabalho de Silva J. (2014), por exemplo, a amostra é composta por 12 (doze) Fundações de Apoio à Pesquisa associadas ao CONFIES (Conselho Nacional das Fundações de Apoio às Instituições de Ensino Superior e de Pesquisa Científica e Tecnológica) que divulgaram suas demonstrações contábeis do exercício social de 2012. Essa pesquisa identificou que 33% da amostra não apresentou todos os demonstrativos exigidos pela Resolução e que 25% não apresentou notas explicativas. Quanto ao grau de aderência à terminologia das contas, um percentual médio de 12% não cumpriu a determinação. Já no estudo de Muraro, Rota e Romansini (2015) foi observado o nível de aplicação das normas contábeis e legislações vigentes pelas entidades beneficentes vinculadas ao Conselho Municipal de Assistência Social de Passo Fundo/ RS, onde se evidencia que 43% dessas entidades faz a adequada aplicação das normas.

Entre outros trabalhos que podem ser citados abordando a mesma temática está o de Jorge, Souza e Dalfior (2015) cujo objetivo foi de analisar a aderência das demonstrações contábeis e das Notas explicativas, relativas a 2012 e 2013, de 06 (seis) fundações de apoio às Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) com as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicáveis às entidades sem fins lucrativos. Como resultados a pesquisa apresentou que 05 fundações atenderam mais de 58% dos itens e 01 fundação atendeu menos de 30%.

Desse modo, é possível perceber que ainda que a ITG 2002 date de 2012, existe um número grande de organizações que não atendem aos requisitos mínimos exigidos por esta norma.

3. METODOLOGIA

3.1 ABORDAGEM INICIAL

Este estudo possui método de abordagem dedutivo e caracteriza-se por ser descritivo que, para Diehl e Tatin (2006, p. 54) “tem como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno, ou então, o estabelecimento de relações entre variáveis”. Além disso, possui uma abordagem quali-quantitativa. O momento qualitativo ocorre ao segregar e organizar os dados da amostra para responder ao *checklist*, como também ao estudar trabalhos anteriores relacionados ao tema. Já o quantitativo aparece posteriormente, quando é feita uma quantificação percentual a fim de se determinar o nível de conformidade à ITG 2002 (R1).

Quanto aos procedimentos classifica-se como pesquisa bibliográfica, que conforme afirma Marconi e Lakatos (2009, p. 185) “abrange toda bibliografia já tornada pública em relação ao tema em estudo [...], mas propicia o exame de um tema sob novo enfoque ou abordagem” e documental, tendo em vista o que diz Oliveira (2007, p.69) ao afirmar que “a pesquisa documental caracteriza-se pela busca de informações em documentos que não receberam nenhum tratamento científico, como relatórios, reportagens de jornais, revistas, [...], entre outras matérias de divulgação”. Enquadrando-se nesses documentos os demonstrativos contábeis utilizados.

3.2 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA

Esta pesquisa limita-se as entidades associadas à ABONG até 09 de maio de 2016 (data do levantamento) que divulgaram em seus sites na internet demonstrações contábeis relativas ao exercício de 2014. A população de entidades associadas a ABONG é de 237 (duzentos e trinta e sete) das quais constatou-se após buscas de divulgações de demonstrativos financeiros que somente 08 (oito) haviam divulgado demonstrativos referentes ao exercício de 2014 (ano alvo), sendo esta a amostra deste estudo, a saber: Action Aid Brasil (AABR); Ação Comunitária do Brasil – SP; Centro de Educação e Assessoria Popular (CEDAP); Centro de Estudos e Pesquisas em Educação, Cultura e Ação Comunitária (CENPEC); Centro Sábina - Centro de Desenvolvimento Agroecológico; Coordenadoria Eclesiástica de Serviço (CESE); Instituto Socioambiental (ISA); VISÃO MUNDIAL - Visão Mundial Brasil.

3.3 LIMITAÇÕES DA PESQUISA

Dentre as 237 (duzentos e trinta e sete) entidades associadas a ABONG, algumas delas não possuíam site e em outras este se encontrava indisponível/fora do ar, impossibilitando, desta maneira, a busca de suas demonstrações financeiras. Além disso, muitas das entidades mesmo com uma página na internet em uso, não fizeram divulgação de nenhum demonstrativo.

Também é importante enfatizar que dos 08 (oito) demonstrativos encontrados para o ano alvo analisado, 02 (dois) tratavam-se de relatórios anuais, das entidades AABR e da Visão Mundial, com escassas informações de cunho financeiro e contábil dificultando assim o estudo. Contudo, os dois demonstrativos foram incluídos na pesquisa por conterem informações uteis a esta pesquisa.

3.4 COLETA DE DADOS

A coleta dos dados foi realizada por intermédio do sítio da ABONG, através do qual foram encontrados os sites das entidades associadas à data do levantamento. Contudo, algumas das entidades não possuíam site ou se encontrava indisponível/fora do ar. Desse modo, a amostra para realização da pesquisa foi composta pelos demonstrativos contábeis relativos à 2014 que estavam disponíveis nos sites das respectivas entidades.

3.5 CRITÉRIOS PARA ANÁLISE DE DADOS

Para consecução do objetivo geral desta pesquisa, qual seja verificar a conformidade entre a ITG 2002 (R1) e a prática das entidades que compõem a amostra, foi elaborado um *checklist* (Apêndice A), com 20 (vinte) itens, a partir das exigências da norma. As questões foram respondidas utilizando-se “0” para “não” e “1” para “sim”. Em seguida, de acordo com a nota obtida por cada entidade ao final das respostas ao questionário, houve uma classificação de conformidade em baixo, médio e alto, a fim de especificar o nível de cumprimento de cada uma, conforme tabela 1.

Tabela 1: Nível de conformidade à ITG 2002 (R1)

PERCENTUAL	GRAU DE CLASSIFICAÇÃO
De 0% à 30%	Baixo
De 31% à 70%	Médio
De 71% à 100%	Alto

Fonte: Elaborado pelos autores.

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

Para medição do nível de conformidade das entidades com a ITG 2002 (R1) foi utilizado um *checklist* com 20 (vinte) itens, com base nas exigências da norma. Cada pergunta foi respondida de forma separada por entidade e suas respostas estão apresentadas na tabela 2, abaixo, segregados por item do *checklist* e por entidade.

Tabela 2: Respostas ao questionário

Entidade	Itens do Check List																			
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20
A	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
B	1	1	1	1	1	1	1	1	0	1	0	1	1	1	1	1	1	0	0	1
C	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0	0	1	1	0	0	1	0	1	0
D	1	1	1	1	1	1	1	1	0	1	0	1	1	1	1	0	1	0	1	1
E	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0	0	1	1	0	0	0	0	0	0
F	1	1	1	0	1	1	1	1	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0	1	0
G	1	1	1	1	1	0	1	1	0	0	0	1	1	1	1	0	1	0	1	1
H	0	1	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0

Fonte: Elaborado pelos autores.

As respostas aos itens do *check list* estão classificadas como 0 para “não consta” e 1 para “consta” nos relatórios das associadas. E, as entidades estão classificadas da seguinte maneira:

A.AABR - ActionAid Brasil;

- B. Ação Comunitária do Brasil – SP;
- C. CEDAP - Centro de Educação e Assessoria Popular;
- D. CENPEC - Centro de Estudos e Pesquisas em Educação, Cultura e Ação Comunitária;
- E. Centro Sábila - Centro de Desenvolvimento Agroecológico;
- F. CESE - Coordenadoria Ecumênica de Serviço;
- G. ISA - Instituto Socioambiental;
- H. VISÃO MUNDIAL - Visão Mundial Brasil.

O primeiro bloco de itens – de 1 a 5 – diz respeito a divulgação dos demonstrativos obrigatórios, quais sejam: Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado do Período, Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, Demonstração dos Fluxos de Caixa e as Notas Explicativas. Para estas perguntas obteve-se um percentual de 75% de conformidade, considerado um bom aspecto de evidenciação das demonstrações. Os itens 6 e 7 referem-se a mudança de nomenclatura das contas “Capital” para “Patrimônio Social” e “Lucro ou Prejuízo” para e “Déficit ou Superávit”. O nível de conformidade para essas questões também foi de 75%.

No item 8 é questionado se as entidades respeitam o princípio da competência na apuração de suas receitas e despesas e, nesse caso, 6 (seis) das 8 (oito) relatam em seus demonstrativos que observam a este princípio. O item 9, questiona se as informações de gratuidades concedidas e serviços voluntários obtidos são expostos de forma destacada. O resultado foi negativo para todas as entidades, tendo em vista que algumas delas destacavam a gratuidade, mas não o serviço voluntário e vice-versa.

A ITG 2002 (R1) alega que o trabalho voluntário deve ser reconhecido pelo valor justo da prestação do serviço como se tivesse ocorrido o desembolso financeiro e que estas informações devem ser divulgadas em notas explicativas por tipo de atividade. Os itens 10 e 11 questiona quanto ao reconhecimento e divulgação desses trabalhos voluntários. Como resultado, obtêm-se que mesmo as entidades tendo apresentado valores para o trabalho voluntário em suas Demonstração de Resultado, nas Notas Explicativas não houve evidenciação do cálculo por meio do valor justo, tampouco a segregação por tipo de atividade. Portanto, para o reconhecimento, apenas 2 (duas) das entidades estavam conforme a norma, e quanto a divulgação, nenhuma delas apresentou conformidade.

O item 12 questiona a evidenciação das contas de receita e despesa por tipo de atividade, sendo essa verificada a partir da observação da Demonstração de Resultado e resultando em um percentual de 50%, o que representa um nível de cumprimento mediano. O item 13 refere-se as informações que devem ser contempladas no início das Notas Explicativas, isto é, o contexto operacional da entidade. Para ele obteve-se 75% de conformidade, tendo a AABR e a Visão Mundial sido as únicas com ausência total.

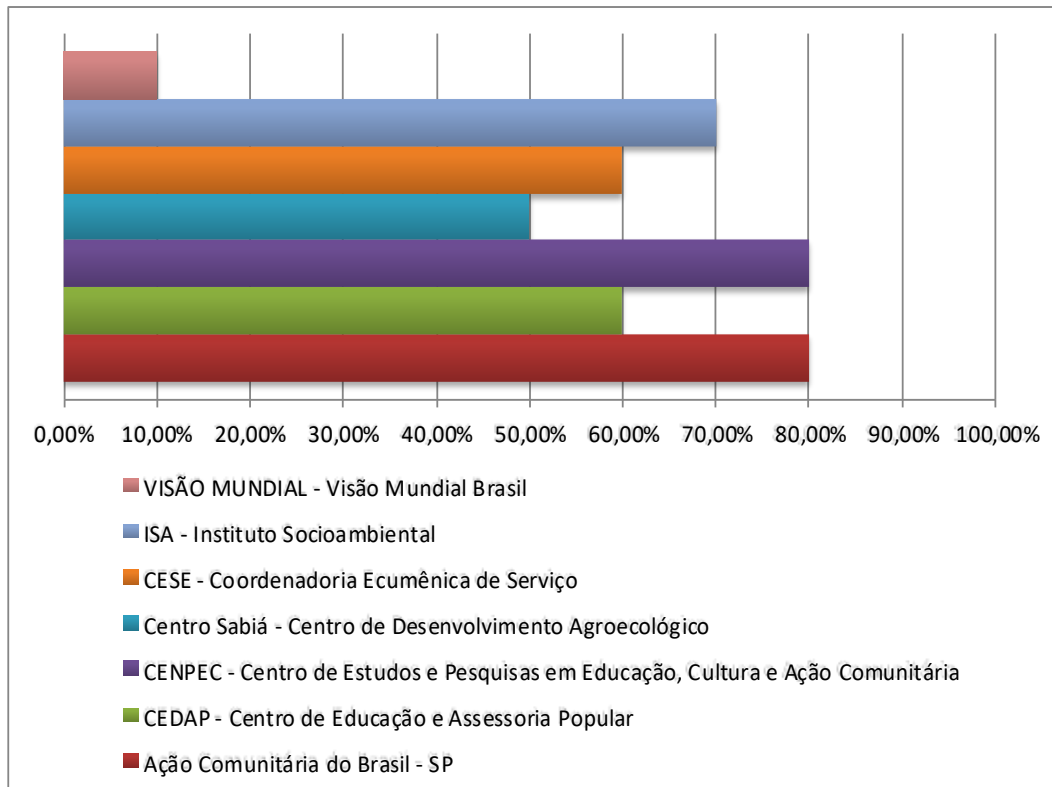
O quesito 14 investiga se as Notas Explicativas contemplam critérios de apuração da receita e da despesa, e também constatou-se conformidade em 75% da amostra. No ponto 15 o alvo é a relação de tributos e objeto de renúncia fiscal. Nele, 50% das organizações obtiveram conformidade, com destaque para a ESFL Ação Comunitária do Brasil que além da relação de tributos, apresentou também os valores que seriam pagos de cada um deles, mesmo não possuindo obrigação de escrituração fiscal.

Na item 16 o alvo são as subvenções recebidas pela entidade, suas aplicações e as responsabilidades decorrentes dessas. Observou-se nesse item que apenas 1 (uma) ESFL cumpriu com o preconizado pela norma. No ponto 17 os recursos sujeitos a restrição foram objeto de análise, e nele, metade das entidades (50,00%) conseguiu resultado favorável.

O item 18, que trata sobre taxas de juros, datas de vencimento e garantias das obrigações em longo prazo, teve as piores conformidades, tendo em vista que nenhuma entidade o atendeu satisfatoriamente. Já no quesito 19, observou-se que 50% das organizações trouxeram informações acerca dos seguros contratados. Por fim, no item 20, 37,5% das entidades cumpriram com a exigência de critérios e procedimentos do registro contábil de depreciação, amortização e exaustão do ativo imobilizado, observando-se a obrigatoriedade do reconhecimento com base em estimativa de sua vida útil.

De maneira geral, concluiu-se após aplicação do *checklist* que, em média, 51,25% dos itens mínimos exigidos pela norma foram cumpridos pelas organizações. O que representa um percentual médio, de acordo com a Tabela 1 de conformidade, apresentada nos critérios para a análise de dados. Através do gráfico 1 a seguir é possível observar, comparativamente, os percentuais obtidos por cada ESFL:

Gráfico 1: Percentuais de conformidade



Fonte: Elaborado pelos autores.

Primeiro, cabe aqui ressaltar, que a entidade AABR não foi incluída no gráfico, pois a mesma apresentou percentual equivalente a 0% de conformidade, não tendo atendido a nenhum dos quesitos investigados. A outra entidade que também divulgou somente o relatório anual, a Visão Mundial, obteve um nível de conformidade de 10%, conforme pode-se observar no gráfico 1. Com relação as demais entidades, observa-se que 03 (três) delas – CEDAP, Centro Sabiá e CESE – obtiveram percentual acima dos 50%, ou seja, tiveram resposta positiva para 10 ou mais itens do questionário e as outras 03 (três) obtiveram classificação alta, com percentuais acima dos 70% – CENPEC, ISA e Ação Comunitária.

Os itens que mais tiveram conformidade são acerca da publicação dos demonstrativos obrigatórios, sendo a Demonstração de Resultado no Período (DRP), divulgada em 07 (sete) das 08 (oito) entidades. Além desse item, outro que merece destaque é quanto ao uso das denominações déficit ou superávit, que também alcançou resposta positiva em 07 (sete) das 08 (oito). Os itens referentes às informações de gratuidades concedidas e serviços voluntários obtidos, divulgação do serviço voluntário por tipo de atividade, bem como sobre as taxas de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações em longo prazo foram os que obtiveram menor conformidade em todas as entidades da amostra. Salienta-se aqui que em alguns casos a gratuidade era destacada e até dividida por atividade em notas explicativas, conforme preconiza a norma, mas o serviço voluntário, não.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa surgiu com o intuito de identificar o nível de conformidade à ITG 2002 (R1), aprovada em 21 de setembro de 2012 através da Resolução CFC nº 1.409/12. As demonstrações contábeis são fontes essenciais de informações para os *stakeholders* e, como exposto, as ESFL são financiadas por várias fontes, sobretudo de terceiros, sendo assim fundamental a correta elaboração dessas demonstrações, bem como o prestar contas dessas entidades. Esse instrumento de transparência na gestão das ESFL proporciona maior

credibilidade perante a sociedade e seus usuários internos. Desse modo, quanto mais detalhado forem as práticas e os procedimentos realizados, mais transparente a entidade será.

Diante da problemática apontada, utilizou-se como amostra os demonstrativos relativos à 2014 publicados pelas entidades associadas à ABONG à data do levantamento e, como metodologia, um *checklist* elaborado com 20 (vinte) itens a partir das exigências da norma. Para realização do levantamento das entidades associadas foi realizada uma busca no próprio endereço da internet da ABONG, onde pôde-se encontrar o site das entidades. Em seguida foi realizada a busca e coleta dos dados através de pesquisas dentro do site de cada uma das 237 (duzentas e trinta e sete) entidades associadas até a data do levantamento, ou seja, até maio de 2016. Desse número, apenas 08 (oito) entidades apresentaram as demonstrações de 2014, compondo assim a amostra do estudo.

Como resultado obteve-se que, em média, 51,25% dos itens analisados estão em conformidade com a ITG 2002 (R1). Sendo as questões referentes à publicação dos demonstrativos contábeis obrigatórios os que obtiveram maior número de respostas positivas, somente uma entidade não divulgou nenhum deles. Este percentual é considerado mediano, podendo-se afirmar que ainda há muito a melhorar. Tendo em vista, por exemplo, que informações acerca de gratuidades concedidas e serviços voluntários obtidos estão desconformes na totalidade da amostra, pois não aparecem destacadas na DRP. A maior parte da amostra (06 entidades) obteve um nível de conformidade igual ou superior a 60% e apenas 02 (duas) entidades obtiveram um nível classificado como baixo (0,00% e 10,00%).

Respondendo a questão problema, afirma-se que 75% das demonstrações contábeis referentes ao exercício de 2014 das entidades associadas à ABONG estão em conformidade com a ITG 2002 (R1) em um nível superior a 60%. As ESFL obtiveram um nível de conformidade satisfatório, o que representa uma preocupação por parte dessas organizações em fornecer subsídios para a tomada de decisão e para uma gestão transparente. Ainda que o prestar contas seja obrigatório por alguns dispositivos, esse processo pode, e deve, ser realizado de forma proativa, mesmo por aquelas entidades que não estejam obrigadas à sua realização. Pois, como apontando ao longo do trabalho, a maior beneficiada é a própria entidade.

Como limitações dessa pesquisa, destaca-se o número baixo de organizações componentes da amostra, tendo em vista a não divulgação por grande parte das entidades associadas à ABONG (229 entidades ao todo). Para trabalhos futuros, sugere-se investigar os motivos que levam a não divulgação das demonstrações por parte das organizações associadas. Além disso, sugere-se também utilizar demonstrações de um período de tempo maior, a fim de analisar possíveis variações dentro das mesmas entidades. Incentiva-se ainda que as ESFL publiquem seus demonstrativos contábeis nos endereços eletrônicos, tendo em vista que esse é um veículo acessível a maioria de seus usuários.

REFERÊNCIAS

- ASSAF NETO, A.; ARAÚJO, A. M. P. de; FREGONESI, M. S. F. do A. Gestão Baseada em Valor Aplicada ao Terceiro Setor. Revista Contabilidade e Finanças, São Paulo: USP, ed. Comemorativa, p. 105-118, 2006.
- ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE ORGANIZAÇÕES NÃO GOVERNAMENTAIS. Estatuto Social. Disponível em: <http://www.abong.org.br/quem_somos.php?id=3>. Acesso em: 01 de junho de 2016.
- BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 25 de abril de 2016.
- BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm>. Acesso em: 03 de maio de 2016.
- CARNEIRO, A. de F.; OLIVEIRA, D. de L.; TORRES, L. C. Accountability e prestação de contas das organizações do terceiro setor: uma abordagem à relevância da contabilidade. Sociedade, Contabilidade e Gestão, v. 6, n. 2, p. 90-105, 2011.
- CHAGAS, M. J. R.; ARAÚJO, A. de O.; DAMASCENA, L. G. Evidenciação das Subvenções e Assistências Governamentais Recebidas pelas OSCIPs: Uma Análise Empírica nos Estados da Paraíba e do Rio Grande do Norte. Revista Ambiente Contábil. Rio Grande do Norte, v. 3, p.100-115, jul./dez, 2011.
- COELHO, S. de C. T. Terceiro setor: um estudo comparado entre Brasil e Estados Unidos. 2ª. ed. São Paulo: SENAC, 2002.
- COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS - CPC. ITG 2002 (R1) – Entidade Sem Finalidade De Lucros. Brasília, set. 2015. Disponível em: <[http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2015/ITG2002\(R1\)](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2015/ITG2002(R1))>. Acesso em: 30 de março de 2016.

- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. ITG 2002: CFC publica mudanças na contabilidade do Terceiro Setor. Publicada por Juliana Oliveira. Disponível em: <<http://cfc.org.br/noticias/itg-2002-cfc-publica-mudancas-na-contabilidade-do-terceiro-setor/>>. Acesso em: 26 de abril de 2016.
- DIEHL, A. A.; TATIM, D. C. Pesquisa em ciências sociais aplicadas: Métodos e Técnicas. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2006.
- ESBEN, K. S.; LAFFIN, M. Terceiro setor e contabilidade: compilações de uma pesquisa. Revista Contemporânea de Contabilidade. Florianópolis, v.1, n.1, p.11-28, 2004.
- FALCONER, P. A. A Promessa do Terceiro Setor - Um Estudo sobre a Construção do Papel das Organizações Sem Fins Lucrativos e do seu Campo de Gestão. 1999, 152p. Dissertação (Mestrado em Administração) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo - USP, São Paulo, 1999.
- FLACH, L.; GONÇALVES, C. V. Accountability e análise da conformidade das demonstrações financeiras de uma organização do Terceiro Setor de Florianópolis. Revista de Gestão do Unilasalle, Canoas, v. 2, n. 2., 2013.
- GRAZZIOLI, A.; CAMPELO, A. de L.; ANDRADE, A. P. de A.; FRANÇA, J. A. de; PAES, J. E. S.; MOL, L. de F.; CARVALHO, L. R. F.; MONELLO, M. R.; MARTINS, P. D.; SILVA, S. V. Manual de procedimentos para o Terceiro Setor: aspectos de gestão e de contabilidade para entidades de interesse social. Brasília: CFC:FBC:Profis. 2015.
- HEINZEN, D. A. de M.; ROSSETTO, C. R. ; ALTOFF, J. R. Identificação e Categorização dos Stakeholders de uma Organização do Terceiro Setor. Revista Ibero-Americana de Estratégia, São Paulo, v. 12, n. 1, p. 154-180, jan./mar, 2013.
- INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA – IBGE. As Fundações Privadas e Associações sem Fins Lucrativos no Brasil. Rio de Janeiro, 2010. Disponível em: <<http://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv62841.pdf>>. Acesso em: 15 de maio de 2016.
- MAÑAS, A. V.; MEDEIROS, E. E. de. Terceiro setor: um estudo sobre a sua importância no processo de desenvolvimento socio-econômico. Perspectivas em Gestão & Conhecimento, v. 2, n. 2, p. 15-29, 2012.
- MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. Fundamentos de Metodologia Científica. 6. ed. – 7. reimpr. – São Paulo: Atlas, 2009.
- MARTINS, G. de A.; THEÓPHILO, C. R. Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- MILANI FILHO, M. A. F. A função controladoria em entidades filantrópicas: uma contribuição para a avaliação de desempenho. Dissertação de mestrado em Controladoria e Contabilidade na USP, São Paulo. 2004.
- MURARO, M.; ROTA, D.; ROMANSSINI, R.. Análise da aplicação da ITG 2002 – entidade sem fins lucrativos nas demonstrações contábeis de entidades do terceiro setor de Passo Fundo – RS. In: Convenção de Contabilidade, 15, Bento Gonçalves, RS. Anais...Bento Gonçalves, 2015, p. 01 – 16, 2015.
- OLAK, P. A.; NASCIMENTO, D. T. do. Contabilidade para entidades sem fins lucrativos (Terceiro Setor). 3ª. Ed. São Paulo: Atlas. 2010.
- OLIVEIRA, M. M. Como fazer pesquisa qualitativa. Petrópolis: Editora Vozes. 2007.
- PORTULHAK, H.; DELAY, A. J.; PACHECO, V. (Prestação de Contas por Entidades do Terceiro Setor e seus Impactos na Obtenção de Recursos: um Olhar Sobre o Comportamento dos Doadores Individuais. Pensar Contábil, Rio de Janeiro, v. 17, n. 64, p. 39-47, set./dez, 2015.
- RESENDE, T. A. Terceiro setor, ONG's e institutos. Centro de Estudos de Fundações e Entidades de Interesse Social. Disponível em: <<http://www.fundata.org.br/Artigos%20-%20Cefeis/12%20-%20TERCEIRO%20SETOR,%20ongs.pdf>>. Acesso em: 25 de abril de 2016.
- RODRIGUES, M. C. P. Demandas sociais versus crise de financiamento: o papel do terceiro setor no Brasil. Revista de Administração Pública (RAP). Rio de Janeiro, p. 25-67, set./out. 1998.
- SILVA, C. E. G. Gestão, legislação e fontes de recursos no terceiro setor brasileiro: uma perspectiva histórica. Revista de Administração Pública, v. 44, n. 6, p. 1301-1325. 2010.
- SILVA, J. J. Terceiro Setor: análise da conformidade da evidenciação das demonstrações contábeis das fundações de educação e pesquisa em relação à resolução cfc 1409/12. Repositório da Universidade Federal de Goiás, 2014.
- SIMPÓSIO DE EXCELÊNCIA EM GESTÃO E TECNOLOGIA – SEGeT, nº 12, 2015, Resende/RJ. Análise da conformidade das demonstrações contábeis das Fundações de Apoio as Universidades Públicas no Brasil. Rio de Janeiro: AEDB, 2015. 12p.
- TENÓRIO, F. G. Gestão comunitária: uma abordagem prática. Rio de Janeiro, editora: FVG. 2008.

APÊNDICE A – CHECK LIST

- 1) Divulga Balanço Patrimonial?
- 2) Divulga Demonstração de Resultado do Período?
- 3) Divulga Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido?
- 4) Divulga Demonstração do Fluxo de Caixa?
- 5) Divulga Notas Explicativas?
- 6) Utiliza a denominação “Patrimônio Social” ao invés de “Capital”?
- 7) Utiliza as denominações “Superávit ou Déficit” ao invés de “Lucro ou Prejuízo”?
- 8) As receitas e despesas são reconhecidas respeitando-se o princípio da competência?
- 9) Na Demonstração do Resultado do Período estão destacadas as informações de gratuidade concedidas e serviços voluntários obtidos?
- 10) O trabalho voluntário é reconhecido pelo valor justo da prestação do serviço como se tivesse ocorrido o desembolso financeiro?
- 11) As informações da pergunta acima estão divulgadas em notas explicativas por tipo de atividade?
- 12) Os registros contábeis evidenciam as contas de receitas e despesas, com e sem gratuidade, superávit ou déficit, de forma segregada, identificadas por tipo de atividade, tais como educação, saúde, assistência social e demais atividades?
- 13) As Notas Explicativas contemplam o contexto operacional da entidade, incluindo a natureza social e econômica e os objetivos sociais?
- 14) As Notas Explicativas contemplam os critérios de apuração da receita e da despesa, especialmente com gratuidade, doação, subvenção, contribuição e aplicação de recursos?
- 15) As Notas Explicativas contemplam a relação dos tributos objeto de renúncia fiscal?
- 16) As Notas Explicativas contemplam as subvenções recebidas pela entidade, a aplicação dos recursos e as responsabilidades decorrentes dessas subvenções?
- 17) As Notas Explicativas contemplam os recursos sujeitos a restrição ou vinculação por parte do doador?
- 18) As Notas Explicativas contemplam as taxas de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações em longo prazo?
- 19) As Notas Explicativas contemplam as informações sobre os seguros contratados?
- 20) As Notas Explicativas contemplam os critérios e procedimentos do registro contábil de depreciação, amortização e exaustão do ativo imobilizado, observando-se a obrigatoriedade do reconhecimento com base em estimativa de sua vida útil?

MURILO DE MELLO SOUZA

Graduado em Economia Empresarial e Controladoria pela Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo (FEARP). E-mail: