



REVISTA AMBIENTE CONTÁBIL

Universidade Federal do Rio Grande do Norte

ISSN 2176-9036

Vol. 12, n. 1, Jan./Jun, 2020

Sítios: <http://www.periodicos.ufrn.br/ambiente>

<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/Ambiente>

Artigo recebido em: 18.12.2018. Revisado por pares em: 11.02.2019. Reformulado em: 20.03.2019. Avaliado pelo sistema double blind review.

DOI: 10.21680/2176-9036.2020v12n1ID16315

Evidenciação contábil das entidades sem fins lucrativos de assistência social em Feira de Santana (BA): abordagem à luz das normas brasileiras de contabilidade

Accounting disclosure of non-profit social assistance entities in Feira de Santana (BA): approach in light of Brazilian accounting standards

Revelación contable de las organizaciones sin fines lucrativos de asistencia social en Feira de Santana (BA): enfoque de acuerdo con las normas brasileñas de contabilidad

Autores

Acmar Feliz dos Santos de Santana

Bacharel em Ciências contábeis – Universidade Estadual de Feira de Santana. Endereço: Rua Macarani, Nº 184, Conceição, Feira de Santana – BA, CEP: 44.065-598. Telefone: (75) 99118-1911. Identificadores (ID):

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-1260-5969>

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/4707513856124980>

E-mail: acmarsantana@gmail.com

Tânia Cristina Azevedo

Professora do Departamento de Ciências Sociais Aplicadas - Universidade Estadual de Feira de Santana. Doutora em Planejamento Territorial e Desenvolvimento Social – Planejamento Urbano e Regional. Endereço: Avenida Transnordestina, s/n - Novo Horizonte CEP 44036-900 - Feira de Santana – Bahia. Telefone (75) 3161-8049. Identificadores (ID)

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-4242-4576>

Google Citations : <https://scholar.google.com/citations?user=4XFRMpgAAAAJ>

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/0087332003737911>

E-mail: tcazevedo@uefs.br

[Artigo apresentado no SEMEAD – XXI Seminários em Administração 2018 - Fast-track]

Resumo

Objetivo: O trabalho teve como objetivo analisar a conformidade da evidenciação contábil das Organizações sem Finalidade de Lucros (OSFL), portadoras de Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS) em Feira de Santana (BA), à luz das Normas Brasileiras de Contabilidade, mediante adoção da Interpretação Técnica Geral - ITG 2002 (R1).

Metodologia: Trata-se de um estudo qualitativo quanto à sua abordagem, realizado por meio de pesquisa bibliográfica e documental. A etapa empírica da pesquisa foi realizada mediante um levantamento dos dados das Entidades de Assistência Social disponibilizadas no *website* do Ministério do Desenvolvimento Social (MDS), em seguida coletaram-se as informações contábeis divulgadas, utilizando-se a estatística descritiva para tratamento de dados.

Resultados: A pesquisa demonstrou que o nível de atendimento à ITG 2002 (R1), pode ser considerado razoável, entretanto os achados da investigação revelam que às áreas de gestão administrativo-financeira das Entidades Beneficente de Assistência Social (EBAS) não priorizam elaborar e divulgar as informações contábeis para uso ou para prestar contas aos diversos usuários.

Contribuições do Estudo: A presente pesquisa proporciona contribuições devido a sua fonte de investigação ter sido inspirada nas práticas contábeis previstas na ITG 2002 (R1) adotadas pelas EBAS, podendo o estudo avançar para futuras investigações em entidades que atuam em outros setores.

Palavras-chave: Terceiro Setor. Evidenciação Contábil. Normas Brasileiras de Contabilidade.

Abstract

Purpose: The objective of this study was to analyze the conformity of the accounting disclosure of Non-Profit Organizations (NPOs), holders of a Social Assistance Benefit Entity Certificate (CEBAS) in Feira de Santana (BA), under the Brazilian Accounting Standards, through adoption of the General Technical Interpretation - ITG 2002 (R1).

Methodology: This is a qualitative study on its approach, carried out through bibliographical and documentary research. The empirical stage of the research was carried out by means of a survey of data from Social Assistance Entities made available on the website of the Ministry of Social Development (MDS) in order to obtain entities participating in the survey, and then to collect the accounting information disclosed. In addition, descriptive statistics were used for data treatment.

Results: The research showed that the level of care provided to ITG 2002 (R1), can be considered reasonable, however the findings of the investigation reveal that the management of the Social Welfare Benefit Entity (EBAS) does not prioritize the preparation and disclosure of the accounting information for use or to account for the various users.

Contributions of the Study: The present research provides contributions because its research source was inspired by the accounting practices envisaged in the ITG 2002 (R1) adopted by the EBAS, and the study may advance further investigations in entities operating in other sectors.

Keywords: Third Sector. Accounting disclosure. Brazilian Accounting Standards.

Resumen

Objetivo: El objetivo del trabajo fue analizar la conformidad de la divulgación contable de las Organizaciones sin fines de lucro (OSFL), con Certificación de Entidad Beneficente de

Assistência Social (CEBAS) em Feira de Santana (BA), de acordo com as Normas Brasileñas de Contabilidade, adoção de la Interpretación Técnica General - ITG 2002 (R1).

Metodología: Se trata de un estudio cualitativo en cuanto a su abordaje, realizado por medio de investigación bibliográfica y documental. La etapa empírica de la investigación fue realizada mediante un levantamiento de los datos de las Entidades de Assistência Social disponible en el sitio web del Ministerio de Desarrollo Social (MDS), y recoger la información contable divulgada. Además se utilizó la estadística descriptiva para el tratamiento de datos.

Resultados: La investigación demostró que el nivel de atención a la ITG 2002 (R1), puede ser considerado razonable, sin embargo los hallazgos de la investigación revelan que las gestiones de las de Beneficencia de Assistência Social (EBAS) no priorizan elaborar y divulgar la información contable para uso o para rendir cuentas a los diversos usuarios.

Contribuciones del Estudio: La presente investigación proporciona contribuciones, debido a que su fuente de investigación ha sido inspirada en las prácticas contables previstas en la ITG 2002 (R1) adoptadas por las EBAS, pudiendo el estudio avanzar para futuras investigaciones en entidades que actúan en otros sectores.

Palabras clave: Tercer Sector. Revelación Contable. Normas Brasileñas de Contabilidad.

1 Introdução

De acordo com Zittei, Politelo e Scarpin (2016), as entidades do Terceiro Setor surgiram para cobrir uma lacuna existente entre o Estado, Primeiro Setor e o Mercado, Segundo Setor. Para Azevedo (2007), o Terceiro Setor pode ser concebido como um conjunto de organizações sem fins lucrativos cuja principal base de sustento é a participação voluntária. Essas organizações dependem preponderantemente de doações e contribuições de pessoas físicas e jurídicas ou ainda do financiamento do próprio Estado que pode ser direto, por meio de subvenções, ou indireto, através de incentivos fiscais e isenções.

Esse contexto revela que a transparência mediante prestação de contas representa um importante aspecto da gestão, devendo ser capaz de atender à necessidade de informação dos financiadores de recursos e demais usuários. Corroboram com esta percepção Zittei, Politelo e Scarpin (2016) e Flach e Gonçalves (2013), ao compreenderem que neste segmento, a prestação de contas das atividades e projetos desenvolvidos representa requisito essencial de transferência e contribuirá para a atração de mais investimentos, parceiros e apoiadores.

Entre as OSFL que captam recursos públicos e privados estão as classificadas como Organizações de Assistência Social, as quais têm os objetivos disciplinados no Artigo 203 da Constituição Federal. Dentre as garantias constitucionais que são conferidas às entidades do Terceiro Setor que atuam com assistência social, assegura-se o previsto na alínea “c” do Artigo 150 da Carta Magna brasileira, ao garantir a imunidade tributária para essas organizações, que deverão observar os requisitos estabelecidos no Código Tributário Nacional (CTN), por exemplo, manter escrituração contábil de maneira a assegurar fidedignidade e exatidão das informações produzidas.

É da necessidade de prestar contas aos financiadores de suas atividades, bem como da sua missão social que essas entidades devem, acima de tudo, agir com transparência. Piza, Parisi, Megliori e Gallo (2012) dizem que a divulgação de relatórios contábeis com qualidade

e de acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC) mostram a qualidade e a transparência da gestão.

Zittei, Politeo e Scarpin (2016) evidenciam a necessidade de que as organizações do Terceiro Setor deverão apresentar as informações financeiras e não financeiras como meio de comprovar a transparência da organização aos seus interessados. Tal sistemática é denominada pela literatura de *disclosure*, ou evidenciação contábil e significa a forma adotada para divulgação de informações contábeis que alcancem diversos tipos de usuários (Iudícibus & Faria, 2009).

No caso das OSFL, há aspectos específicos na evidenciação contábil desse segmento, sendo a questão tratada pela Interpretação Técnica Geral – ITG 2002 – Entidade sem finalidade de lucros, mediante Resolução nº 1.409/2012 emitida pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC). Tal regulamentação definiu os critérios e procedimentos específicos de avaliação, registro de transações e variações patrimoniais, além da estruturação das demonstrações contábeis, e o conteúdo mínimo a ser divulgado pelas entidades sem fins lucrativos (Bonfim & Oliveira, 2017).

Diante do contexto, questiona-se: **Qual a conformidade da evidenciação contábil das Organizações sem Fins Lucrativos de Assistência Social à luz das Normas Brasileiras de Contabilidade?** Para responder à questão da pesquisa, buscou-se analisar a conformidade da evidenciação contábil das Organizações sem Finalidade de Lucros (OSFL), portadoras de Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS) em Feira de Santana (BA), à luz das Normas Brasileiras de Contabilidade, mediante adoção da Interpretação Técnica Geral - ITG 2002 (R1).

A pesquisa se justifica pela representatividade das OSFL para o desenvolvimento social e econômico no Brasil, ao compreender que essas entidades têm espaço cada vez mais significativo perante a sociedade civil. Trata-se de um setor que tem expandido, o qual necessita de instrumentos eficazes de gestão, a exemplo de uma evidenciação contábil que assegure confiabilidade e credibilidade das informações produzidas pela contabilidade.

Estudos anteriores reforçam a relevância do assunto em questão, por exemplo, Azevedo (2007) discutiu os sistemas de controles internos para a geração e divulgação de informações contábeis adequadas aos diversos usuários de uma entidade do Terceiro Setor. Os resultados desta pesquisa apontaram que a organização, na época, tinha fragilidade de controles internos, em específico, os contábeis. O trabalho apresentou ainda proposição de controles contábeis vitais para a organização. O trabalho de Mário, Alves, Carmo, Silva e Jupetipe (2013) analisaram os aspectos relativos à presença, utilização de instrumentos de informações contábeis, bem como seu uso para geração de benefícios para a organização. Santos, Laureano e Machado (2014), por sua vez, avaliariam se os Sistemas de Contabilidade de Gestão (SCG) utilizados por entidades do Terceiro Setor são considerados teoricamente adequados. O trabalho demonstrou que as organizações vêm investindo cada vez mais no aprimoramento da gestão.

Este estudo tem como principal vetor de contribuição a divulgação da observância das Normas Brasileiras de Contabilidade específica para o Terceiro Setor, como forma de assegurar confiança nos registros contábeis.

O presente trabalho encontra-se estruturado em cinco tópicos, o primeiro compreende a introdução, na sequência apresenta-se fundamentação teórica, que aborda o Terceiro Setor, com ênfase nas EBAS, e a Evidenciação contábil sob a ótica das normas brasileiras de contabilidade. O terceiro consiste em discutir os procedimentos metodológicos do estudo enquanto o quarto refere-se aos resultados da pesquisa e, por fim, as considerações finais do trabalho constituindo o quinto.

2 Fundamentação Teórica

2.1 O terceiro setor e as entidades beneficentes de assistência social

No Brasil, o termo Terceiro Setor é utilizado para designar um conjunto de entidades chamadas de Organizações Não Governamentais (ONG), Organizações Sem Finalidade de Lucros (OSFL), Organizações da Sociedade Civil (OSC), dentre outras. Souza, Dantas, Araújo e Silva (2012) recordam que o Terceiro Setor é formado por cidadãos que se organizam de modo espontâneo e voluntariamente, para praticar ações com o propósito de beneficiar a sociedade. Logo, o Terceiro Setor representa uma forma de a sociedade se organizar para praticar ações voltadas ao interesse público, não sendo controladas pelo ente estatal.

Como destaca o IBGE (2012), a definição do Terceiro Setor praticada pela Organização das Nações Unidas (ONU), pressupõe que essas organizações devam atender simultaneamente às 5 características essenciais: a) privadas (não integrantes do aparelho Estatal); b) sem fins lucrativos (não se fundamentam no lucro e/ou em sua distribuição entre os proprietários ou diretores); c) institucionalizadas (legalmente constituídas); d) autoadministradas (capazes de gerenciar suas próprias atividades); e) voluntárias (constituídas livremente por qualquer grupo de pessoas).

Souza *et al.* (2012) recordam que essas organizações atuam em amplos setores, tais como meio ambiente, cuidado das crianças e adolescentes, a saúde, educação, emprego, defesa de direitos, assistência social e demais atividades de inclusão social e comunitária. Especificamente sobre a assistência social, é importante salientar que a Constituição Federal (CF) brasileira, em seus Artigos 203 e 204 traz a previsibilidade legal do Sistema de Seguridade Social como garantia de direito. Neste cerne, emergem demandas que incluem ação voluntária praticada pela sociedade em nome da caridade, benemerência, fraternidade, filantropia e solidariedade (Sposati, 2007). Por esta razão, compreende-se que organizações do Terceiro Setor que atuam com atividades da área de assistência social passaram a ter maior destaque.

No contexto regulatório do Brasil, tem-se no Código Civil brasileiro, o Artigo 53 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, apontando três figuras jurídicas que se ajustam à definição do Terceiro Setor: associações, fundações e organizações religiosas (IBGE, 2012). As associações constituem-se pela união de pessoas que se organizam para fins não econômicos. Já as fundações são criadas por um instituidor, mediante escritura pública ou testamento, a partir de uma dotação especial de bens livres, especificando o fim a que se destina e declarando a forma de administrá-la. As organizações religiosas atuam especificamente na promoção do culto religioso e foram contempladas no contexto jurídico através da Lei nº 10.825, de 22 de dezembro de 2003, quando as considerou como pessoa jurídica de direito privado.

No que concerne à assistência social, em 1993 foi publicada a Lei Orgânica da Assistência Social (LOAS), Lei nº 8.742/1993, e seus efeitos no sentido de promover uma política pública de proteção social de ação contínua e planejada passaram a ser notados a partir do ano 2000, principalmente com a construção do Sistema Único de Assistência Social (SUAS) em 2003. Esse sistema teve suas bases lançadas pelo Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS) com a aprovação da Política Nacional de Assistência Social em 2004, organizando as ações da assistência social em dois tipos de proteção social: a básica e a especial (Vaitsman, Andrade & Farias 2009; Sposati, 2007).

Desse modo, as OSFL que prestam esses serviços e encontram-se legalmente constituídas e inscritas nos conselhos municipais e ou estaduais passaram a integrar o SUAS. Deve-se observar que a LOAS preserva a participação, já consolidada, das OSFL na prestação

de serviços socioassistenciais, embora estabeleça a primazia da responsabilidade do Estado, em cada esfera, em oferecer tais serviços. Assim, as OSFL passaram a complementar as ações do Estado através de uma relação estruturada, regulada e coordenada pelo poder estatal.

Importa explicar que as entidades classificadas como sendo de organizações de assistência social integrantes do SUAS estão amparadas pelo advento constitucional em seu Artigo 150, que veda as cobranças de impostos, estando assim alcançadas pelas imunidades. No tocante às isenções, de acordo com a Lei nº 12.101/2009, essas organizações têm a possibilidade de obter, perante o Ministério do Desenvolvimento Social (MDS), o Certificado de Entidade de Assistência Social (CEBAS). Destaca-se que tal certificação contribuirá para a manutenção de benefícios tributários, especificamente as isenções das contribuições sociais previstas na Lei nº 8.212/1991. A Tabela 1 demonstra esse alcance.

Tabela 1

Isenções de Contribuições sociais

Tipo de benefício fiscal	Descrição do benefício tributário
Previdência Social – Contribuição Patronal	20% incidentes sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês.
Previdência Social – Contribuição de Riscos Trabalhistas	1%, 2% ou 3% destinadas ao financiamento de aposentadorias especiais e de benefícios decorrentes dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas.
Previdência Social – Retenções	15% destinadas à Previdência Social, incidentes sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho.
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)	9% do resultado (superávit) do período destinado à seguridade social.
Contribuição para a Finalidade Social (COFINS)	3,00% ou 7,60% incidente sobre a receita bruta, destinada à seguridade social.
Programa de Integração Social (PIS)	0,65% ou 1,65% - incidente sobre a receita bruta, destinada à seguridade social. *Não é dispensado o recolhimento de 1% sobre a folha de pagamento para financiamento dos programas dos trabalhadores.

Fonte: Elaborada pelos autores, adaptado da CF e da Lei nº 8.212/1991.

A Tabela 1 demonstra as contribuições sociais previstas na Lei nº 8.212/1991, que estão alcançadas com a obtenção do CEBAS. Embora a legislação que versa sobre essa certificação especifique critérios próprios, não se pode deixar de considerar o estabelecido no Artigo 150 da CF, Artigo 9º do Código Tributário Nacional (CTN) para fins de usufruir benefícios tributários, no quesito Imunidade e de Isenção. Como bem diz Piza *et al.* (2012), ao considerar que a imunidade alcança os impostos sobre o patrimônio e a renda de todas as esferas de poder (União, Estados e Municípios), e que para tanto está sujeita ao cumprimento dos pré-requisitos preconizados pelo CTN, que no Artigo 14 estabelece condições que devem ser cumpridas pelas OSFL para a manutenção de benefícios.

Observa-se que a Lei nº 12.101, ao tratar da concessão do CEBAS, amplia as condições determinadas pelo CTN ao colocar como condição de manutenção das isenções fiscais, a escrituração contábil regular que registre as receitas e despesas, bem como a aplicação em gratuidade de forma segregada, em consonância com as normas emanadas do Conselho Federal de Contabilidade. Tal observância poderá ser encontrada na regulamentação dessa certificação, prevista no Decreto nº 8.242/2014, quando no Artigo 3º desta legislação, evidencia a necessidade de observância de práticas contábeis coadunadas com o estabelecido nas Normas Brasileiras de Contabilidade para o Terceiro Setor.

Art. 3º A certificação ou sua renovação será concedida à entidade que demonstre, no exercício fiscal anterior ao do requerimento, o cumprimento do disposto nos Capítulos

I a IV deste Título, isolada ou cumulativamente, conforme sua área de atuação, e que apresente os seguintes documentos:

.....V - balanço patrimonial;

VI - demonstração das mutações do patrimônio líquido;

VII - demonstração dos fluxos de caixa; e

VIII - demonstração do resultado do exercício e notas explicativas, com receitas e despesas segregadas por área de atuação da entidade, se for o caso. (Decreto nº 8.242/2014, Art. 3º).

É válido observar que a regulamentação citada no Parágrafo 7º, Artigo 3º, traz a possibilidade de as entidades que atuam exclusivamente no âmbito da assistência social, estarem dispensadas de apresentar o balanço patrimonial, as demonstrações das mutações do patrimônio líquido e a demonstração dos fluxos de caixa. No caso da demonstração do resultado do exercício e notas explicativas, com receitas e despesas segregadas por área de atuação da entidade, continua condição obrigatória para divulgação contábil dessas entidades.

2.2 Evidenciação contábil sob a ótica das normas brasileiras de contabilidade para as OSFL

A característica peculiar das Organizações de Assistência Social, bem como as OSFL, de realizar sua função social através de trabalho voluntário e recursos oriundos de doações, contribuições, subvenções e convênios, torna necessária uma postura transparente da gestão com o intuito de mostrar o bom uso ou aplicação desses recursos. Piza *et al.* (2012) e Bonfim e Oliveira (2017) afirmam que a divulgação das informações financeiras e contábeis é a maneira que a entidade tem de mitigar a assimetria informacional entre os *stakeholders* e a direção.

Os estudos de Flach e Gonçalves (2013) e de Zittei, Politelo e Scarpin (2016) apontam para a perspectiva da escassez de recursos, devido principalmente, o aumento do número dessas entidades. Nesse trabalho indicaram que a capacidade para captar recursos públicos ou privados tem uma relação direta com a transparência. Entidades que apresentam demonstrações de forma clara e objetiva, de maneira a evidenciar a destinação dos recursos captados, tendem a ganhar credibilidade e potencial para atrair novos parceiros a apoiarem ou financiarem seus projetos.

Flach e Gonçalves (2013) dizem ainda que o *disclosure* evita que as OSFL se desviem de sua finalidade social, combatendo a ocorrência de atos e fatos que não estejam de acordo com a missão da entidade e sendo útil também como um inibidor de gestões fraudulentas. Na pesquisa que realizaram observando a conformidade das demonstrações contábeis em uma entidade sem fins lucrativos no período de 2008 a 2012, concluíram que a entidade não cumpria com os pré-requisitos exigidos pelas normas contábeis vigentes no período. Esse fato demonstra a falta de transparência da entidade.

Para Bushman *et al.* (2004, apud Bonfim & Oliveira, 2017), não é a simples divulgação de informações que caracteriza a transparência da organização. O *disclosure* está associado à divulgação de informações que possuam qualidade e utilidade para os seus usuários. Do mesmo modo, não é possível existir transparência quando a organização possui informações com qualidade e relevância, embora não ofereça acesso aos interessados.

Para o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), o objetivo das demonstrações contábeis é fornecer aos *stakeholders* informações contábil-financeiras que sejam úteis. Para isso, a informação tem que, concomitantemente, ser relevante e representar com fidedignidade a realidade reportada (CFC, 2013, p.30). Esse aspecto é facilmente retratado na Resolução nº 1.374 de 08/12/2011 / CFC que considera as características qualitativas de melhoria da informação contábil apresentada na Tabela 2.

Tabela 2*Características qualitativas de melhoria da informação.*

Característica qualitativa de melhoria	Melhoria evidenciada
Comparabilidade	Possibilita ao usuário da informação identificar e compreender as semelhanças e diferenças entre os mesmos itens, comparar diferentes períodos da entidade ou ainda comparar uma entidade com outra.
Verificabilidade	Assegura aos interessados que a informação representa com fidedignidade o fenômeno que se propõe a representar.
Tempestividade	Significa que a informação estará disponível para os tomadores de decisão em tempo hábil para influenciá-los em suas decisões.
Compreensibilidade	A informação deve ser clara, objetiva e concisa.

Fonte: *Elaborada pelos autores, adaptado da Resolução nº 1374 de 08/12/2011 do CFC.*

Dentre as características qualitativas, mostradas na Tabela 2, destaca-se que tempestividade, compreensibilidade e comparabilidade constavam na Resolução CFC nº. 1.121/2008. O atributo verificabilidade foi adicionado em 2011 e esse, consiste na possibilidade de diferentes observadores poderem chegar a um consenso sobre o retrato de uma realidade econômica.

Com o intuito de atribuir melhorias qualitativas da informação contábil no Terceiro Setor, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) revogou, em 2012, a Norma Brasileira de Contabilidade aplicada às entidades sem finalidades de lucros - NBC T19 e publicou, no mesmo ano, a Resolução CFC nº 1.409/2012 que aprovou a Interpretação Técnica Geral – ITG 2002. Essa ITG foi revisada e atualizada no ano de 2015 e passou a ser chamada de ITG 2002 (R1). Tal normativa visa, principalmente, atribuir padronização aos registros dos atos e fatos contábeis, bem como uniformizar a divulgação das demonstrações contábeis.

A ITG 2002 (R1) define, nos dois primeiros tópicos, o objetivo e o alcance da norma e os tópicos restantes se referem ao reconhecimento dos atos e fatos contábeis, às demonstrações contábeis, às contas de compensação e à divulgação, respectivamente. Conta ainda com um apêndice em que sugere um modelo para as demonstrações abordadas. Seu objetivo é estabelecer critérios e procedimentos específicos de avaliação, registro e reconhecimento das transações contábil e financeira, além de determinar quais demonstrações contábeis devem ser realizadas e as informações mínimas que devem ser divulgadas pelas OSFL, conforme a Tabela 3.

Tabela 3*Entidades alcançadas*

Características	Alcance
Natureza jurídica	Fundação de direito privado, associação, organização social, organização religiosa, partido político, entidade sindical.
Tipo de atividade	Assistência social, saúde, educação, esportiva, religiosa, política, cultural, dentre outras cuja finalidade seja comunitária.

Fonte: *Elaborada pelos autores, adaptado da Resolução nº 1.409/2012 do CFC.*

A partir do demonstrado na Tabela 3, fica evidente o alcance e amplitude da ITG-2002 (R1), não sendo aplicáveis outros segmentos, como por exemplo, as Cooperativas.

Quanto às demonstrações contábeis, a ITG 2002 (R1) estabelece que a entidade sem finalidade de lucro deva elaborar o Balanço Patrimonial, a Demonstração do Resultado do

Período, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, as Demonstrações dos Fluxos de Caixa e as Notas Explicativas. A Tabela 4 sintetiza os aspectos específicos de maior relevância a serem evidenciados nos relatórios.

Tabela 4

Evidenciação das demonstrações contábeis

Demonstrações	Evidenciação específica para o Terceiro Setor
Balanço Patrimonial	Denominação da conta Capital deve ser substituída por Patrimônio Social, integrante do grupo Patrimônio Líquido.
Demonstração do Resultado do Período	Deve destacar as informações de gratuidade concedidas e serviços voluntários obtidos divulgados em notas explicativas por tipo de atividade.
Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido	Apresenta as variações ocorridas no patrimônio líquido da Entidade sem Finalidade de Lucros e a sua posição contábil-financeira ao final do período.
Demonstrações dos Fluxos de Caixa	As doações devem ser classificadas nos fluxos das atividades operacionais.
Notas Explicativas	Contexto operacional da entidade, incluindo a natureza social e econômica e os objetivos sociais; critérios de apuração da receita e da despesa, especialmente com gratuidade, doação, subvenção, contribuição e aplicação de recursos; relação dos tributos objeto de renúncia fiscal; detalhamento dos recursos captados; o trabalho voluntário deve ser demonstrado por programa (atividades).

Fonte: *Elaborada pelos autores, adaptado da ITG-2002 (R1).*

É válido observar que a ITG 2002 (R1) considera, no Balanço Patrimonial e nas Demonstrações do Resultado do Período, das Mutações do Patrimônio Líquido e dos Fluxos de Caixa, que as nomenclaturas lucro ou prejuízo devem ser substituídos pelos termos superávit ou déficit do período (CFC, ITG, 2002 (R1)).

É importante elucidar a ITG 2002 (R1), em que se destacam os itens inseridos 9A e 9B. O 9A trata do reconhecimento das subvenções em que deixa claro que somente a subvenção concedida em caráter particular deve ser reconhecida como receita, já que oriunda de imunidades tributárias; 9B deve ser relacionado nas notas explicativas. Já o item 19 observa o reconhecimento do trabalho voluntário, que deve ser feito pelo valor justo da prestação de serviços, como se tivesse ocorrido o desembolso financeiro.

Conforme exposto, o nível de evidenciação das Organizações de Assistência Social portadoras de CEBAS, é fruto do estudo dessa pesquisa, será determinado mediante análise das demonstrações contábeis divulgadas e a conformidade com os itens da ITG 2002 (R1).

3 Metodologia

Sendo a proposta da pesquisa, analisar a conformidade da divulgação das demonstrações contábeis das OSFL em Feira de Santana (BA) com a Interpretação Técnica Geral (ITG 2002-R1), recorreu-se à pesquisa documental e de abordagem quali-quantitativa. A pesquisa documental decorre da coleta de informações e dados para organizar, dando novo significado/importância como fonte de pesquisa (Prodanov & Freitas, 2013). A abordagem qualitativa e quantitativa decorre da maneira como as informações se apresentam e como os dados foram analisados – uso da estatística descritiva e apresentação de características que revelam as entidades em estudo.

Nesse sentido, realizou-se um levantamento dos dados das Entidades de Assistência Social, disponibilizadas pelo MDS em seu *website*, para conhecer a população das entidades, e,

em seguida, coletar as informações contábeis divulgadas pelas entidades participantes da amostra.

O levantamento bibliográfico foi realizado mediante pesquisas em livros, artigos e dissertações que tratam sobre o *disclosure* nas Organizações do Terceiro Setor, sobre o fenômeno da Assistência Social no Brasil contribuindo, assim, para fundamentar a discussão do Terceiro Setor no contexto das entidades portadoras do CEBAS e abordar a evidenciação contábil sob a ótica das Normas Brasileiras de Contabilidade para as OSFL.

3.1 População e amostra

As Entidades de Assistência Social (EAS) foram selecionadas a partir de um universo de 17.460 entidades que protocolaram pedido de concessão, reconsideração ou renovação no Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social - CEBAS, no Ministério do Desenvolvimento Social (MDS, 2018). Com base no objetivo da pesquisa, foram aplicados os seguintes critérios de seleção da amostra:

- a) Entidades de Assistência Social localizadas na cidade de Feira de Santana;
- b) Pedido de concessão, reconsideração ou renovação protocolado entre 2012 e 2017;
- c) Situação do CEBAS válido ou vigente.

Aplicando-se o primeiro critério, foram eliminadas 17.434 entidades, obtendo-se 26 entidades na cidade de Feira de Santana. Fazendo o recorte do lapso temporal, pedidos protocolados entre 2012 e 2017, 12 entidades foram removidas por terem dado entrada nos pedidos em períodos anteriores, restando um total de 14 EAS. Dessas, foram selecionadas as que se encontravam com o CEBAS nas situações válido ou vigente representadas na Tabela 5.

Tabela 5

Status da certificação das entidades

Entidade	Status de certificação
Dispensário Santana	Válida
Núcleo de Assistência Social Arquidiocesano	Vigente
APAE de Feira de Santana/BA	Vigente
MOC - Movimento de Organização Comunitária	Vigente
Centro Evangélico de Apoio e Acolhimento Cidade de Refúgio	Vigente

Fonte: *Elaborada pelos autores, adaptado de MDS (2018).*

Foram retiradas da amostra outras 9 EAS. Dessa forma, obteve-se as 5 EAS relacionadas na Tabela 5, sendo que uma estava com o certificado válido e as demais vigentes.

3.2 Coleta de dados

Os dados foram coletados no período de outubro de 2017 a janeiro de 2018 em três momentos: primeiro, fez-se um levantamento no site do MDS para coletar informações sobre a população das EAS presentes no município; no segundo momento, realizou-se uma busca nos *websites* das EAS para coletar as informações contábeis divulgadas pelas entidades que fazem parte da amostra; no terceiro, de 03 a 15 de janeiro de 2018, foram realizados contatos telefônicos e por correspondência eletrônica, e-mail, para solicitar as demonstrações contábeis das entidades sem *website*.

Empregaram-se técnicas de estatística descritiva para organizar os dados e analisar os grupos de informações divulgadas pelas organizações e a conformidade com a ITG 2002 (R1).

4 Resultados e Discussões

4.1 Apresentação do universo de pesquisa das OSFL estabelecidas no município de Feira de Santana detentoras do CEBAS

Em 2010, as Fundações Privadas e Associações Sem Fins Lucrativos no Brasil alcançaram a marca de 290,7 mil instituições via IBGE (2012). Dados coletados no *website* do MDS (2018) mostram que, no período de 2000 a 2017, um total de 17.460 Entidades de Assistência Social protocolaram pedidos de concessão, reconsideração ou renovação no Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social - CEBAS. Na Bahia, esse número corresponde a 346 entidades, sendo que apenas 27,17% estão com o CEBAS válido ou vigente.

Data de 2003 o primeiro registro no MDS do pedido de concessão do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social no estado da Bahia. Até o final do ano de 2017, um total de 346 Entidades e Organização de Assistência Social protocolaram processos de concessão ou renovação do certificado. Desse total, 88 entidades estavam com o certificado vigente, 6 eram válidas e 11 aguardando decisão do MDS. Significa dizer que, nesse horizonte de tempo, aproximadamente 70% das entidades baianas tiveram suas solicitações indeferidas ou não solicitaram renovação (MDS, 2018).

Utilizaram-se como referência para o estudo, as entidades que entraram com o pedido de certificação, quer para concessão quer para renovação a partir de 2012, ano em que passou a vigorar a ITG 2002 (R1). Existia então um total de 195 entidades distribuídas em diversos municípios do estado. Desse total, 43,6% se concentravam em apenas duas cidades, sendo que a cidade de Salvador apresentava um quantitativo muito superior, totalizando 71 entidades, enquanto a cidade de Feira de Santana contava com apenas 14 entidades (MDS, 2018).

As OSFL situadas no município de Feira de Santana, em relação ao status da solicitação junto ao MDS, estavam distribuídas de acordo com a Tabela 6.

Tabela 6

Status das OSFL de Feira de Santana

Status da entidade	Quantidade
Aguardando decisão	2
Válida	1
Vigente	4
Outras situações	7
Total geral	14

Fonte: Elaborada pelos autores, adaptado de MDS (2018).

De acordo com a Tabela 6, observa-se que, das 14 entidades que solicitaram concessão ou renovação do certificado, a metade (50%), teve seu pedido colocado como outras situações. Em relação às demais, 2 estão com processo em análise, 1 válida e 4 vigentes.

O status aguardando decisão se refere à situação dos pedidos de concessão que ainda estão sob análise. Encontram-se válidos os pedidos de renovação do CEBAS que foram protocolados tempestivamente, ou seja, antes de expirar a vigência da certificação anterior. Os Vigentes são aqueles que estão dentro do prazo de validade. Já os casos classificados como outras situações, se referem a todos os casos que se encontravam sem definição dada pelo MDS.

Entram nesses casos as EAS cujos pedidos foram indeferidos, arquivados, estão aguardando decisão, dentre outros. Essa situação não pode ser despercebida, pois representa 50% das OSFL da cidade de Feira de Santana e aproximadamente 55% das entidades que deram entrada no estado.

A tabela 7 apresenta o status de certificação das 5 EAS, amostra do estudo, e a distribuição das atividades que essas organizações prestam aos cidadãos do município (MDS, 2018).

Tabela 7

Distribuição das OSFL por atividade.

Entidade	Status de certificação	Atividade principal
APAE de Feira de Santana/BA	Vigente	Atendimento
Centro Evangélico de Apoio e Acolhimento Cidade de Refúgio	Vigente	Atendimento
Dispensário Santana	Válida	Atendimento
MOC - Movimento de Organização Comunitária	Vigente	Assessoramento e Defesa de direitos e garantias
Núcleo de Assistência Social Arquidiocesano	Vigente	Assessoramento e Defesa de direitos e garantias

Fonte: *Elaborada pelos autores, adaptado de MDS (2018).*

Conforme classificação da Lei Orgânica da Assistência são consideradas entidades e organizações de assistência social aquelas que oferecem serviços. 60% das entidades certificadas com CEBAS prestam serviço de atendimento, enquanto as demais acumulam duas atividades: assessoramento e defesa de direitos e garantias.

4.2 Conformidade da evidenciação contábil a partir da ITG 2002 (R1)

Para verificar a conformidade da divulgação contábil com ênfase na ITG 2002 (R1) e o nível de evidenciação contábil das EAS com CEBAS, realizou-se uma busca nos *websites* das instituições para coleta das demonstrações contábil-financeiras e essa busca gerou os dados organizados na Tabela 8.

Tabela 8

Apresentação das demonstrações contábeis no website.

Entidade	Possui website	Divulga relatório contábil-financeiro	Apresenta outros relatórios
APAE de Feira de Santana/BA	Sim	Sim	Não
Centro Evangélico de Apoio e Acolhimento Cidade de Refúgio	Sim	Não	Não
Dispensário Santana	Sim	Sim	Sim
MOC - Movimento de Organização Comunitária	Sim	Não	Sim
Núcleo de Assistência Social Arquidiocesano	Não	Não	Não

Fonte: *Elaborada pelos autores, adaptado de MDS (2018).*

Das entidades listadas, apenas uma não possui *website*; dentre as que possuem, 2 utilizam para divulgar os relatórios contábeis-financeiros e 2 apresentam relatório de atividades. O Dispensário Santana disponibilizou em seu *website* apenas o relatório do exercício de 2016; a APAE de Feira de Santana disponibilizou os relatórios de 2009 a 2015. O Dispensário Santana e o MOC apresentam os relatórios de atividades desempenhadas no exercício, conforme documentação exigida pela Lei nº 8.242/2014, embora esse relatório seja carente de informações financeiras.

Para analisar o nível de evidenciação contábil das entidades, foram elaboradas 3 tabelas, mesmo número de seções e apresentação da ITG 2002 (R1). A primeira aborda as demonstrações contábeis; a segunda, o reconhecimento dos atos e fatos contábeis; e a terceira, as notas explicativas.

Para análise das demonstrações dos dois períodos, a tabela foi composta por um total de 5 colunas. A primeira é a numeração ordenada dos itens, a segunda corresponde aos itens verificados, a terceira foi subdividida em três colunas para determinar se o item analisado atende, não atende ou não se aplica à ITG 2002 (R1).

Para verificar a evidenciação das demonstrações contábeis, serão analisadas as conformidades com os itens 22 a 25 da ITG 2002 (R1). Esses 4 itens serão desdobrados em 12 para que se possa fazer uma verificação e apresentação adequada do que trata a norma, como demonstrado na Tabela 9.

Tabela 9
Análise das demonstrações contábeis

Nº	Item a ser verificado	Atendimento		
		Atende	Não atende	Não se aplica
1	Elaboração do Balanço Patrimonial	2	0	0
2	Elaboração da Demonstração do Resultado do Período	2	0	0
3	Elaboração da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido	2	0	0
4	Elaboração da Demonstração dos Fluxos de Caixa	1	1	0
5	Elaboração das Notas Explicativas	2	0	0
6	Conta Capital Social substituída por Patrimônio Social no Balanço Patrimonial	2	0	0
7	Substituição da expressão lucro ou prejuízo do período por superávit ou déficit do período no Balanço Patrimonial	2	0	0
8	Substituição da expressão lucro ou prejuízo do período por superávit ou déficit do período na Demonstração de Resultado do Período	2	0	0
9	Substituição da expressão lucro ou prejuízo do período por superávit ou déficit do período na Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido	2	0	0
10	Substituição da expressão lucro ou prejuízo do período por superávit ou déficit do período na Demonstração dos Fluxos de Caixa.	1	1	0
11	Destaque das informações de gratuidade concedidas e serviços voluntários obtidos e divulgadas em notas explicativas por tipo de atividade, na Demonstração do Resultado do Período	0	2	0
12	Na Demonstração dos Fluxos de Caixa, as doações devem ser classificadas nos fluxos das atividades operacionais	1	1	0
Total		19	5	0
Percentual		79%	21%	0%

Fonte: Elaborada pelos autores, adaptado da ITG 2002 (R1).

A Tabela 9 mostra que as entidades cumpriram com 79% dos itens mínimos relativos às demonstrações contábeis. A Demonstração dos Fluxos de Caixa, relatório contábil que evidencia as transações ocorridas em determinado período e que provocaram modificações no

saldo de caixa e equivalentes de caixa, não foi elaborada por uma das entidades, contribuindo com 12% dos itens que não atendem às normas.

O item de número 11 que se reporta ao tratamento das informações sobre gratuidades concedidas e serviços voluntários obtidos não é atendido nas demonstrações das duas entidades. Esse fato pode ter sido negligenciado devido ao fato de ambas as instituições prestarem apenas serviços gratuitos.

A análise do reconhecimento contábil foi realizada por meio das informações contidas nas demonstrações contábeis que evidenciam os itens 8 a 21, elencados pela ITG 2002(R1), conforme a Tabela 10.

Tabela 10

Análise dos itens de reconhecimento contábil

Nº	Item a ser verificado	Atendimento		
		Atende	Não atende	Não se aplica
1	As receitas e as despesas reconhecidas, respeitando-se o princípio da Competência.	2		
2	As doações e as subvenções recebidas para custeio e investimento – reconhecidas no resultado.	2		
3	Segregação dos registros contábeis – contas de receitas e despesas identificáveis por tipo de atividade, tais como educação, saúde, assistência social e demais atividades.		2	
4	Enquanto não atendidos os requisitos para reconhecimento no resultado, a contrapartida da subvenção, de contribuição para custeio e investimento, bem como de isenção e incentivo fiscal registrados no ativo, deve ser lançada em conta específica do passivo.	2		
5	As receitas decorrentes de doação, contribuição, convênio, parceria, auxílio e subvenção por meio de convênio, editais, contratos, termos de parceria e outros instrumentos, para aplicação específica, mediante constituição, ou não, de fundos, e as respectivas despesas devem ser registradas em contas próprias, inclusive as patrimoniais, segregadas das demais contas da entidade.	2		
6	Os benefícios concedidos pela entidade sem finalidade de lucros a título de gratuidade devem ser reconhecidos de forma segregada, destacando-se aqueles que devem ser utilizados em prestações de contas nos órgãos governamentais.	2		
7	A entidade sem finalidade de lucros deve constituir provisão em montante suficiente para cobrir as perdas esperadas sobre créditos a receber, com base em estimativa de seus prováveis valores de realização e baixar os valores prescritos, incobráveis e anistiados.		1	1
8	Incorporação ao Patrimônio Social do superávit, ou parte de que tenha restrição para aplicação, deve ser reconhecida em conta específica do Patrimônio Líquido.	2		
9	O benefício concedido como gratuidade por meio da prestação de serviços deve ser reconhecido pelo valor efetivamente praticado.	2		
10	Os registros contábeis segregados de forma que permitam a apuração das informações para prestação de contas exigidas por entidades governamentais, aportadores, reguladores e usuários em geral.	2		
11	A dotação inicial disponibilizada pelo instituidor/fundador em ativo monetário ou não monetário, no caso das fundações, é considerada doação patrimonial e reconhecida em conta do patrimônio social.			2
12	Mensuração e registro contábil do trabalho voluntário		2	
13	Redução ao valor recuperável de ativos e a NBC TG 01 - Recuperabilidade de Ativos, <i>impairment</i> , “a perda por desvalorização ocorre quando o valor contábil de ativo excede seu valor recuperável.”		2	

14	Adoção dos procedimentos do custo atribuído (<i>deemed cost</i>)	2		
	Total	16	9	3
	Percentual	57%	32%	10%

Fonte: Elaborada pelos autores, adaptado da ITG 2002 (R1).

A análise da tabela 10 mostra que as entidades reconhecem suas receitas e despesas, observando o regime de competência de acordo com o recomendado na ITG 2002 (R1). Ambas as entidades obtiveram receitas de subvenção nas esferas municipal, estadual e federal e realizaram o reconhecimento de maneira adequada em conformidade com o CPC 07 e com as recomendações ITG 2002 (R1).

A evidenciação das contas de receitas e despesas citadas no item 3 da tabela só foi atendida por uma entidade e nesta as receitas e despesas foram apresentadas de modo segregado às atividades desenvolvidas, identificáveis por tipo de atividade nos relatórios de receitas e despesas. A gratuidade não foi destacada por nenhuma das instituições, embora seja uma exigência da ITG 2002 (R1). Esse fato pode ser justificado pelo fato de ambas as instituições realizarem gratuitamente suas atividades, conforme informações em seus *websites* e estatutos. O relatório do exercício de 2016 segregou e identificou apenas as despesas.

Quanto ao item 7, uma entidade não apresentava conta de créditos a receber, por isso entrou no caso de “não se aplica”. A outra apresentava contas a receber, mas não havia feito provisão para perdas esperadas como orientado em atendimento à NBC TG 48 - Instrumentos financeiros, norma que trata do assunto.

O item 11 se aplica às fundações, e não a essas instituições por serem constituídas como associação. Já o item 12 diz respeito a ambas, embora nenhuma delas faça qualquer menção ao trabalho voluntário em seus relatórios. Isso representa um contrassenso a começar pela natureza e constituição das entidades que, em tese, têm como característica central o trabalho voluntário e receitas oriundas, principalmente, de doações, parcerias e convênios, dentre outras. Já no item 13, conclui-se que as entidades não adotaram a NBC TG 1000 e, como consequência, os procedimentos do custo atribuído.

Para evidenciação das contas de compensação e divulgação, verificou-se a observância dos itens 26 e 27 da ITG 2002 (R1), especificamente as informações requeridas para divulgação das notas explicativas, que estão apresentadas na Tabela 11.

Tabela 11

Análise das contas de compensação e notas explicativas

Nº	Item a ser verificado	Atendimento		
		Atende	Não atende	Não se aplica
1	Sem prejuízo das informações econômicas divulgadas nas demonstrações contábeis, a entidade pode controlar, em conta de compensação, transações referentes a isenções, gratuidades e outras informações para a melhor evidenciação contábil.	0	2	0
2	(a) contexto operacional da entidade, incluindo a natureza social e econômica e os objetivos sociais;	2	0	0
3	(b) os critérios de apuração da receita e da despesa, especialmente com gratuidade, doação, subvenção, contribuição e aplicação de recursos;	0	2	0
4	(c) relação dos tributos objeto de renúncia fiscal;	0	2	0
5	(d) as subvenções recebidas pela entidade, a aplicação dos recursos e as responsabilidades decorrentes dessas subvenções;	0	2	0
6	(e) os recursos de aplicação restrita e as responsabilidades decorrentes de tais recursos;	0	0	2
7	(f) os recursos sujeitos a restrição ou vinculação por parte do doador;	0	0	2

Acmar Feliz dos Santos de Santana e Tânia Cristina Azevedo

8	(g) eventos subsequentes à data do encerramento do exercício que tenham, ou possam vir a ter, efeito relevante sobre a situação financeira e os resultados futuros da entidade;	0	0	2
9	(h) as taxas de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações em longo prazo;	0	1	1
10	(i) informações sobre os seguros contratados;	0	2	0
11	(j) a entidade educacional de ensino superior deve evidenciar a adequação da receita com a despesa de pessoal, segundo parâmetros estabelecidos pela Lei das Diretrizes e Bases da Educação e sua regulamentação;	0	0	2
12	(k) os critérios e procedimentos do registro contábil de depreciação, amortização e exaustão do ativo imobilizado, devendo ser observada a obrigatoriedade do reconhecimento com base em estimativa de sua vida útil;	0	2	0
13	(l) segregar os atendimentos com recursos próprios dos demais atendimentos realizados pela entidade;	0	2	0
14	(m) todas as gratuidades praticadas devem ser registradas de forma segregada, destacando aquelas que devem ser utilizadas na prestação de contas nos órgãos governamentais, apresentando dados quantitativos, ou seja, valores dos benefícios, número de atendidos, número de atendimentos, número de bolsistas com valores e percentuais representativos;	0	2	0
15	(n) a entidade deve demonstrar, comparativamente, o custo e o valor reconhecido quando este valor não cobrir os custos dos serviços prestados.	0	2	0
Total		2	19	9
Percentual		7%	63%	30%

Fonte: Elaborada pelos autores, adaptado da ITG 2002 (R1).

O item 1 da Tabela 11, que se refere ao item 26 da ITG 2002 (R1), permite que as entidades façam uso das contas de compensação para controlar as isenções e gratuidades. A análise das Notas Explicativas emitidas pelas entidades mostra que optaram por não proceder com esses controles. Por outro lado, uma das entidades elaborou o Relatório de Atividades em que se detalham as ações realizadas ao longo do período. Os detalhes abordam os serviços prestados, o público alvo e quantas pessoas foram atendidas ou quais serviços foram prestados, embora não revelem quanto foi aplicado em cada ação, nem o custo do serviço prestado.

Os demais itens da Tabela 11 se referem às notas explicativas e apenas o item 2 é cumprido pelas duas entidades. Ambas dão início às notas explicativas contextualizando a entidade, a natureza social e econômica, bem como seus objetivos sociais. Em relação ao item 3, ambas as entidades divulgaram em suas notas explicativas que “Os critérios utilizados para apuração das receitas e despesas vêm do conhecimento das necessidades das pessoas atendidas pela entidade”. Não foi constatado menção aos critérios utilizados no reconhecimento da doação, subvenção, contribuição e aplicação de recursos.

O item 4 não é cumprido totalmente pelas entidades que se limitam a divulgar apenas o valor da cota patronal do INSS. Uma entidade destaca mensalmente e no final do período a base de cálculo, a alíquota e o valor da isenção, a outra apenas destaca o valor da isenção do período. Com as subvenções, item 5, ocorre o mesmo: a entidade destaca os valores recebidos, mas não faz referência às obrigações e aplicações decorrentes desses recursos em suas notas explicativas.

Os itens 6, 7, 8 e 11 apresentam condições não aplicáveis às entidades por sua natureza ou por não haver elementos em suas demonstrações contábeis que necessitem do tratamento indicado pela norma. Uma das entidades possui obrigações de longo prazo, embora não haja, nas notas explicativas, informações relativas à taxa de juros, data de vencimento ou garantias, conforme tratamento indicado no item 9 da ITG 2002 (R1).

Quanto aos lançamentos contábeis do ativo imobilizado, eles foram realizados nas contas patrimoniais, mas não foi feita qualquer referência nas notas explicativas em relação ao reconhecimento inicial, nem os critérios utilizados para os cálculos da depreciação, amortização e exaustão. Não há indícios de terem sido adotados os procedimentos da obrigatoriedade do reconhecimento com base em estimativa de sua vida útil de acordo com o item 12 e como recomenda o CPC 27 - Ativo imobilizado.

Também não foram atendidos, ao serem contrastados com a norma, os itens 13, 14 e 15. Uma das notas explicativas do exercício refere-se ao total de receitas utilizadas para financiar os projetos, segrega as fontes de recursos e destaca o percentual de recursos próprios e o percentual de recursos de terceiros.

A análise das tabelas anteriores mostra que o maior nível de conformidade com a ITG 2002 (R1) se refere às demonstrações contábeis (79%) e o menor às notas explicativas (7%). Na Tabela 12 será apresentado o nível de evidenciação contábil das entidades e para isso serão retirados dos dados os casos que não seriam aplicáveis às entidades.

Tabela 12

Nível de evidenciação contábil

Tabelas de análise	Itens evidenciados			
	Atende	%	Não atende	%
Tabela 09 – Análise das demonstrações contábeis	19	79	5	21
Tabela 10 – Análise dos itens de reconhecimento	16	64	9	36
Tabela 11 – Análise das contas de compensação e notas explicativas	2	10	19	90
Total	37		33	
Percentual	53%		47%	

Fonte: *Elaborada pelos autores.*

Diante das exigências da legislação e do que recomenda a norma aplicável às entidades do Terceiro Setor, ITG 2002 (R1), verifica-se que o nível de atendimento dessas organizações apresenta uma quantidade considerável de itens que não são atendidos, quase 50%. A maior contribuição para esse nível de evidenciação decorre das notas explicativas em que apenas um item, do total de 14, foi cumprido pelas entidades.

5 Conclusão

Esta pesquisa teve o objetivo geral de analisar se a divulgação das demonstrações contábeis dos exercícios de 2015 e 2016 das OSFL, Certificadas de Entidade Beneficente de Assistência Social – CEBAS, do município de Feira de Santana, encontra-se em conformidade com a ITG 2002.

Das 5 entidades que serviram de base para a coleta e análise de dados, apenas 2 apresentaram relativa transparência quanto à prestação de contas e contribuíram significativamente com os resultados deste estudo, fornecendo em seus respectivos *websites* as demonstrações contábeis. A transparência relativa se refere ao fato de uma das entidades apresentar apenas os relatórios contábeis de 2016; enquanto a outra, no início de 2018, ainda não tinha apresentado as demonstrações contábeis do exercício de 2016. No primeiro caso, fere-

se a comparabilidade, característica qualitativa de melhoria da informação contábil; no segundo, a tempestividade.

Assim, os Relatórios Contábeis representam o maior nível de atendimento à norma: 79%; já os dados mais críticos encontram-se nas contas de compensação e divulgação. Nesse grupo de itens, apenas 1, de um total de 15 itens, foi cumprido pelas entidades. Portanto, após análise dos 41 itens de evidenciação distribuídos em três grupos, constatou-se que, em relação à evidenciação contábil, as entidades cumprem com 53% da ITG 2002 (R1). Além dos descumprimentos dos itens, destaca-se a declaração apresentada nas duas notas explicativas, de estar em conformidade com a Resolução CFC 877/2000. Tal Resolução aprovou a NBC TG 10.19 – Aspectos Contábeis de Entidades sem finalidade de lucros, que foi revogada em 2012 pela Resolução CFC 1409/2012.

Os achados da pesquisa indicam que o questionamento central do estudo foi respondido ao revelar que as Organizações sem Fins Lucrativos de Assistência Social, estabelecidas no município de Feira de Santana, têm cumprido parcialmente o requerido nas Normas Brasileiras de Contabilidade para fins de evidenciação contábil.

Os resultados encontrados coadunam com aqueles dos artigos e teses pesquisados e citados no referencial teórico, especialmente Zittei, Politelo e Scarpin (2016) e Bonfim e Oliveira (2017). O primeiro, também demonstra dificuldade em coletar dados das entidades e encontra nível de evidenciação de aproximadamente 27%. A segunda realiza um estudo de caso em que aborda a conformidade com a ITG 2002 (R1) e encontra atendimento à norma de 58%.

Conclui-se que, do nível de atendimento à ITG 2002 (R1), 53% pode ser considerado médio. Isso levanta hipóteses de que as entidades não priorizam a preparação das informações contábeis para decisões internas e para fins de prestação de contas aos diversos usuários. Desse modo, nota-se que a transparência das ações dessas entidades não se constitui como uma prioridade da gestão.

Sugere-se ampliação desta pesquisa, concernentes a estudos que verifiquem a evidenciação contábil das entidades detentoras do CEBAS na área de educação e saúde, além de investigações que possibilitem a elaboração de modelos para mensuração do trabalho voluntário. E, por fim, futuros estudos que verifiquem o grau de inconformidades contábeis atribuídas às OSFL que passaram a integrar o Cadastro de Entidades Privadas Sem Fins Lucrativos Impedidas (CEPIM) divulgado pela Controladoria Geral da União.

Referências

- Azevedo, T. C. (2007). *Uma contribuição ao estudo dos controles internos para Organizações Não Governamentais (ONG's): um estudo de caso em uma fundação privada*. (Dissertação de Mestrado) Faculdade de Ciências Contábeis, da Fundação Visconde de Cairu, Salvador, Bahia, Brasil.
- Bonfim, M. D. & Oliveira, V. V. M. (2017). O disclosure contábil no Terceiro Setor à luz da ITG 2002 (R1): um estudo em uma instituição de ensino superior do sudoeste de Minas Gerais. *Revista Brasileira de Contabilidade*, 1(223), 44-57.

Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (1988). Recuperado em 08 de outubro, 2017, de https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm

Decreto n. 8.242, de 23 de maio de 2014 (2014). Regulamenta a Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009, para dispor sobre o processo de certificação das entidades beneficentes de assistência social e sobre procedimentos de isenção das contribuições para a seguridade social. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, 23 maio 2014. Recuperado em 08 de outubro, 2017, de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato20112014/2014/Decreto/D8242.htm#art70

Evrard, H., Júnior, O., Silva, A., & Mota, K. J. (2017). Análise do processo crítico de entidades beneficentes para obtenção do certificado CEBAS. *Revista Vianna Sapiens*, 6(1), 29. Recuperado de <http://www.viannasapiens.com.br/revista/article/view/157>

Flach, L. & Gonçalves, C. V. (2013) *Accountability* e Análise da Conformidade das Demonstrações Financeiras de uma Organização do Terceiro Setor de Florianópolis. *Revista de Gestão do Unilassalle*, 2(2), 69-88. Recuperado de <https://revistas.unilasalle.edu.br/index.php/desenvolve/article/view/1191>

Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. (2012). *As Fundações privadas e Associações sem Fins Lucrativos no Brasil 2010*. Rio de Janeiro: Autor. Recuperado em 11 de novembro, 2017, de ftp://ftp.ibge.gov.br/Fundacoes_Privadas_e_Associacoes/2010/fasfil.pdf

Instrução Técnica Geral-ITG 2002 R1) de 02 de setembro de 2015. *Entidade sem Finalidade de Lucros*. Recuperado em 04 de janeiro, 2018, de [http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2015/ITG2002\(R1\)](http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2015/ITG2002(R1))

Iudícibus, S., Marion, J. C. & Faria, A. C. (2009). *Introdução à teoria da contabilidade: para o nível de graduação*. (5a ed). São Paulo: Atlas.

Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966 (1966). Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Recuperado em 08 de outubro, 2017, de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm

Lei n. 8.742, de 7 de dezembro de 1993 (1993). Dispõe sobre a organização da assistência social e dá outras providências. Recuperado em 08 de outubro, 2017, de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8742compilado.htm

Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (2002). Institui o Código Civil. Recuperado em 08 de outubro, 2017, de http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/2002/L10406.htm

Lei n. 12.101, de 27 de novembro de 2009 (2009). Dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social; regula os procedimentos de isenção de contribuições para a seguridade social; altera a Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993; revoga dispositivos das Leis nºs 8.212, de 24 de julho de 1991, 9.429, de 26 de dezembro de 1996, 9.732, de 11 de dezembro de 1998, 10.684, de 30 de maio de 2003, e da Medida Provisória nº 2.187-13, de 24 de agosto de 2001; e dá outras providências. Recuperado em 08 de outubro, 2017, de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/112101.htm

Mário, P., Alves, A., Carmo, J., Silva, A., & Jupetipe, F. (2013). A Utilização de Instrumentos de Contabilidade Gerencial em Entidades do Terceiro Setor. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 8(1), 64-79. Recuperado de <http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/ufrj/article/view/1645>

Ministério do Desenvolvimento Social. (2018). *Processos CEBAS*. Brasília: Autor. Recuperado em 03 de janeiro, 2018, de <http://mds.gov.br/assuntos/assistencia-social/entidade-de-assistencia-social/certificacao-de-entidades-beneficentes-de-assistencia-social-cebas>

Olak, P. A. & Nascimento, D. T. (2000). Contabilidade por fundos aplicada às entidades sem fins lucrativos. *Anais do Congresso Brasileiro de Custos*, Recife-PE, Brasil, 7. Recuperado de <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/2955/0>

Piza, S. C. T., Parisi, C., Megliori, E. & Gallo, M. F. (2003). A aderência das práticas contábeis das entidades do Terceiro Setor às normas brasileiras de contabilidade: um estudo multicaso de entidades do município de São Paulo-SP. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis*, 17(3), 78-97. Recuperado de <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rmccuerj/article/view/5346>

Prodanov, C. C. & Freitas, E. C. (2013). *Metodologia do Trabalho Científico: Métodos e Técnicas da Pesquisa e do Trabalho Acadêmico* (2a ed.). Novo Hamburgo, RS: Feevale.

Silva, A. C. R. (2008). *Metodologia da Pesquisa Aplicada à Contabilidade* (2a ed.) São Paulo, SP: Atlas.

Santos, M R. C., Laureano, R. M. S. & Machado, M. (2014). Contabilidade de gestão no terceiro setor: estudo empírico em instituições particulares de solidariedade social. *Tourism & Management Studies*, 10(Especial), 79-87. Recuperado de http://www.scielo.mec.pt/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S2182-84582014000300010&lng=pt&tlng=pt.

Souza, F. J. V., Dantas, E. B., Araújo, A. O. & Silva, M. C. (2012). Prestação de Contas no Terceiro Setor: uma Análise das Entidades Possuidoras do Título de Utilidade Pública Federal no Estado Do Rio Grande do Norte. *Revista ConTexto*, 12(21), 105 – 116. Recuperado de <https://seer.ufrgs.br/ConTexto/article/view/26037>

Sposati, A. (2007). Assistência Social: de ação individual a direito social. *Revista Brasileira de Direito Constitucional*, 10(1), 435-458. Recuperado de http://www.esdc.com.br/RBDC/RBDC-10/RBDC-10-435-Aldaiza_Sposati.pdf

Vaitsman, J., Andrade, G. R. B. & Farias, L. O. (2009). Proteção social no Brasil: o que mudou na assistência social após a Constituição de 1988. *Ciência e Saúde Coletiva*, 14(3), 731-741.

Zittei, M. V. M., Politelo, L. & Scarpin, J. E. (2016). Nível de Evidenciação Contábil de Organizações do Terceiro Setor. *Administração Pública e Gestão Social*, 8(2), 85-94. Recuperado de <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=351557804003>