



REVISTA AMBIENTE CONTÁBIL

Universidade Federal do Rio Grande do Norte

ISSN 2176-9036

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

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

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

Artículo recibido en: 18.12.2018. Revisado por pares en: 11.02.2019. Reformulado en: 20.03.2019. Evaluado por el sistema double blind review.

DOI: 10.21680/2176-9036.2020v12n1ID19620

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

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

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

Autores

Acmar Feliz dos Santos de Santana

Graduado em Ciências Contábeis – Universidade Estadual de Feira de Santana. Endereço: Rua Macarani, Nº 184, Conceição, Feira de Santana – BA, CEP: 44.065-598. Teléfono: (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

Profesora del Departamento de Ciências Sociais Aplicadas - Universidade Estadual de Feira de Santana. Doctora Planificación Territorial y Desarrollo Social – Planificación Urbana y Regional. Dirección: 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

[Artículo presentado en el SEMEAD – XXI Seminario de Administración 2018 - Fast-track]

Resumen

Objetivo: El trabajo tenía como objetivo analizar la conformidad de la divulgación contable de las Organizaciones sin Ánimo de Lucro (en Brasil OSFL), poseedoras del Certificado de Entidad Benéfica de Asistencia Social (CEBAS) en Feira de Santana (BA), de acuerdo con las Normas Brasileñas de Contabilidad, y mediante la adopción de la Interpretación Técnica General – ITG 2002 (R1).

Metodología: se trata de un estudio cualitativo en cuanto al enfoque, realizado por medio de la investigación bibliográfica y documental. La etapa empírica de la investigación se realizó mediante un levantamiento de datos de las Entidades de Asistencia Social registradas en la página web del Ministerio de Desarrollo Social (MDS), seguido de la recogida de la información contable que allí se divulga y utilizando la estadística descriptiva para el tratamiento de los datos.

Resultados: la investigación demostró que el nivel de atención a la ITG 2002 (R1) puede ser considerado razonable, no obstante, los hallazgos de la investigación revelan que las áreas de gestión administrativo-financiera de las Entidades Benéficas de Asistencia Social (EBAS) no priorizan la elaboración y divulgación de la información contable para ser usada o para rendir cuentas a usuarios diversos.

Contribuciones del estudio: la contribución de la presente investigación reside en su fuente que está inspirada en las prácticas contables previstas en la ITG 2002 (RI) adoptadas por las EBAS, propiciando así el avance de futuras investigaciones en entidades que actúan en otros sectores.

Palabras clave: Tercer sector. Divulgación o transparencia contable. Normas brasileñas de contabilidad.

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.

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.

1 Introducción

Según Zittei, Politelo e Scarpin (2016), las entidades del tercer sector surgieron para cubrir una laguna existente entre el Estado, el Primer Sector y el mercado, o Segundo Sector. Para Azevedo (2007), el Tercer sector puede ser concebido como un conjunto de organizaciones sin fines lucrativos cuya principal base de sustento es la participación voluntaria. Estas organizaciones dependen predominantemente de donaciones y contribuciones de personas físicas y jurídicas o incluso de la financiación del propio Estado que puede ser directa, por medio de subvenciones, o indirecta, a través de incentivos fiscales o exenciones.

Este contexto revela que la transparencia mediante prestación de cuentas representa un importante aspecto de la gestión, debiendo ser capaz de atender la necesidad de información de los financiadores de recursos y demás usuarios. Corroboran esta percepción Zittei, Politelo y Scarpin (2016) y Flach e Gonçalves (2013), al percibir que en este segmento, la prestación de cuentas sobre las actividades y proyectos desarrollados es un requisito esencial de transferencia y contribuye a la atracción de más inversiones, socios y apoyos.

Entre las OSFL que captan recursos públicos y privados se encuentran las clasificadas como Organizaciones de Asistencia Social, que tienen objetivos derivados del Artículo 203 de la Constitución Federal. Entre las garantías constitucionales que deben cumplir las entidades del Tercer Sector que actúan en la asistencia social, está la prevista en la línea *c* del Artículo 150 de la Carta Magna brasileña, que garantiza la inmunidad tributaria a esas organizaciones, las cuales deben observar los requisitos establecidos en el Código Tributario Nacional (CTN),

por ejemplo mantener documentación oficial contable de modo que se asegure la veracidad y exactitud de la información producida.

Esta necesidad de prestar cuentas a los financiadores de sus actividades, así como su misión social, las obliga a, por encima de todo, actuar con transparencia.

Piza, Parisi, Megilori e Gallo (2012) dicen que la divulgación de informes contables de calidad y conforme a las Normas Brasileñas de Contabilidad (NBC) muestran la calidad y transparencia de la gestión.

Zittei, Politelo e Scarpin (2016) evidencian la necesidad de que las organizaciones del Tercer Sector presenten información financiera y no financiera como forma de demostrar la transparencia de su organización a sus interesados. Es la denominada por la literatura *disclosure*, o divulgación contable, o la forma adoptada por la institución de poner al alcance de diversos tipos de usuarios, su información contable (Iudícibus & Faria, 2009).

En el caso de las OSFL, hay aspectos específicos en la divulgación contable, cuestión tratada por la Interpretación Técnica General – ITG 2002 – entidad sin fines lucrativos, mediante la Resolución 1.409/2012 emitida por el Consejo Federal de Contabilidad (CFC). Dicha regulación definió los criterios y procedimientos específicos de evaluación, registro de transacciones y variaciones patrimoniales, además de estructurar las muestras contables y el contenido mínimo que debe ser divulgado por las entidades sin ánimo de lucro. (Bonfim & Oliveira, 2017).

En este contexto, se cuestiona: ¿En qué medida la divulgación o transparencia contable de las Organizaciones sin Fines Lucrativos de Asistencia Social se conforma a las Normas Brasileñas de Contabilidad?

Para responder a esta cuestión, en la investigación se buscó analizar la conformidad de la evidencia contable de las Organizaciones sin ánimo de lucro (OSFL) de Feira de Santana que poseen el Certificado de Entidad Benéfica de Asistencia Social (CEBAS), según las Normas Brasileñas de Contabilidad, y mediante la adopción de la Interpretación Técnica General-ITG 2002 (R1).

La investigación se justifica por la representatividad de las OSFL en el desarrollo social y económico en Brasil, ya que esas entidades ocupan un espacio cada vez más significativo frente a la sociedad civil. Se trata de un sector que ha ido expandiéndose, para lo cual necesita instrumentos eficaces de gestión, como por ejemplo una divulgación contable que asegure la fiabilidad y credibilidad de la información producida por la contabilidad.

Estudios anteriores refuerzan la relevancia del asunto en cuestión, por ejemplo, Azevedo (2007) discutió los sistemas de control interno para la generación y divulgación de informaciones contables adecuadas a los diversos usuarios de una entidad del Tercer Sector. Los resultados de esta investigación apuntaron que la organización, en la época, sufría de fragilidad en cuanto al control interno, específicamente en el contable. El trabajo propuso incluso controles vitales para la organización. El trabajo de Mário, Alves, Carmo, Silva e Jupetipe (2013) analiza los aspectos relativos a la presencia y utilización de instrumentos de información contable, así como su uso para la generación de beneficios a la organización. Santos, Laureano y Machado (2014), a su vez, evaluaron si los Sistemas de Contabilidad de Gestión (SCG) utilizados por entidades del Tercer Sector se pueden considerar teóricamente adecuados. El trabajo demostró que las organizaciones vienen invirtiendo cada vez en la mejora de la gestión.

Este estudio tiene como principal contribución la divulgación del seguimiento de las Normas Brasileñas de Contabilidad específica del Tercer Sector, como forma de asegurar la fiabilidad en los registros contables.

El presente trabajo se estructura en cinco temas, el primero comprende la introducción, después se presenta la fundamentación teórica, que aborda el Tercer Sector, con énfasis en las EBAS, y la divulgación contable bajo la óptica de las normas brasileñas de contabilidad. El tercer punto se centra en discutir los procedimientos metodológicos del estudio, mientras que el cuarto se refiere a los resultados de la investigación. Y el quinto y último punto recoge las consideraciones finales del trabajo.

2 Fundamentación teórica

2.1 El Tercer Sector y las entidades benéficas de asistencia social

En Brasil, el término Tercer Sector se utiliza para designar un conjunto de entidades denominadas Organizaciones No Gubernamentales (ONG), Organizaciones sin Finalidad de Lucro (OSFL) y Organizaciones de la Sociedad Civil (OSC), entre otras. Souza, Dantas, Araújo y Silva (2012) recuerdan que el Tercer Sector está formado por ciudadanos que se organizan de modo espontáneo y voluntariamente para practicar acciones con el propósito de beneficiar a las sociedad. Luego el Tercer Sector representa una forma en que la sociedad se organiza para practicar acciones orientadas al interés públicos que no son controladas por el Estado.

Como destaca el IBGE (2012), la definición del Tercer Sector que da la Organización de las Naciones Unidas (ONU) presupone que estas organizaciones deben atender simultáneamente cinco características esenciales: a) privadas (no pertenecientes al aparato estatal), b) sin fines lucrativos (no se basan en el lucro ni/o en la distribución de beneficios entre los propietarios o directores); c) institucionalizadas (legalmente constituidas), ; d) autadministradas (capaces de gestionar sus propias actividades); e) voluntarias (constituidas libremente por cualquier grupo de personas).

Souza *et al.* (2012) recuerdan que esas organizaciones actúan en amplios sectores, tales como medio ambiente, cuidado de niños y adolescentes, salud, educación, empleo, defensa de derechos, asistencia social y demás actividades de inclusión social y comunitaria. Especialmente por lo que respecta a la asistencia social, es importante llamar la atención sobre el hecho de que la Constitución Federal (CF) brasileña, en sus artículos 203 y 204 recoge la previsibilidad legal del Sistema de Seguridad Social como garantía de derecho. En este punto, aparecen demandas que incluyen acción voluntaria practica por la sociedad en nombre de la caridad, el servicio, la fraternidad, la filantropía y la solidaridad (Sposati, 2007). Por esta razón, se comprende que organizaciones del Tercer Sector que actúan en actividades del área de asistencia social, hayan pasado a estar en un lugar más destacado.

En el contexto regulatorio de Brasil, en el Código Civil Brasileño, en el Artículo 53 de la Ley nº 10.406 del 10 de enero de 2002, se apuntan tres figuras jurídicas que se ajustan a la definición del Tercer Sector: asociaciones, fundaciones y organizaciones religiosos (IBGE, 2012).

Las asociaciones se constituyen por la unión de personas que se organizan con fines no económicos. En cambio las fundaciones son creadas por un instituidor, mediante escritura pública o testamento, a partir de la donación especial de bienes libres, especificando el fin al que se destina y declarando la forma de administrarla. Las organizaciones religiosas actúan específicamente en la promoción del culto religioso y han sido contempladas en el contexto

jurídico a través de la Ley nº 10.825 del 22 de diciembre de 2003, que las considera personas jurídicas de derecho privado.

En lo que respecta a la asistencia social, en 1993 se publicó la Ley Orgánica de la Asistencia Social (LOAS), Ley nº 8.742/1993, y sus efectos en el sentido de promover una política pública de protección social de acción continua y planificada pasaron a notarse a partir del año 2000, principalmente con la construcción del Sistema Único de Asistencia Social (SUAS) en 2003. El Consejo Nacional de Asistencia Social (CNAS) lanzó las bases de dicho sistema con la aprobación de la Política Nacional de Asistencia Social en 2004, organizando las acciones de asistencia social en dos tipos de protección: la básica y la especial (Vaitsman Andrade & Farias 2009; Sposati, 2007).

De este modo, las OSFL que prestan esos servicios y se hallan legalmente constituidas e inscritas en los consejos municipales y estatales pasaron a integrar el SUAS. Se debe observar que la LOAS preserva la participación, ya consolidada, de las OSFL en la prestación de servicios socioasistenciales, aunque establezca la primacía de la responsabilidad del Estado, en cada esfera, en ofrecer dichos servicios. Así, las OSFL pasaron a complementar las acciones del Estado a través de una relación estructurada, regulada y coordinada por el poder estatal.

Es importante explicar que las entidades clasificadas como organizaciones de asistencia social integrante del SUAS están amparadas por la Constitución en su artículo 150, que sella el cobro de impuestos, de manera que se ven beneficiadas por la inmunidad. Por lo que respecta a las exenciones, según la Ley nº 12.101/2009, estas organizaciones tienen la posibilidad de obtener, ante el Ministerio de Desarrollo Social (MDS), el Certificado de Entidad de Asistencia Social (CEBAS). Se remarca que este certificado contribuye al mantenimiento de beneficios tributarios, específicamente exenciones en las contribuciones sociales previstas por la Ley nº 8.212/1991. La tabla 1 demuestra ese alcance.

Tabla 1

Exenciones de contribuciones sociales

Tipo de beneficio fiscal	Descripción del beneficio tributario
Seguridad Social – Contribución Patronal	20% incidentes sobre el total de remuneraciones pagadas, debidas o acreditadas a cualquier título, durante el mes.
Seguridad Social – Contribución de Riesgos Laborales	1%, 2% o 3% destinadas a la financiación de jubilaciones especiales o de beneficios decurrentes de riesgos ambientales del trabajo, incidentes sobre el total de las remuneraciones pagadas debidas o acreditadas.
Seguridad Social – Retenciones	15% destinadas a la Seguridad Social, incidentes sobre el valor bruto de la factura de servicios prestados por cooperados por intermediación de cooperativas de trabajo.
Contribución Social sobre la Ganancia Neta (CSLL)	9% del resultado (superávit) del período destinado a la Seguridad Social.
Contribución para Fines Sociales (COFINS)	3,00% o 7,60% incidente sobre la renta bruta, destinada a la seguridad social.
Programa de Integración Social (PIS)	0,65% o 1,65% - incidente sobre la renta bruta, destinada a la seguridad social. * No se exime la recogida del 1% sobre la hoja de pago para la financiación de los programas de los trabajadores.

Fuente: *Elaborada por los autores, adaptado de la CF y de la Ley nº 8.212/1991.*

La Tabla 1 demuestra las contribuciones sociales previstas en la Ley nº 8.212/1991, que se logran obteniendo CEBAS. Aunque la legislación que versa sobre este certificado especifique criterios propios, no se puede dejar de considerar lo establecido en el Artículo 150 de la CF, Artículo 9º del Código Tributario Nacional (CTN), a fin de disfrutar de beneficios tributarios, en el apartado de Inmunidad y Exención. Como bien dice Piza *et al* (2012, al

considerar que la inmunidad alcanza a los impuestos sobre el patrimonio y renta en todas las esferas del poder (Unión, Estados y Municipios), y por ello está sujeta al cumplimiento de requisitos preconizados por el CTN, que en el Artículo 14 establece condiciones que deben ser cumplidas por las OSFL para el mantenimiento de beneficios.

Se puede ver que la Ley nº 12.10, al tratar de la concesión del CEBAS, amplía las condiciones determinadas por el CTN, al establecer como condición para el mantenimiento de exenciones fiscales, la escrituración contable regular que registre los ingresos y gastos segregados por actividades, por ejemplo, se refieren a los registros de la gratuidad, y su aplicación se demuestra, de acuerdo con las normas emitidas por el Consejo Federal de Contabilidad. Se puede encontrar tal observancia en la regulación de esa certificación, prevista en el Decreto nº 8.242/2014, que en su Artículo 3º, deja evidente la necesidad de seguir las prácticas contables acordes con lo establecido en las Normas Brasileñas de Contabilidad para el Tercer Sector.

Art. 3º La certificación o su renovación será concedida a la entidad que demuestre, en el ejercicio fiscal anterior al de la solicitud, el cumplimiento de los dispuesto en los Capítulos I a IV de este Título, aislada o acumulativamente, conforme a su área de actuación, y que presente los siguientes documentos:

...V – balance patrimonial;

VI- demostración de cambios del patrimonio neto;

VII – demostración de los flujos de caja; y

VIII – demostración del resultado del ejercicio y notas explicativas, con beneficios y gastos segregados por área de actuación de la entidad, se fuese pertinente. (Decreto nº 8.242/2014, Art. 3º)

Es válido observar que la reglamentación citada en el Párrafo 7º, Artículo 3º, recoge la posibilidad de que las entidades que actúan exclusivamente en el ámbito de la asistencia social, sean dispensadas de presentar el balance patrimonial, las demostraciones de cambios del patrimonio neto y la demostración de los flujos de caja. En el caso de demostración del resultado del ejercicio y notas explicativas, con beneficios y gastos segregados por área de actuación de la entidad, se considera condición obligatoria para la divulgación contable de esas entidades.

2.2 Divulgación contable bajo la óptica de las normas brasileñas de contabilidad para las OSFL

La característica peculiar de las Organizaciones de Asistencia Social, igual que las OSFL, de realizar su función social a través del trabajo voluntario y recursos procedentes de donaciones, contribuciones, subvenciones y convenios, hace necesaria una gestión transparente con el fin de mostrar el buen uso o aplicación de dichos recursos. Piza *et al* (2012) e Bonfim e Oliveira (2017) afirman que la divulgación de la información financiera y contable es la manera que tiene la entidad de mitigar la asimetría de información entre los *stakeholders* y la dirección.

Los estudios de Flach y Gonçalves (2013) y de Zittei, Politelo y Scarpin (2016) apuntan hacia la perspectiva de la escasez de recursos, debido principalmente al aumento de número de esas entidades. En este trabajo indican que la capacidad de captar recursos públicos o privados tiene una relación directa con la transparencia. Las entidades que presentan datos de forma clara y objetiva, dando evidencias del destino dado a los recursos captados, tienden a ganar credibilidad y potencial de atraer nuevos socios para obtener apoyo y financiación para sus proyectos.

Flach y Gonçalves (2013) afirman incluso que el *disclosure* o transparencia evita que las OSFL se desvíen de su finalidad social, combatiendo así la posibilidad de actos y hechos alejados de la misión de la entidad y es útil también como inhibidor de gestiones fraudulentas. En la investigación que realizaron observando la adecuación de las muestras contables en una entidad sin fines lucrativos en el periodo de 2008 a 2012, concluyeron que la entidad no cumplía con los pre-requisitos exigidos por las normas contables vigentes en ese momento. Ese hecho demuestra la falta de transparencia de la entidad.

Para Bushman *et al.* (2004), apud Bonfirm y Oliveira (2007), no es la simple divulgación de información lo que caracteriza la transparencia de la organización. El *disclosure* está asociado a la divulgación de información de calidad e utilidad para los usuarios. Del mismo modo, no es posible que haya transparencia cuando la organización posee información de calidad y relevancia pero no la hace accesible a los interesados.

Para el Consejo Federal de Contabilidad (CFC), el objetivo de las muestras contables es fornecer a los *stakeholders* información contable-financiera útil. Para eso, la información tiene que ser relevante y fidedigna respecto a la realidad reportada (CFC, 2013, p.30). Se refleja fácilmente este aspecto en la Resolución nº 1.374 de 08/12/2011 / CFC, que considera las características cualitativas de mejora de la información contable que se presenta en la Tabla 2.

Tabla 2

Características cualitativas de mejora de la información

Característica cualitativa de mejora	Mejora evidenciada
Comparabilidad	Posibilita al usuario de la información identificar y comprender las semejanzas y diferencias entre los mismos ítems, comparar diferentes periodos de la entidad o incluso comprar una entidad con otra.
Verificabilidad	Asegura a los interesados que la información representa de forma fidedigna el fenómeno que se propone representar.
Tempestividad	Significa que la información estará disponible para los tomadores de decisiones en tiempo hábil para que pueda influir en sus decisiones.
Comprensibilidad	La información debe ser clara, objetiva y concisa.

Fuente: *Elaborada por los autores, adaptada de la Resolución nº 1374 de 08/12/2011 del CFC*

Entre las características cualitativas mostradas en la Tabla 2, se destaca que la tempestividad, la comprensibilidad y la comparabilidad constaban en la Resolución CFC nº. 1.121/2008. El atributo de la verificabilidad fue añadido en 2011 y este consiste en la posibilidad de que diferentes observadores puedan llegar a un consenso sobre el retrato de una realidad económica.

A fin de atribuir mejoras cualitativas de la información contable en el Tercer Sector, el Consejo Federal de Contabilidad (CFC) revocó, en 2011, la Norma Brasileña de Contabilidad aplicada a las entidades sin ánimo de lucro – NBC T19 y publicó, el mismo año, la Resolución CFC nº 1.409/2012 la Interpretación Técnica General – ITG 2002. Esta ITG fue revisada y actualizada en el año 2015 y pasó a ser llamada ITG 2002 (R1). Tal normativa pretende, principalmente, estandarizar los registros de los actos y hechos contables, así como uniformizar la divulgación de las demostraciones contables.

La ITG 2002 (R1) define, en sus dos primeros puntos, el objetivo y el alcance de la norma y los temas restantes se refieren al reconocimiento de los actos y hechos contables, a las demostraciones contables, a las cuentas de compensación y a la divulgación, respectivamente. Cuenta también con un apéndice en el que se sugiere un modelo para las demostraciones tratadas. Su objetivo es establecer criterios y procedimientos específicos de evaluación, registro y reconocimiento de las transacciones contable y financiera, además de determinar qué

demostraciones contables deben ser realizadas y la información mínima que debe ser divulgada por las OSFL, conforme la Tabla 3.

Tabela 3

Entidades alcanzadas

Características	Alcance
Naturaleza jurídica	Fundación de derecho privado, asociación, organización social, organización religiosa, partido político, entidad sindical.
Tipo de actividad	Asistencia social, salud, educación, deportiva, religiosa, política, cultural, entre otras cuya finalidad sea comunitaria.

Fuente: *Elaborada por los autores, adaptado de la Resolución n° 1.409/2012 del CFC.*

A partir de los datos de la Tabla 3, es evidente el alcance y amplitud de la ITG-2002 (R1), sin que sean aplicables otros segmentos, como por ejemplo las cooperativas.

En cuanto a las demostraciones contables, la ITG 2002 (R1) establece que la entidad sin fines lucrativos debe elaborar el Balance de Patrimonio, la Demostración del Resultado del Período, la Demostración de las Mutaciones del Patrimonio Neto, las Demostraciones de los Flujos de Caja y las Notas Explicativas. La Tabla 4 sintetiza los aspectos específicos de mayor relevancia que deben evidenciar los informes.

Tabla 4

Evidenciación de las demostraciones contables

Demostraciones	Evidenciación específica para el Tercer Sector
Balance Patrimonial	La denominación Cuenta Capital debe ser sustituida por Patrimonio Social, integrante del grupo Patrimonio Neto.
Demonstración del Resultado del Período	Debe destacar la información de gratuidades concedidas y servicios voluntarios obtenidos divulgados en notas explicativas por tipo de actividad.
Demonstración de las Mutaciones del Patrimonio Neto	Presenta las variaciones ocurridas en el patrimonio neto de la Entidad sin Fines Lucrativos y su posición contable-financiera al final del período.
Demostraciones de los Flujos de Caja	Las donaciones deben ser clasificadas en los flujos de las actividades operacionales.
Notas Explicativas	Contexto operacional de la entidad, incluyendo la naturaleza social y económica y los objetivos sociales; criterios de apuración de ganancias y gastos, especialmente con gratuidad, donación, subvención, contribución y aplicación de recursos; relación de los tributos de objeto de renuncia fiscal; detalle de los recursos captados; el trabajo voluntario debe ser mostrado en el programa (actividades).

Fuente: *Elaborada por los autores, adaptado de la ITG-2002 (R1).*

Es oportuno observar que la ITG 2002 (R1) considera, en el Balance Patrimonial y en la Demostraciones del Resultado del Período, de la Mutaciones del Patrimonio Neto y de los Flujos de Caja, que las denominaciones lucro o perjuicio deben ser sustituidas por los términos superávit o déficit del período (CFC, ITG, 2002 (R1)).

Es importante elucidar la ITG 2002 (R1), destacando los ítems 9A y 9B de esta directiva. El 9A trata del reconocimiento de las subvenciones, dejando claro que solamente la subvención concedida con carácter particular debe ser reconocida como ingresos, por proceder de inmunidades tributarias; el 9B debe relacionarse en las notas explicativas. Por otra parte, el ítem 19 reconoce el trabajo voluntario, que debe ser realizado por el valor justo de la prestación de servicios, como si se hubiese dado un desembolso financiero.

Conforme lo expuesto, el nivel de transparencia de las Organizaciones de Asistencia Social poseedoras del CEBAS, fruto del estudio de este trabajo, será determinado mediante el análisis de las demostraciones contables divulgadas y su conformidad con los ítems de la ITG 2002 (R1).

3 Metodología

Siendo la propuesta de esta investigación, analizar la conformidad de la divulgación de las demostraciones contables de las OSFL en Feira de Santana (BA) con la Interpretación General (ITG 2002 – R1), se recurrió a la investigación documental y de enfoque cuali-cuantitativo.

Al ser la propuesta de investigación analizar la adecuación de la divulgación de las demostraciones contables de las OSFL en Feira de Santana (BA) a la Interpretación Técnica General (ITG 2002 – R1), se recurrió a la investigación documental y al enfoque cuali-cuantitativo. La investigación documental procede de la recogida de información y datos para organizarlos dándoles un nuevo significado/importancia como fuente de estudio. (Prodonov & Freitas, 2013). El enfoque cualitativo y cuantitativo es decurrente de la manera en que se presenta la información y se analizan los datos – uso de la estadística descriptiva y presentación de características que revelan las entidades objeto de estudio.

En este sentido, se realizó un levantamiento de datos de las Entidades de Asistencia Social, disponibles en la página web del MDS, para conocer la población de entidades y posteriormente recoger la información contable divulgada por las entidades participantes en la muestra.

El levantamiento bibliográfico se realizó mediante búsquedas en libros, artículos y disertaciones que tratan sobre el *disclosure* en las organizaciones del Tercer Sector y sobre el fenómeno de la Asistencia Social en Brasil, con el objetivo de fundamentar la discusión del Tercer Sector en el contexto de las entidades poseedoras del CEBAS y abordar la divulgación contable bajo la óptica de las Normas Brasileñas de Contabilidad para las OSFL.

3.1 Población y muestra

Fueron seleccionadas las entidades de Asistencia Social (EAS) a partir de un universo de 17.460 entidades que solicitaron al Ministerio de Desarrollo Social (MDS, 2018) la concesión, reconsideración o renovación del Certificado de Entidad Benéfica de Asistencia Social – CEBAS. Con base en el objetivo de investigación, se aplicaron los siguientes criterios de selección de la muestra:

- a) Entidades de Asistencia Social localizadas en la ciudad de Feira de Santana;
- b) Solicitud formalizada de concesión, reconsideración o renovación entre 2012 y 2017;
- c) Validez o plazo del CEBAS.

Aplicándose el primer criterio, fueron eliminadas 17.434 entidades, obteniéndose el número de 26 entidades en la ciudad de Feira de Santana. Aplicando el recorte del lapso temporal (solicitudes formalizadas entre 2012 y 2017), fueron eliminadas 12 entidades por haber presentado la solicitud en periodos anteriores, quedó un total de 14 entidades. De ellas, fueron seleccionadas aquellas en las que el CEBAS era válido o vigente, representadas en la Tabla 5.

Tabla 5*Status de la certificación de las entidades*

Entidad	Status de certificación
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

Fuente: *Elaborada por los autores, adaptado de MDS (2018).*

Fueron retiradas de la muestra otras 9 EAS. De esta forma, se obtienen las 5 EAS listadas en la Tabla 5, de entre las cuales una tenía el certificado válido y las demás vigentes.

3.2 Recogida de datos

Se recogieron los datos en el período de octubre de 2017 a enero de 2018 en tres momentos: primero, se hizo un levantamiento en la web del MDS para reunir información sobre la población de las EAS presentes en el municipio; en un segundo momento, se realizó una búsqueda en las páginas web de las EAS para recopilar la información contable divulgada por las entidades que forman parte de la muestra; y en el tercero, del 3 al 15 de enero de 2018, se entró en contacto por teléfono o por correspondencia electrónica con las entidades que no poseen página web para solicitar demostraciones contables.

Se utilizaron técnicas de estadística descriptiva para organizarlos datos y analizar los grupos de información que divulgan las organizaciones su adecuación a las ITG 2002 (R1).

4. Resultados y discusiones

4.1 Presentación del universo de investigación de las OSFL establecidas en el municipio de Feira de Santana que poseen el CEBAS

En 2010, las Fundaciones Privadas y Asociaciones sin Fines Lucrativos de Brasil alcanzaron la marca de 290,7 mil instituciones según el IBGE (2012). Datos recogidos en la web del MDS (2018) muestran que, en el período de 2000 a 2017, un total de 17.460 entidades de asistencia social formalizaron solicitudes de concesión, reconsideración o renovación del Certificado de Entidad Benéfica de Asistencia Social – CEBAS. En Bahía, este número corresponde a 346 entidades, de las cuales apenas un 27,17% tienen válido o vigente el CEBAS.

El primer registro en el MDS de solicitud de concesión del Certificado de Entidad Benéfica de Asistencia Social en el estado de Bahía data de 2003. Hasta finales del año 2017, formalizaron solicitudes de concesión o renovación de certificado un total de 346 entidades. De ese total, 88 entidades tenían vigente el certificado, 6 lo tenían válido y 11 estaban a la espera de la decisión del MDS. Esto supone que, en este horizonte temporal, aproximadamente el 70% de las entidades bahianas vieron rechazadas sus solicitudes o no solicitaron renovación (MDS, 2018).

Se han utilizado como referencia para el estudio, las entidades que formalizaron la solicitud de certificación, ya sea para concesión o para renovación, a partir de 2012 en que entró en vigor la ITG 2002 (R1). Había entonces un total de 195 entidades distribuidas en diversos municipios del estado. De ese total, un 43,6% se concentraba en dos ciudades apenas, de las que era Salvador la que presentaba una cantidad muy superior, totalizando 71 entidades, mientras que Feira de Santana solo contaba con 14 entidades (MDS, 2018).

Las OSFL situadas en el municipio de Feira de Santana, en relación con el status de solicitud en el MDS, se distribuían de la forma que indica la Tabla 6.

Tabla 6

Status de las OSFL de Feira de Santana

Status de la entidad	Cantidad
Aguardando decisión	2
Válida	1
Vigente	4
Otras situaciones	7
Total general	14

Fuente: Elaborada por los autores, adaptado de MDS (2018).

En la Tabla 6, se observa que, de las 14 entidades que solicitaron concesión o renovación de certificado, la mitad (el 50%) vieron su solicitud clasificada como otras situaciones. En relación con las demás, en 2 el proceso está en análisis, en 1 válido y 4 vigente.

El status “aguardando decisión” se refiere a la situación de las solicitudes de concesión que están todavía en análisis. Se califican como “válidas” las solicitudes de renovación del CEBAS que fueron presentadas tempestivamente, es decir, antes de expirar el plazo de vigencia de la certificación anterior. Los vigentes son aquellos que están dentro del plazo de validez. Y los casos agrupados como “otras situaciones” se refieren a todos los casos que no habían obtenido ninguna definición del MDS. Entran en estos últimos las EAS cuyas solicitudes fueron rechazadas, archivadas o están aguardando decisión, entre otros. Esta situación no puede ser ignorada, pues representa el 50% de las OSFL de la ciudad de Feira de Santana y aproximadamente el 55% de las entidades que iniciaron el proceso en el estado.

La tabla 7 presenta el status de certificación de las 5 EAS, muestra de estudio, y la distribución de las actividades que prestan esas organizaciones a los ciudadanos del municipio (MDS, 2018).

Tabla 7

Distribución de las OSFL por actividad.

Entidad	Status de certificación	Actividade principal
APAE de Feira de Santana/BA	Vigente	Servicio de atención
Centro Evangélico de Apoio e Acolhimento Cidade de Refúgio	Vigente	Servicio de atención
Dispensário Santana	Válida	Servicio de atención
MOC - Movimento de Organização Comunitária	Vigente	Asesoramiento y defensa de derechos y garantías
Núcleo de Assistência Social Arquidiocesano	Vigente	Asesoramiento y defensa de derechos y garantías

Fuente: *Elaborada por los autores, adaptado de MDS (2018).*

Conforme a la clasificación de la Ley Orgánica de la Asistencia se considera entidades y organizaciones de asistencia social a aquellas que ofrecen servicios. El 60% de las entidades certificadas con el CEBAS prestan servicio de atención, mientras que las demás acumulan dos actividades: asesoramiento y defensa de derechos y garantías.

4.2 Adecuación de la divulgación contable a la ITG 2002 (R1)

Para comprobar la adecuación de la divulgación contable desde el punto de vista de la ITG 2002 (R1) y el nivel de transparencia contable de las EAS con CEBAS, se realizó una búsqueda en las páginas web de las instituciones para la recogida de demostraciones contable-financieras y esa búsqueda generó datos que se organizan en la Tabla 8.

Tabla 8

Presentación de las demostraciones contables en la web.

Entidad	Posee website	Divulga informe contable-financiero	Presenta otros informes
APAE de Feira de Santana/BA	Sí	Sí	No
Centro Evangélico de Apoio e Acolhimento Cidade de Refúgio	Sí	No	No
Dispensário Santana	Sí	Sí	Sí
MOC - Movimento de Organização Comunitária	Sí	No	Sí
Núcleo de Assistência Social Arquidiocesano	No	No	No

Fuente: *Elaborada por los autores, adaptado de MDS (2018).*

De las entidades listadas, solo una no posee página web; de entre las que la poseen, 2 la utilizan para divulgar los informes contable-financieros y 2 presentan informe de actividades. El *Dispensário Santana* disponibilizó en su web solo el informe del ejercicio de 2016; la *APAE* de Feira de Santana los informes de 2009 a 2015. El *Dispensário Santana* y el *MOC* presentan los informes de actividades realizadas en el ejercicio, conforme documentación exigida por la Ley nº 8.242/2014, aunque ese informe carezca de información financiera.

Para analizar el nivel de transparencia contable de las entidades, se elaboraron 3 tablas, en consonancia con las tres las secciones descritas en ITG 2002 (R1). La primera aborda las demostraciones contables; la segunda, el reconocimiento de los actos y hechos contables; y la tercera, las notas explicativas.

Para el análisis de las demostraciones de los dos períodos, se compuso la tabla con un total de 5 columnas. La primera es la numeración ordenada de los ítems, la segunda corresponde a los ítems comprobados, la tercera se subdividió en tres columnas para determinar si el ítem analizado cumple, no cumple o no se adecúa a la ITG 2002 (R1).

Para verificar la transparencia contable de las demostraciones contables, se analizará su adecuación con los ítems 22 a 25 de la ITG 2002 (R1). Esos 4 ítems se desdoblaron en 12 para poder hacer una verificación y presentación adecuada de lo que trata la norma, tal como se demuestra en la Tabla 9.

Tabla 9
Análisis de las demostraciones contables

N°	Item verificado	Cumplimiento		
		Cumple	No cumple	No se aplica
1	Elaboración del Balance Patrimonial	2	0	0
2	Elaboración de la Demostración del Resultado del Período	2	0	0
3	Elaboración de la Demostración de las Mutaciones del Patrimonio Neto	2	0	0
4	Elaboración de la Demostración de los Flujos de Caja	1	1	0
5	Elaboración de las Notas Explicativas	2	0	0
6	Cuenta Capital Social sustituida por Patrimonio Social en el Balance Patrimonial	2	0	0
7	Sustitución de la expresión ganancia o pérdida del período por superávit o déficit del período en el Balance Patrimonial.	2	0	0
8	Sustitución de la expresión ganancia o pérdida del período por superávit o déficit del período en la Demostración del Resultado del Período.	2	0	0
9	Sustitución de la expresión ganancia o pérdida del período por superávit o déficit del período en la Demostración de las Mutaciones del Patrimonio Neto.	2	0	0
10	Sustitución de la expresión ganancia o pérdida del período por superávit o déficit del período en la Demostración de los Flujos de Caja.	1	1	0
11	Destacar la información de gratuidad concedida y servicios voluntarios obtenidos y divulgarla en notas explicativas por tipo de actividad, en la Demostración del Resultado del período.	0	2	0
12	En la Demostración de Flujos de Caja, las donaciones deben estar clasificadas en los flujos de actividades operacionales.	1	1	0
Total		19	5	0
Porcentaje		79%	21%	0%

Fuente: Elaborada por los autores, adaptado de la ITG 2002 (R1).

La Tabla 9 muestra que las entidades cumplieron el 79% de los ítems mínimos relativos a las demostraciones contables. La Demostración de los Flujos de Caja, informe contable que evidencia las transacciones ocurridas en un determinado periodo que han provocado modificaciones en el saldo de caja y equivalentes de caja, no fue elaborada por una de las entidades, contribuyendo al 12% de los ítems que no cumplen las normas.

El ítem número 11 que se refiere al tratamiento de la información sobre gratuidades concedidas y servicios voluntarios obtenidos no se cumple en las demostraciones de las dos entidades. Ese hecho puede haberse descuidado debido a que ambas instituciones prestan servicios gratuitos.

El análisis del reconocimiento contable se realizó por medio de la información recogida en las demostraciones contables que evidencian los ítems 8 a 21, listados en la ITG 2002 (R1), conforme la Tabla 10.

Tabla 10
Análisis de los ítems de reconocimiento contable

N°	Item verificado	Cumplimiento		
		Cumple	No cumple	No se aplica

Acmar Feliz dos Santos de Santana e Tânia Cristina Azevedo

1	Los ingresos y los gastos reconocidos, respetándose el principio de la Competencia.	2		
2	Las donaciones y las subvenciones recibidas para inversiones y costos reconocidos en el resultado.	2		
3	Discriminación de los registros contables – cuentas de ingresos y gastos identificables por tipo de actividad, tales como educación, salud, asistencia social y demás actividades.		2	
4	En cuanto no atendidos, los requisitos para reconocimiento contable del resultado, la contrapartida de la subvención, de contribución al coste e inversión, la exención y el incentivo fiscal, son registrados en el activo, y también deben ser lanzados en la cuenta específica del pasivo.	2		
5	Los ingresos procedentes de donación, contribución, convenio, colaboración, auxilio y subvención por medio de convenio, convocatorias públicas, contratos, términos de colaboración y otros instrumentos, para aplicación específica, mediante constitución o no de fondos, y los respectivos gastos, deben ser registrados en cuentas propias, incluso las patrimoniales, discriminadas de las demás cuentas de la entidad.	2		
6	Los beneficios concedidos por la entidad sin fines lucrativos a título de gratuidad deben ser reconocidos de forma discriminada, destacando aquellos que deben ser utilizados en prestaciones de cuentas en órganos gubernamentales.	2		
7	La entidad sin fines lucrativos debe constituir provisión en cantidad suficiente para cubrir las pérdidas esperadas sobre créditos por recibir, basándose en una estimativa de sus valores de realización probables y bajar los valores prescritos, incobrables y amnistiados.		1	1
8	Incorporación al Patrimonio Social del superávit, o parte de la que haya restricción para aplicación, debe ser reconocida en cuenta específica del Patrimonio Neto.	2		
9	El beneficio concedido como gratuidade por médio de prestación de servicios debe ser reconocido por el valor practicado efetivamente.	2		
10	Los registros contables discriminados de forma que permitan la apuración de la información para la prestación de cuentas exigida por entidades gubernamentales, aportadores, reguladores y usuarios en general.	2		
11	La dotación inicial aportada por el instituidor/fundador en activo monetario o no monetario, en el caso de las fundaciones, es considerada donación patrimonial y será reconocida en una cuenta contable del patrimonio social.			2
12	Medición o registro contable del trabajo voluntario.		2	
13	Reducción al valor recuperable de activos y a la NBC TG 01 – Recuperabilidad de Activos, <i>impairment</i> , “la pérdida por desvalorización ocurre cuando el valor contable del activo excede su valor recuperable”		2	
14	Adopción de los procedimientos del coste atribuido (<i>deemed cost</i>).		2	
	Total	16	9	3
	Porcentaje	57%	32%	10%

Fuente: Elaborada por los autores, adaptado de la ITG 2002 (R1).

El análisis de la tabla 10 muestra que las entidades reconocen sus ingresos y gastos, observando el régimen de competencia de acuerdo con lo que se recomienda en la ITG 2002 (R1). Ambas entidades obtuvieron ingresos por subvención en los ámbitos municipal, estatal y federal y realizaron el reconocimiento de forma adecuada conforme al CPC 07 y a las recomendaciones ITG 2002 (R1).

La divulgación de las cuentas de ingresos y gastos citadas en el ítem 3 solo fue cumplida por una entidad y en esta los ingresos y gastos se presentaron de forma discriminada según las actividades desarrolladas, identificables por tipo de actividad en los informes de ingresos y

gastos. Ninguna de las instituciones destaca la gratuidad, pese a ser una de las exigencias de la ITG 2002 (R1). Esto puede ser debido a que ambas instituciones realizan sus actividades gratuitamente, conforme informan en sus páginas web y estatutos. El informe del ejercicio de 2016 discriminó e identificó solo los gastos.

En cuanto al ítem 7, una entidad daba cuenta de créditos por recibir, por eso entró en el caso de “no se aplica”. La otra presentaba cuentas por recibir pero no había hecho provisión para pérdidas esperadas tal como se orienta en atención a la NBC TG 48 – Instrumentos financieros, norma que trata al respecto.

El ítem 11 se aplica a las fundaciones, y no a estas instituciones por estar constituidas como asociación. En cambio, el ítem 12 se refiere a ambas, aunque ninguna de ellas haga mención alguna al trabajo voluntario en sus informes. Esto su pone una contradicción al empezar por la naturaleza y constitución de las entidades que, se supone, tienen como característica fundamental el trabajo voluntario e ingresos procedentes, principalmente, de donaciones, colaboraciones y convenios, entre otros. Finalmente, en el ítem 13, se concluye que las entidades no adoptaron la NBC TG 1000 y, en consecuencia, los procedimientos de coste atribuido.

Para evidenciar y divulgar las cuentas de compensación, se verificó la observancia de los ítems 26 y 27 de la ITG 2002 (R1), específicamente la información requerida para la divulgación de notas explicativas, que se presentan en la Tabla 11.

Tabla 11

Análisis de las cuentas de compensación y notas explicativas

Nº	Ítem verificado	Cumplimiento		
		Se cumple	No se cumple	No se aplica
1	Sin perjuicio de la información económica divulgada en las demostraciones contable, la entidad puede controlar, en cuenta de compensación, transacciones referentes a exenciones, gratuidades y otras informaciones, para una mejor divulgación contable;	0	2	0
2	(a) contexto operativo de la entidad, incluyendo la naturaleza social y económica y los objetivos sociales;	2	0	0
3	(b) los criterios de apuración de ingresos y gastos, especialmente con gratuidad, donación, subvención, contribución y aplicación de recursos;	0	2	0
4	(c) relação dos tributos objeto de renúncia fiscal;	0	2	0
5	(d) las subvenciones recibidas por la entidad, la aplicación de los recursos y las responsabilidades decurrentes de estas subvenciones;	0	2	0
6	(e) los recursos de aplicación restringida y las responsabilidades decurrentes de tales recursos;	0	0	2
7	(f) los recursos sujetos a restricción o vinculación por parte del donante;	0	0	2
8	(g) eventos subsecuentes a la fecha del cierre del ejercicio que hayan tenido, o puedan venir a tener, efecto relevante sobre la situación financiera y los resultados futuros de la entidad;	0	0	2
9	(h) los intereses, las fechas de vencimiento y las garantías de las obligaciones a largo plazo;	0	1	1
10	(i) Información sobre los seguros contratados;	0	2	0
11	(j) las entidades educativas de enseñanza superior deben dar evidencia de la adecuación de ingresos y gastos de personal, según los parámetros establecidos en la Ley de Directrices y Bases de la Educación y su reglamentación.	0	0	2
12	(k) los criterios y procedimientos del registro contable de depreciación, amortización y de agotamiento del activo inmovilizado, debiendo ser observada la obligatoriedad del reconocimiento basándose en la estimativa de su vida útil;	0	2	0

13	(l) separar las atenciones con recursos propios de las demás realizadas por la entidad.	0	2	0
14	(m) todas las gratuidades practicadas deben registrarse de forma discriminada, destacando aquellas que deben utilizarse en la prestación de cuentas a los órganos gubernamentales, presentando datos cuantitativos, o sea, valores de los beneficios, número de atendidos, número de atenciones, número de becarios, con valores y porcentajes representativos;	0	2	0
15	(n) la entidad debe demostrar, comparativamente, el coste y el valor reconocido cuando este valor no cubre el coste de los servicios prestados.	0	2	0
Total		2	19	9
Porcentaje		7%	63%	30%

Fuente: *Elaborada por los autores, adaptado de la ITG 2002 (R1).*

El ítem 1 de la Tabla 11, que se refiere al ítem 26 de la ITG 2001 (R1), permite que las entidades hagan uso de las cuentas de compensación para controlar las exenciones y gratuidades. El análisis de las Notas Explicativas emitidas por las entidades muestra que optaron por no realizar esos controles. Por otro lado, una de las entidades elaboró el Informe de Actividades donde se detallan las acciones realizadas a lo largo del periodo. Los detalles abordan los servicios prestados, el público meta y la cantidad de personas atendidas o qué servicios fueron prestados, aunque no revelen cuánto fue aplicado en cada acción, ni el coste del servicio prestado.

Los demás ítems de la Tabla 11 se refieren a las notas explicativas y las entidades solo cumplen el ítem 2. Ambas inician las notas explicativas contextualizando la entidad, su naturaleza social y económica, así como sus objetivos sociales. En relación al ítem 3, ambas divulgaron notas explicativas que afirman “los criterios utilizados para la apuración de ingresos y gastos proceden del conocimiento de las necesidades de las personas atendidas por la entidad”. No se constató mención a los criterios utilizados en el reconocimiento de la donación, subvención, contribución y aplicación de recursos.

Las entidades no cumplen el ítem 4, limitándose a divulgar solo el valor de la cuota patronal del INSS. Una entidad destaca mensualmente y al final del periodo la base de cálculo, la alícuota y el valor de la exención, la otra solo destaca el valor de la exención del periodo. Con las subvenciones, ítem 5, ocurre lo mismo: la entidad destaca los valores recibidos, pero no hace referencia en sus notas explicativas a las obligaciones y aplicaciones decurrentes de esos recursos.

Los ítems 6, 7, 8 y 11 presentan condiciones no aplicables a las entidades por su naturaleza o por no haber en sus demostraciones contables elementos que necesiten ser tratados como indica la norma. Una de las entidades posee obligaciones a largo plazo y sin embargo no hay en las notas explicativas información relativa a los intereses, fecha de vencimiento o garantías, tal como pide el ítem 9 de la ITG 2002 (R1).

En cuanto a los lanzamientos contables del activo inmovilizado, estos fueron realizados en las cuentas patrimoniales, pero no se hizo referencia alguna en las notas explicativas en relación al reconocimiento inicial, ni a los criterios utilizados para los cálculos de la depreciación, amortización y agotamiento. No hay indicios de que hayan sido adoptados los procedimientos de la obligatoriedad del reconocimiento a partir de la estimación de su vida útil según el ítem 12 y tal como recomienda la CPC 27 – Activo inmovilizado.

Tampoco se atendió, contrastándolos con la norma, los ítems 13, 14 y 15. Una de las notas explicativas del ejercicio se refiere al total de gastos en la financiación de proyectos, discrimina las fuentes de recursos y destaca el porcentaje de recursos propios y de terceros.

El análisis de las tablas anteriores muestra que el mayor nivel de cumplimiento con la ITG 2002 (R1) se refiere a las demostraciones contables (79%) y el menor a las notas explicativas (7%). En la Tabla 12 se presenta el nivel de evidencia contable de las entidades y para ello se han desconsiderado de los datos los casos que serían aplicables a estas entidades.

Tabla 12*Nivel de evidenciación contable*

Tablas de análisis	Ítems evidenciados			
	Cumple	%	No cumple	%
Tabla 09 – Análisis de las demostraciones contables	19	79	5	21
Tabla 10 – Análisis de los ítems de reconocimiento	16	64	9	36
Tabla 11 – Análisis de las cuentas de compensación y notas explicativas	2	10	19	90
Total	37		33	
Porcentaje	53%		47%	

Fuente: *Elaborada por los autores.*

Frente a las exigencias de la legislación y de lo que recomienda la norma aplicable a las entidades del Tercer Sector, ITG 2002 (R1), se comprueba que el nivel de cumplimiento de estas organizaciones presenta una cantidad considerable de ítems no atendidos, casi el 50%. Ese nivel de evidenciación procede en su mayor parte de las notas explicativas en las entidades cumplen solo un ítem, de un total de 14.

5 Conclusión

Este estudio tenía como objetivo general si la divulgación de las demostraciones contables de los ejercicios de 2015 y 2016 de las OSFL, Certificadas como Entidad Benéfica de Asistencia Social – CEBAS, del municipio de Feira de Santana, era conforme a la ITG 2002.

De las 5 entidades que sirvieron como base para la recogida y análisis de datos, solo 2 presentaron relativa transparencia en cuanto a la prestación de cuentas y contribuyeron significativamente a los resultados de este trabajo, al proporcionar demostraciones contables en sus respectivas webs. La transparencia relativa se debe al hecho de que una de las entidades presenta informes contables solo de 2016; mientras que la otra, al inicio de 2018 todavía no había presentado las demostraciones contables del ejercicio de 2016. En el primer caso, se daña la comparabilidad, característica cualitativa de mejora de la información contable; en el segundo, la tempestividad.

Así, los Informes Contables representan el mayor nivel de cumplimiento de la norma: el 79%; mientras que los datos más críticos se encuentran en las cuentas de compensación y divulgación: en este grupo, las entidades solo cumplen 1 ítem, de un total de 15.

De tal forma, los Informes Contables representan el mayor nivel de adecuación a la norma: el 79%, mientras que los datos más críticos se encuentran en las cuentas de compensación y divulgación. En este grupo de ítems, solo fue cumplido por las entidades 1 ítem, de un total de 15. Por tanto, tras el análisis de los 41 ítems de evidenciación distribuidos en tres grupos, se constató que, en relación a la divulgación contable, las entidades cumplen un 53% de la ITG 2002 (R1). Además del incumplimiento de los ítems, se destaca la declaración presentada en las dos notas explicativas, conforme con la Resolución CFC 877/2000. Tal resolución aprobó la NBC TG 10.19 – Aspectos Contables de las Entidades sin fines de lucro, que fue revocada en 2012 por la Resolución 1409/2012.

Los hallazgos de la investigación indican que fue respondida la cuestión central del estudio al revelar que las Organizaciones sin Fines Lucrativos de Asistencia Social, establecidas en el municipio de Feira de Santana, cumplen parcialmente lo requerido en las Normas Brasileñas de Contabilidad para fines de divulgación contable.

Los resultados encontrados encajan con los dos artículos y tesis consultados y citados en el referencial teórico, especialmente Zittei, Politelo y Scarpin (2016) y Bonfim y Oliveira (2017). El primero, también muestra dificultad a la hora de recoger datos de las entidades y encuentra un nivel de evidenciación de aproximadamente el 27%. La segunda realiza un estudio de caso en el que aborda la adecuación con la ITG 2002 (R1) y encuentra un cumplimiento de la norma de un 58%.

Se concluye que, el nivel de adecuación a la ITG 2002 (R1) puede ser considerado medio. Esto levanta hipótesis sobre la falta de priorización de las entidades a la hora de preparar información contable para decisiones internas y para fines de prestación de cuentas a usuarios diversos. De este modo, se percibe que la transparencia de las acciones de esas entidades no se constituye como una prioridad en la gestión.

Se sugiere la ampliación de esta investigación con estudios que comprueben la divulgación contable de las entidades detentoras del CEBAS en las áreas de educación y salud, y también con investigaciones que posibiliten la elaboración de modelos de medición del trabajo voluntario. Y, finalmente, estudios futuros que verifiquen el grado de inadecuaciones contables atribuidas a las OSFL que pasaron a integrar el Registro o Catastro de Entidades Privadas Sin Fines Lucrativos Inhabilitadas (CEPIM) divulgado por la Contraloría General de la Unión (o Tribunal de Cuentas).

Referencias

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.unilassalle.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 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/ufrij/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>