

UNIVERSIDADE DE CAXIAS DO SUL
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

MARINA DE OLIVEIRA MORAIS

**EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL: UMA ANÁLISE DA DIVULGAÇÃO CONTÁBIL DAS
INSTITUIÇÕES SEM FINS LUCRATIVOS**

CAXIAS DO SUL

2015

MARINA DE OLIVEIRA MORAIS

**EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL: UMA ANÁLISE DA DIVULGAÇÃO CONTÁBIL DAS
INSTITUIÇÕES SEM FINS LUCRATIVOS**

Monografia apresentada como requisito
para a obtenção do Grau de Bacharel em
Ciências Contábeis da Universidade de
Caxias do Sul.

Orientador: Prof. Ms. Fernando Andrade
Pereira

CAXIAS DO SUL

2015

MARINA DE OLIVEIRA MORAIS

**EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL: UMA ANÁLISE DA DIVULGAÇÃO CONTÁBIL DAS
INSTITUIÇÕES SEM FINS LUCRATIVOS**

Monografia apresentada como requisito
para a obtenção do Grau de Bacharel em
Ciências Contábeis da Universidade de
Caxias do Sul.

Orientador: Prof. Ms. Fernando Andrade
Pereira

Aprovado (a) em ____/____/____

Banca Examinadora:

Presidente

Prof. (Titulação - Esp. Ms. ou Dr. – e nome do orientador)
Universidade de Caxias do Sul - UCS

Examinadores:

Prof. (Titulação - Esp. Ms. ou Dr. – e nome do professor examinador/banqueiro)
Universidade de Caxias do Sul - UCS

Prof. (Titulação - Esp. Ms. ou Dr. – e nome do professor examinador/banqueiro)
Universidade de Caxias do Sul - UCS

Dedico este trabalho a todos
vocês que direta ou
indiretamente contribuíram para
que este trabalho atingisse
seus objetivos.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus, a quem devo minha existência, quero agradecer também a todas as pessoas que, de alguma maneira, colaboraram para que este trabalho fosse realizado. Em especial ao meu orientador, prof. Ms. Fernando Andrade Pereira, pelo suporte no pouco tempo que lhe coube, pela sua competência e pelos incentivos durante todo o desenvolvimento desta trabalho. Agradeço de forma toda especial, a meu pai, minha mãe e a meu irmão que me apoiaram nesta trajetória compreendendo a minha ausência em determinados momentos deste período. E a todos que fizeram parte da minha formação.

*“Que os vossos esforços
desafiem as impossibilidades,
lembrai-vos de que as grandes
coisas do homem foram
conquistadas do que parecia
impossível.”*

Charles Chaplin

RESUMO

Este estudo tem como objetivo geral analisar como as entidades sem fins lucrativos, que publicam suas demonstrações no Jornal do Comércio - RS, estão evidenciando as informações contábeis com relação às normas contábeis e legislação aplicável. A fundamentação teórica baseia-se no conceito geral da Evidenciação Contábil, em aspectos peculiares da Evidenciação Contábil nas entidades sem fins lucrativos, nas Demonstrações Contábeis, bem como em aspectos gerais do Terceiro Setor. O enquadramento metodológico levou em consideração o estudo qualitativo com a utilização de pesquisa documental. A amostra baseia-se nas demonstrações contábeis do exercício de 2014 de 40 instituições sem fins lucrativos que fizeram suas publicações no Jornal do Comércio - RS, sendo 17 entidades com atividade preponderante na área da Assistência Social, 14 entidades na área da Educação e 9 entidades na área da Saúde. Os resultados demonstraram que o maior grau geral de observância aos requisitos mínimos foi contemplado pelas entidades preponderantes na área da saúde com 90%, ao passo que as entidades educacionais ficaram um pouco abaixo com 89% e as entidades assistenciais com 82%. Obteve-se assim o grau geral de conformidade do estudo de 87%, cabendo ressaltar que nenhuma das modalidades do estudo observou todos os itens considerados requisitos mínimos pautados na legislação e normas aplicáveis para a apresentação das demonstrações contábeis.

Palavras-chave: Entidades sem fins lucrativos. Evidenciação contábil. Demonstração contábil.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Tipo constituição jurídica.....	53
Figura 2 – Localização geográfica.....	54
Figura 3 – Atividade preponderante	55

LISTAS DE QUADROS

Quadro 1 – Vantagens e desvantagens das notas explicativas	27
Quadro 2 – Informações mínimas e obrigatórias contidas nas notas explicativas das ESFLS	36
Quadro 3 – Título, certificação e qualificações das ESFL	43
Quadro 4 – Tributos que não incidem sobre as ESFL.....	49
Quadro 5 – Requisitos mínimos da DSDE	63
Quadro 6 – Requisitos mínimos da DMPLS.....	65
Quadro 7 – Requisitos mínimos da DFC.....	67
Quadro 8 – Requisitos mínimos NE	68
Quadro 9 – Requisitos obrigatórios	71

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Divulgação do conjunto completo das demonstrações contábeis para as EBAS	58
Tabela 2 – Nomenclatura de acordo com a ITG 2002.....	60
Tabela 3 – Evidenciação dos requisitos mínimos no BP por atividade preponderante	62
Tabela 4 – Evidenciação dos requisitos mínimos na DSDE por atividade preponderante	63
Tabela 5 – Evidenciação dos requisitos mínimos na DMPLS por atividade preponderante	66
Tabela 6 – Evidenciação dos requisitos mínimos na DFC por atividade preponderante	67
Tabela 7 – Evidenciação dos requisitos mínimos nas NE's por atividade preponderante	69
Tabela 8 – Grau geral por atividade preponderante das EBAS	72

LISTA DE SIGLAS

BP -	Balanco Patrimonial
CEBAS -	Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social
CF -	Constituição Federal
CFC -	Conselho Federal de Contabilidade
CNAS -	Conselho Nacional de Assistência Social
COFINS -	Contribuição para Financiamento da Seguridade Social
CNAS -	Conselho Nacional de Assistência Social
CNPJ -	Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica
CSLL -	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CTN -	Código Tributário Nacional
DFC -	Demonstração do Fluxo de Caixa
DFC's -	Demonstrações dos Fluxos de Caixa
DMPL -	Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido
DMPLS -	Demonstração das Mutações do Patrimônio Social
DSDE -	Demonstração do Superávit ou Déficit do Exercício
DRE -	Demonstração do Resultado do Exercício
EBAS -	Entidade Beneficente de Assistência Social
ESFL -	Entidades sem Fins Lucrativos
ICT's -	Instituições Científicas e Tecnológicas
IFES -	Instituições Federais de Ensino Superior
IRPJ -	Imposto de Renda sobre Pessoa Jurídica
LDO -	Lei de Diretrizes Orçamentárias
NBC -	Norma Brasileira de Contabilidade
NBC's -	Normas Brasileiras de Contabilidade
NE's -	Notas Explicativas
OCB -	Organização das Cooperativas Brasileiras
ONG -	Organização não governamental
ONG's	Organizações não governamentais
OS -	Organização Social
OSC -	Organizações da Sociedade Civil
OSCIP -	Organização de Sociedade Civil de Interesse Público
PASEP -	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público

PIS -	Programa de Integração Social
RS -	Rio Grande do Sul
SPED -	Sistema Público de Escrituração Contábil
UPF -	Título de Utilidade Pública Federal

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	14
1.1	CONTEXTUALIZAÇÃO DO ESTUDO	14
1.2	TEMA E PROBLEMA DE PESQUISA	16
1.2.1	Delimitação do Tema	16
1.2.2	Motivação da Escolha do Tema	17
1.2.3	Definição do Problema	18
1.3	OBJETIVOS	19
1.3.1	Objetivo geral	19
1.3.2	Objetivos específicos	19
1.4	METODOLOGIA.....	19
1.4.1	Delineamento da Pesquisa.....	20
1.4.1.1	Quanto aos Objetivos	20
1.4.1.2	Quanto aos Procedimentos Técnicos.....	20
1.4.1.3	Quanto a Abordagem do Problema	20
1.4.2	População e Amostra	21
1.5	ESTRUTURA DO ESTUDO	21
2	REFERENCIAL TEÓRICO.....	23
2.1	EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL.....	23
2.1.1	Divulgação	24
2.1.1.1	Formas de evidenciação.....	25
2.2	DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS.....	29
2.3	EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL NAS ESFL	31
2.3.1	Balanco Patrimonial.....	31
2.3.2	Demonstração do Resultado do Exercício/Demonstração do Superávit ou Déficit do Exercício.....	32
2.3.3	Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido/Demonstração das Mutações do Patrimônio Social.....	34
2.3.4	Demonstrações dos Fluxos de Caixa.....	34
2.3.5	Relatório do Auditor independente	39
2.3.6	Parecer do Conselho Fiscal	41
2.4	TERCEIRO SETOR.....	42

2.4.1	Categorias do Terceiro Setor no Brasil.....	43
2.4.1.1	Associação	43
2.4.1.2	Fundação.....	44
2.4.1.3	Organizações Filantrópicas, Beneficentes e de Caridade	45
2.4.1.4	Organizações não governamentais (ONG's).....	45
2.4.1.5	Organizações Sociais	46
2.4.1.6	Entidades sem fins lucrativos	46
2.4.1.7	Origens de Recursos das entidades sem fins lucrativos	47
2.4.1.8	Aspectos legais aplicados	49
3	COLETA E TRATAMENTO DE DADOS.....	53
3.1	ANÁLISE DE DADOS.....	56
3.1.1	Cumprimento dos requisitos em relação à legislação e as normas contábeis.	56
3.1.2	Conjunto Completo das Demonstrações Contábeis.....	57
3.1.3	Nomenclaturas de acordo com a ITG 2002	59
3.1.4	Balanco Patrimonial.....	61
3.1.5	Demonstração do Superávit ou Déficit do Exercício	62
3.1.6	Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido Social	65
3.1.7	Demonstração dos Fluxos de Caixa.....	67
3.1.8	Notas Explicativas	68
3.1.9	Grau Geral de Evidenciação.....	71
4	CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES.....	74
4.1	CONCLUSÃO	74
4.2	RECOMENDAÇÕES	76
	REFERÊNCIAS.....	77
	APÊNDICE A – RELAÇÃO DAS EBAS PESQUISADAS	82

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO ESTUDO

O terceiro setor surge de forma alternativa almejando suprir algumas necessidades sociais, necessidades estas que por algum tempo fora deixado de lado pelo governo.

Este setor tem se desenvolvido em função das necessidades humanas e vem sendo apoiado até mesmo pelo Estado. É nítida a mobilização da sociedade, esta mediante as doações e contribuições, investe nessas entidades, afim de que as mesmas atinjam seus propósitos (SLOMSKI *et al.*, 2012). Ainda nesta linha, a lei 9.790/1999 complementa que nos moldes atuais o “Estado reconhece a existência de uma esfera pública em emersão, coloca que é pública não pela sua origem, mas sim pela sua finalidade, em outras palavras, é pública mesmo não sendo estatal”.

Não percebendo qualquer ganho, as entidades sem fins lucrativos são “aquelas instituições formadas com propósitos sociais, educacionais, religiosos, de saúde ou filantrópicos” (ANDRADE, 1991, p. 310). Olak e Nascimento (2010) definem que as entidades sem fins lucrativos são entidades que não tem por finalidade o lucro e sim o bem social, complementando que o seu patrimônio não é revertido a seus sócios e sim à sociedade.

Essas entidades precisam estabelecer um grau de transparência, confiança e credibilidade aos seus mantenedores, até pelo fato dessas entidades deterem gratuidade nos seus tributos, que são os incentivos fiscais pelo propósito de sua finalidade, cabe analisar suas demonstrações de maneira a evidenciar se estão fazendo jus aos incentivos (OLAK; NASCIMENTO, 2010).

Pelo fato de que as entidades sem fins lucrativos gozam da isenção de regras fiscais, elas por sua vez, tem melhores e maiores condições de elaborar seus demonstrativos a fim de que estes fiquem de fácil compreensão para a gestão e demais áreas (OLAK; NASCIMENTO *apud* MARTINS, 1990). Contudo, vale lembrar que existem normas e princípios de contabilidade que precisam ser seguidos, de forma a serem apresentadas informações íntegras e fidedignas condizentes com a realidade.

Diante do exposto, o referido trabalho propõe fazer uma evidenciação contábil com as instituições sem fins lucrativos que divulgam seus demonstrativos no Jornal do Comércio RS.

Aparentemente o tema relacionado com o Terceiro Setor pode parecer, cansativo para fins de pesquisa, na realidade o que acontece é que por este ser um tema relativamente novo, em alguns aspectos ainda não é bem definido, por este e outros motivos é encarado de forma negativa na maioria das vezes. No entanto, é de extrema importância no que tange as questões sociais e por ser um tema complexo, requer um estudo mais aprofundado.

Este setor é constituído por organizações sem fins lucrativos, não governamentais. Tem por objetivo gerar serviços de caráter público, trabalhando para realizar objetivos sociais ou públicos buscando suprir as falhas do Estado no que diz respeito às necessidades da população, proporcionando assim uma melhoria em qualidade de vida, nas áreas da saúde, cultura, educação. Além disso, as entidades deste segmento não evidenciam o lucro como propósito fim, participando da filantropia, percebendo recursos financeiros, fiscais e contribuições, que requerem sua prestação de contas (SZAZI, 2003).

A escolha deste tema se reveste de grande importância, pois trata de um setor que requer uma atenção maior sobre as suas informações divulgadas. É preciso que a entidade esteja dentro dos parâmetros até mesmo para obedecer ao princípio da Continuidade, visto que essa somente é possível a partir dos recursos percebidos por essas entidades.

A expansão do Terceiro Setor possui caráter estratégico e é de suma importância para qualquer sociedade que se preocupa com o desenvolvimento social. Porém há um aspecto muito relevante nessas instituições que deve ser tratado com muito cuidado, a Contabilidade, é imprescindível que seus propósitos sejam bem definidos e os meios e fins estejam claros, apresentados de forma harmônica (SLOMSKI *et al.*, 2012). A entidade pouco ou nada poderá fazer em sua defesa se o mesmo não tiver entendimento claro sobre a contabilidade da entidade (BORGES, 2002).

Assim Borges (2002, p. 16) afirma que:

Baseada em pressupostos equivocados, ela registra e gera informações erradas ou incompletas quer por omissão de atos e fatos importantes, quer por falta de clareza. A documentação e os controles internos, se deficientes, agravam ainda mais a situação.

Em outras palavras, se as entidades não tiverem consciência exata de suas obrigações e de seus direitos, poderão prejudicar-se, sua contabilidade poderá não atender as NBC's tão pouco os Princípios Contábeis (BORGES, 2002). Fato esse que evidencia a necessidade da realização de mais estudos nessa área e dá mais importância ainda ao estudo aqui proposto.

Diante disso, entende-se que o tema apresentado é de grande importância, tanto para fins acadêmicos, científicos e profissionais, justificando-se plenamente a sua realização.

1.2 TEMA E PROBLEMA DE PESQUISA

1.2.1 Delimitação do Tema

Dentro deste contexto, percebe-se a necessidade de fazer uma revisão nas demonstrações contábeis do setor em estudo, a fim de evidenciar como as entidades inclusas no terceiro setor estão demonstrando e prestando suas contas.

Segundo Soldi *et al.* (2007), uma observação importante citada no artigo *Transparência no Terceiro Setor: um estudo sobre as organizações filantrópicas* refere-se à postura das entidades frente aos seus financiadores e à sociedade civil:

[...] Considerando-se que os recursos financeiros e não financeiros recebidos, além dos benefícios fiscais previstos pela legislação, as entidades do Terceiro Setor estabelecem relações com diferentes grupos de interesses (stakeholders) nas esferas pública e privada. Nesse sentido, a transparência e prestação de contas a todos aqueles que as financiam e à sociedade civil, em geral, tornam-se questões inerentes à própria natureza dessas organizações (SOLDI *et al.*, 2007, p. 1).

Tendo em vista que é com a transparência demonstrada a sociedade, que estas entidades garantem seus benefícios conseguindo se manter na gratuidade tributária. Nessa linha Slomski *et al.*, (2012) descrevem que é esperado que as

entidades sem fins lucrativos atuem de forma íntegra, aplicando os recursos percebidos de forma eficaz e que também prestem contas de seu desempenho.

Para que esse objetivo seja alcançado, é necessário que as entidades mantenham uma política flexível observando e seguindo a legislação que compete ao Terceiro Setor. Partindo do pressuposto de que a entidade observe a lei regulamentar implementada, deverá maximizar os benefícios percebidos pelos seus patrocinadores, ao mesmo tempo, publicar demonstrações contábeis transparentes, sem, no entanto, prejudicar o retorno desejado pela entidade (SLOMSKI *et al.*, 2012).

1.2.2 Motivação da Escolha do Tema

Na atual conjuntura, no qual a deficiência do Estado e do Mercado sendo considerados com primeiro e segundo setor, sobre as questões sociais, verificou-se a necessidade da criação de um terceiro setor em que as entidades incumbidas neste caracterizam-se como privadas. Em outras palavras, não são ligadas institucionalmente a governos, a escolha do tema envolvendo o Terceiro Setor por si só se justifica como um tema de pesquisa (OLAK; NASCIMENTO, 2010).

No entanto, por ser um tema de grande importância por se tratar das questões sociais e o curto tempo disponível para a pesquisa, entendeu-se ser muito amplo para a realização da pesquisa a ser proposta. Em função disso, definiu-se delimitar na evidenciação das demonstrações contábeis das entidades que compõe o Terceiro Setor (OLAK; NASCIMENTO, 2010).

A escolha dessa delimitação se justifica pelo fato das instituições sem fins lucrativos requererem uma maior prestação de contas no que diz respeito ao emprego de recursos financeiros e não financeiros advindos de seus contribuintes e mantenedores, onde essas entidades devem demonstrar transparência nas informações divulgadas. Olak e Nascimento (2010) colocam que nas entidades sem fins lucrativos, os provedores querem saber se os recursos colocados à disposição dos gestores foram aplicados nos projetos provenientes de suas finalidades, em outras palavras, os provedores querem saber se a entidade foi eficaz.

É preciso fiscalizar essas entidades com o propósito de obter evidências de que os recursos disponibilizados foram utilizados da melhor forma. Nesta perspectiva Olak e Nascimento (*apud* CUSTÓDIO, 1972, p. 114) refletem que:

O sistema de fiscalização diante das entidades pleiteantes da imunidade é, frequentemente, superficial, baseando-se somente nos dados apresentados de forma abstrata, sem se realizar um exame mais concreto da realidade prática [...]. Assim, no sentido de salvaguardar os interesses públicos e, conseqüentemente, os interesses sociais, a interferência da administração perante as associações, que invocam a imunidade, deve ser incrementada através de seus órgãos competentes, tornando-se imprescindível a fiscalização de forma contínua e direta sobre os seus atos, suas prestações de contas.

Por este e por outros motivos é que existe uma obscuridade ao levantar o tema “Terceiro Setor”, a variedade de organizações composta neste segmento bem como a perplexidade que o envolve, contribuem para que este seja encarado de forma negativa (OLAK; NASCIMENTO, 2010). Mais adiante o autor ressalta que convém evidenciar que existem poucos estudos e análises sobre esse setor, o que torna difícil a procura de respostas precisas e consistentes.

Salienta-se ainda, do quão perplexo é o tema, e buscando contribuir com os estudos envolvendo o seguimento é que vem a motivação da escolha do assunto, definindo-se como delimitação do tema a busca de evidências nas demonstrações financeiras publicadas pelas entidades do Terceiro Setor no Jornal do Comércio RS.

1.2.3 Definição do Problema

Com base na delimitação do tema de pesquisa proposto, a questão de pesquisa para o estudo é: Como as entidades sem fins lucrativos, que publicam suas demonstrações no Jornal do Comercio de RS, estão evidenciando as informações contábeis?

A definição da questão de pesquisa, além de levar em consideração a delimitação do tema, também considerou a necessidade do acompanhamento e evidenciação contábil feitos nas entidades sem fins lucrativos.

“Nesse sentido, o problema de pesquisa pode ser compreendido como a questão central que o estudo busca responder.” (FACHIN, 2006, p. 74).

1.3 OBJETIVOS

1.3.1 Objetivo geral

Analisar como as entidades sem fins lucrativos, que publicam suas demonstrações no Jornal do Comércio RS, estão evidenciando as informações contábeis.

1.3.2 Objetivos específicos

- a) identificar se as obrigatoriedades das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC's) e leis aplicáveis sobre as demonstrações contábeis foram observadas;
- b) verificar a forma como essas informações foram publicadas.

1.4 METODOLOGIA

A metodologia utilizada em um trabalho científico é essencial para o direcionamento do pesquisador diante do rumo mais acertado na condução de seu trabalho. Assim o método por Lakatos e Marconi (2011, p. 46) é definido como:

[...] O método é um conjunto das atividades sistemáticas e racionais que, com maior segurança e economia, permite alcançar o objetivo – conhecimentos válidos e verdadeiros – traçando o caminho a ser seguido, detectando erros e auxiliando as decisões do cientista.

Com isso, entende-se que, o método é o princípio de uma pesquisa, e com isso é possível realizar um trabalho com maior segurança. Neste tópico é possível delimitar, planejar o que será feito e sobre o que será pesquisado, alcançando assim o resultado almejado, sendo o plano de ação, uma maneira de se proceder ao longo do caminho. Constituem um meio de procedimento sistemático e ordenado para o alcance de novas descobertas (LAKATOS; MARCONI, 2011).

Neste trabalho utiliza-se o método dedutivo, transformando enunciados gerais em enunciados específicos. “É um conhecimento que se obtém de forma inevitável e sem contraposição. Parte do geral para o particular do conhecimento universal para o conhecimento particular.” (FACHIN, 2006, p. 32).

1.4.1 Delineamento da Pesquisa

Para realizar a pesquisa faz-se necessário o uso de métodos e técnicas, escolhidos entre os denominados delineamentos científicos (PEREIRA, 2012 (b)).

Para Gil (2010) o delineamento nada mais é que, o planejamento da pesquisa em sua totalidade, envolvendo vários aspectos, tais como: a metodologia, a definição dos objetivos, o ambiente da pesquisa e a determinação das técnicas de coleta e análise de dados. Sendo o delineamento a ferramenta que nos norteará sobre a pesquisa, fazendo com que está seja compreendida da melhor forma.

1.4.1.1 Quanto aos Objetivos

Quanto aos objetivos a pesquisa caracteriza-se como descritiva, onde, através de levantamentos dos assuntos relacionados ao tema a ser pesquisado, dentre outros aspectos como a revisão dos demonstrativos contábeis. Assim a pesquisa descritiva é definida por (PEREIRA, 2012 (b), p. 60):

Estudos descritivos buscam examinar um fenômeno para descrevê-lo de forma integral ou diferencia-lo de outro. Complementarmente o autor indica que Uma parcela das pesquisas que são realizadas na área das ciências sociais são “descritivas”.

1.4.1.2 Quanto aos Procedimentos Técnicos

Quanto ao procedimento, a pesquisa caracteriza-se como documental. Define Gil (2010), que está pesquisa baseia-se no exame de documentos a fim de comprovar algum fato ou acontecimento.

Dado este contexto, serão avaliados os documentos, as demonstrações contábeis das entidades do Terceiro Setor que publicam essas informações no Jornal do Comércio RS.

1.4.1.3 Quanto a Abordagem do Problema

As abordagens são definidas por Lakatos e Marconi (2011, p. 269):

[...] A metodologia qualitativa preocupa-se em analisar e interpretar aspectos mais profundos, descrevendo a complexibilidade do comportamento humano. Já a metodologia quantitativa fornece análise mais detalhada sobre as investigações, os pesquisadores valem-se de amostras amplas e informações numéricas, enquanto que no qualitativo as amostras são reduzidas, os dados são analisados em seu conteúdo psicossocial e os instrumentos de coleta de dados não são estruturados.

De forma que as duas abordagens se complementam, na qual a abordagem qualitativa estimula as pessoas entrevistadas a pensar, a se posicionar sobre algum assunto, atingem motivação não explícita, de forma espontânea, a abordagem quantitativa direciona o entrevistado a ser explícito pondo no papel sua posição. Assim utilizam-se neste trabalho ambas as abordagens, acredita-se que a coleta de dados e a análise dos resultados são complementares.

1.4.2 População e Amostra

A população da pesquisa constitui-se nas entidades sem fins lucrativos na modalidade de entidades beneficentes de saúde, educação e assistência social do Rio Grande do Sul, as quais publicaram seus demonstrativos contábeis no Jornal do Comércio RS.

A amostra restringiu-se em 40 entidades que publicaram suas demonstrações contábeis no ano-calendário 2015, referente ao período de 2014, o número de entidades da amostra perfaz 100% da modalidade analisada. O Jornal do comércio é da cidade de Porto Alegre RS, portanto o número de instituições situadas na cidade foi de 34 instituições que representam 85% da amostra, as outras 6 instituições que totalizam a amostra representando então os outros 15% são entidades de cidades distintas, sendo elas: uma de Santa Maria, duas de Passo fundo, uma de Canoas, uma de Ivoti e uma de Taquari.

1.5 ESTRUTURA DO ESTUDO

Este estudo divide-se em quatro capítulos. No primeiro capítulo apresenta-se uma contextualização do tema, bem como os objetivos, a questão de pesquisa e a metodologia.

No segundo capítulo são apresentados diversos aspectos que fundamentam a evidenciação contábil, as demonstrações contábeis pertinentes à modalidade em

estudo, bem como particularidades que envolvem o Terceiro Setor. Este capítulo tem como objetivo evidenciar as peculiaridades relacionadas com as entidades sem fins lucrativos bem como o enquadramento destas instituições dado pelos seus fins institucionais.

No terceiro capítulo apresenta-se a análise descritiva dos itens elencados como informações mínimas a serem contempladas nas demonstrações contábeis das entidades analisadas.

Por último, no quarto capítulo são apresentadas as conclusões finais do estudo, além das recomendações para novos trabalhos, fazendo o fechamento com as referências pesquisadas.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

O referido capítulo trás uma abordagem da Evidenciação Contábil, as Demonstrações Contábeis, a Evidenciação Contábil nas entidades sem fins lucrativos e o Terceiro Setor e suas características.

2.1 EVIDÊNCIAÇÃO CONTÁBIL

As demonstrações contábeis devem transparecer clareza e objetividade a seus usuários objetivando a compreensão de forma a satisfazer suas necessidades e sua busca de informação, assim Aquino e Santana (1992) afirmam que evidenciação significa levar uma informação sobre alguma instituição a um leitor, com a finalidade de que este a compreenda. A evidenciação contábil, também pode ser encarada como o principal fator contribuinte para a captação de recursos visto que é através da transparência dada às informações contábeis que se pode demonstrar o efetivo cumprimento de sua missão aos seus mantenedores (GOLLO; SCHULZ; ROSA, 2014).

De acordo com Saxton, Kuo e Ho (2012), a evidenciação ocorre nas instituições sem fins lucrativos de pequeno porte, na maioria das vezes. Segundo os autores, é necessário que as organizações se sintam motivadas a divulgar, para que assim possa-se obter um número mais elevado de organizações que divulguem de forma apropriada as suas demonstrações, promovendo cada vez mais a responsabilidade pública.

Diante disso, Machado e Nunes (2006) definem que na contabilidade, a evidenciação é a demonstração da situação econômico-financeira e patrimonial de uma empresa, realizada através das informações contidas em seus demonstrativos contábeis.

Iudícibus (2010) conclui que a evidenciação está ligada aos objetivos da Contabilidade, buscando a compreensão dos diversos usuários por meio de informações diferenciadas.

Para tanto deve se questionar quem são estes usuários, buscando responder a pergunta “evidenciar para quem?” Hendriksen e Van Brenda (1999) relatam que os vários tipos de usuários são os funcionários, clientes, órgãos do

governo e o público em geral. Embora os autores considerem estes grupos receptores secundários, em outras palavras, devido à falta de conhecimento desses grupos frente à informação contábil é que eles tomam essa posição. Ou seja, são considerados como público-alvo da evidenciação os investidores e credores, sendo tomado aqui que, se a informação for útil para o público primário será útil aos demais públicos.

Já a NBC TG Estrutura Conceitual discorre que as informações devem ser úteis a seu público-alvo, segundo a norma, este se resume apenas aos investidores e credores de tais entidades.

Essas informações são classificadas em: quantitativas e qualitativas, no qual a quantidade de informação a ser divulgada dependerá também, do grau de entendimento do leitor acerca das demonstrações contábeis (HENDRIKSEN; VAN BRENDA, 1999). Assim, se a informação for extensa demais poderá prejudicar o entendimento do leitor, detalhes não tão importantes podem atrapalhar a compreensão daquilo que a informação está querendo expor, uma vez que, a informação deve ser relevante para que possa auxiliar o leitor na tomada de decisões.

Já as informações qualitativas demonstram-se com certo grau de dependência às informações quantitativas. Segundo Ludícibus (2010) essas se apresentam como sendo informações mais complicadas de avaliar e deverão ser relevantes para serem consideradas, no qual essa relevância está diretamente ligada aos itens quantitativos.

Pela NBC Estrutura Conceitual as informações qualitativas são aquelas que relatam os objetivos, tanto políticos como os procedimentos da administração frente aos riscos, já as informações qualitativas apresentam o quanto a empresa está exposta aos riscos.

2.1.1 Divulgação

Existe uma resistência das empresas no que diz respeito ao grau espontâneo de divulgação de informação, alguns fatores fazem com que isso ocorra. Hendriksen e Van Brenda (1999, p. 517) atribuem que isso se deve a alguns argumentos assim dispostos:

A divulgação ajudará os concorrentes, em prejuízo dos acionistas. Esse argumento, entretanto, não tem muito mérito, pois os concorrentes geralmente obtêm suas informações de outras fontes.

Afirma-se que a divulgação integral de informação financeira dá aos sindicatos uma vantagem quando da negociação de salários. Entretanto, a divulgação integral geralmente melhora o clima de negociação.

Argumenta-se que os investigadores não são capazes de compreender as políticas e procedimentos contábeis. O que não tem fundamento porque os analistas financeiros e os administradores de carteira são versados em contabilidade [...].

[...]frequentemente, pode haver outras fontes de informação financeira disponível para proporcioná-la a um custo mais baixo do que se fosse fornecida pela empresa em suas demonstrações financeiras.

A falta de conhecimento das necessidades dos investidores também é apresentada como motivo para limitar a divulgação. Dada a possibilidade de existência de muitos modelos de decisão de investimento e a dependência cada vez maior de intermediários da informação, esse motivo não deve ser um fator limitador.

Entende-se que as empresas colocam empecilhos para a divulgação espontânea das informações, sendo assim acabam divulgando as informações por obrigação.

Cabe ressaltar que, existe sim, certo grau de dificuldade por parte do pessoal da contabilidade em elaborar informações, no que diz respeito à qualidade e a quantidade, por existirem diversificados usuários da informação contábil (MACHADO; NUNES, 2006).

Contudo, a divulgação é necessária, ao que traz a NBC T6 a divulgação coloca disponíveis os demonstrativos financeiros a seus usuários, objetivando obter informações da situação da entidade, sendo possível que os usuários tenham conhecimento, analisem e tirem suas conclusões através das demonstrações contábeis.

2.1.1.1 Formas de evidenciação

A evidenciação envolve o processo completo de contabilidade financeira, entretanto, há diversos métodos distintos de divulgação. A definição do método dá-se através da natureza da informação. Assim, Hendriksen e Van Breda (1999, p. 524) as classificam:

- Formato e disposição das demonstrações formais;
- Terminologia e apresentações detalhadas;
- Informação entre parênteses;
- Notas explicativas;

- Demonstrações e quadros complementares;
- Comentários no parecer da auditoria;
- Carta do presidente do conselho de administração.

Sobre a forma com a qual são disponíveis as demonstrações contábeis Ludícibus (2010) discorre que para o melhor entendimento é preciso que estas estejam apresentadas ordenadamente para que o leitor consiga interpretar da melhor forma o seu conteúdo, tornando suas evidências mais consistentes. Para Hendriksen e Van Breda (1999), as informações com maior relevância devem sempre aparecer na estrutura das demonstrações contábeis. Os autores complementam ainda que, tais informações devem ser classificadas em seus grupos e agrupadas de acordo com os seus seguimentos, possibilitando uma maior compreensão sobre o que está disposto e obtendo com qualidade subsídios para a tomada de decisão.

No que se refere à terminologia e apresentações detalhadas Ludícibus (2010) afirma que é importante também observar a terminologia das demonstrações, para evitar qualquer dificuldade na compreensão, é necessário utilizá-la de forma simplificada. Na mesma linha Hendriksen e Van Breda (1999) enfatizam a importância das descrições utilizadas numa demonstração e do grau de detalhamento empregado, dizendo que, quando utilizados de maneira apropriada podem ser esclarecedores. Complementam os autores que para serem tempestivos e terem significado os dados contábeis precisam ser resumidos.

Das informações entre parênteses Ludícibus (2010) discorre que, estas perfazem melhores esclarecimentos de termos que se pretende explicar, contudo os esclarecimentos devem apresentar-se de forma resumida, servindo também como forma de tornar evidente tais itens que estão demonstrados entre parênteses.

Hendriksen e Van Breda (1999, p. 525) contemplam estes itens como sendo:

- a) Uma indicação do procedimento ou método específico de avaliação utilizado, para dar ao leitor uma compreensão melhor do significado dos dados;
- b) As características especiais que dão maior significado a importância relativa do item, como o fato de que certos ativos foram oferecidos como garantia real, ou certos passivos têm preferência em relação a outros;
- c) Detalhes a respeito do valor de um ou mais itens incluídos na classificação mais ampla apresentada;
- d) Avaliações alternativas, como o preço corrente de mercado;
- e) Referências à informação correlatada contida entre outras demonstrações ou em outras partes do relatório.

Sobre as notas explicativas, Slomski *et al.*, (2012) definem que objetivo é de auxiliar os usuários a interpretar as demonstrações contábeis, servindo como uma ferramenta de apoio para essa compreensão e também compará-las com as demonstrações de outras entidades.

Já para Hendriksen e Van Breda (1999) o objetivo das notas explicativas é de fornecer informações que não puderam ser evidenciadas de forma adequada na estrutura das demonstrações financeiras. Os autores discorrem ainda sobre as principais vantagens e desvantagem do emprego das notas explicativas, conforme o Quadro 1:

Quadro 1 – Vantagens e desvantagens das notas explicativas

Vantagens	Desvantagens
1 - Apresentar informações não qualitativas como parte do relatório financeiro.	1 - Tendem a ser de difícil leitura e entendimento sem estudo considerável e portanto, podem vir a ser ignoradas.
2 - Divulgar ressalvas e restrições a itens contidos nas demonstrações contábeis.	2 - As descrições textuais são mais difíceis em termos de utilização para a tomada de decisões do que resumos de dados quantitativos nas demonstrações contábeis.
3 - Apresentar mais detalhes que é possível nas demonstrações contábeis.	3 - Por causa da crescente complexidade das empresas, há o risco de abuso das notas explicativas, em lugar do desenvolvimento apropriado de princípios visando a incorporação de novos eventos nas demonstrações contábeis.
4 - Apresentar material quantitativo de importância secundária.	

Fonte: Elaborado pela autora

No Quadro 1 apresentam-se as vantagens e desvantagens da divulgação na forma de notas explicativas. Em suma, as notas explicativas servem de modo a evidenciar o que não ficou claro nas demonstrações, trazendo detalhes que antes não foram evidenciados. Em contra partida, as notas explicativas na maioria das vezes são ignoradas por serem apresentadas de forma bastante técnica e detalhada, fazendo com que as informações não sejam compreendidas em sua totalidade pelo leitor. Existem vários tipos de notas explicativas, segundo Ludícibus *et al.*, (2010, p. 114) os mais comuns são:

- a) Explicações de técnicas ou mudanças nos métodos;
- b) Explicações sobre direitos de credores a ativos específicos ou direitos de prioridade;
- c) Evidenciação de ativos e passivos contingentes;
- d) Evidenciação de restrições para o pagamento de dividendos;
- e) Descrição de transações que afetam o capital e os direitos dos acionistas;
- f) Descrição de contratos.

O autor lembra ainda que não é apropriado sobrecarregar as notas explicativas com informações adicionais. Tais informações podem ser descritas nos quadros complementares, sendo considerado o lugar mais apropriado para o detalhamento das informações.

Com o propósito de tornar as demonstrações legíveis e compreensíveis segundo Hendriksen e Van Breda (1999, p. 529) “algumas das informações detalhadas importantes devem ser retiradas das demonstrações sendo apresentadas em quadros complementares”. Os autores discorrem ainda sobre as demonstrações complementares, estas diferentemente dos quadros complementares apresentam informações adicionais ou organizadas de maneira distinta, não apenas informações mais detalhadas. Segundo Ludícibus (2010) os quadros complementares estão contidos nas próprias notas explicativas. Sabe-se ainda, que não basta apenas demonstrar divulgando informações detalhadas, para a transparência e credibilidade das demonstrações financeiras, faz-se necessário, o parecer da auditoria (ATTIE, 2010). O parecer da auditoria torna-se fundamental para o *feedback* das demonstrações financeiras, dando as mesmas maior transparência e credibilidade.

Ludícibus (2010) lembra que não são muitas as empresas a se submeterem ao exame da auditoria e que é pequeno o número de empresas que presam pela transparência de suas demonstrações.

Acerca do principal objetivo da auditoria Attie (2010, p. 11) define:

O objetivo principal da auditoria pode ser descrito, em linhas gerais, como sendo o processo pelo qual o auditor se certifica da veracidade da totalidade das demonstrações contábeis preparadas pela companhia auditada.

Diante desta perspectiva Hendriksen e Van Breda (1999) lembram que os auditores precisam ser imparciais em suas opiniões ao examinar as demonstrações

financeiras, verificando se estão contemplados os princípios contábeis e que caso isso não ocorra devem mencionar em seus pareceres o que está em desacordo.

Em suma, para Machado e Nunes (2006) os comentários do auditor servem como fonte adicional de evidenciação, sobre a posição encontrada nas demonstrações financeiras, uma vez que os auditores são pessoas externas à empresa, não possuindo qualquer tipo de vínculo que pudesse enviesar as informações.

E, por fim, tem-se o relatório da administração. Nele, estão contemplados todos os fatos ocorridos dentro de uma empresa.

Sendo este, exigido por lei, deve evidenciar os negócios sociais e principais fatos administrativos ocorridos, os investimento em outras empresas, a política sobre dividendos e reinvestimento de lucros (IUDÍCIBUS, 2010).

As informações neste relatório são para Iudicibus (2010) as de caráter não financeiro que afetam a operação da empresa. Tendo sido verificado por Hendriksen e Van Breda (1999 p. 530) “que a administração tende a apresentar somente expectativas otimistas e, portanto, faz com que percam muito de seu significado”.

Na contabilidade, a evidenciação é um requisito ímpar, tendo em vista que é uma ferramenta que fornecer informações subsidiando o usuário a tomada de decisões (HENDRIKSEN; VAN BRENDA, 1999).

2.2 DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

De acordo com o ordenamento normativo para apresentação e divulgação das demonstrações contábeis, as principais normas que fazem referência à apresentação do conjunto completo das demonstrações contábeis, são as que seguem:

- a) NBC TG 26 (R2) – Apresentação das Demonstrações Contábeis, Resolução CFC 1.185 de 2009;
- b) NBC TG 03 (R2) – Demonstração dos Fluxos de Caixa, Resolução CFC 1.296 de 2010;
- c) NBC TG 09 – Demonstração do Valor Adicionado, Resolução CFC 1.138 de 2008.

Pela NBC TG 26 (R2) “as demonstrações contábeis são uma representação estruturada da posição patrimonial e financeira e do desempenho da entidade”, objetivando levar a informação contábil aos seus mais variados tipos de usuários, conduzindo estes em suas tomadas de decisões.

Em conformidade com a NBC TG 26 (R2), as demonstrações contábeis obrigatórias são as seguintes:

- a) balanço patrimonial ao final do período;
- b) demonstração do resultado do período;
- c) demonstração do resultado abrangente do período;
- d) demonstração das mutações do patrimônio líquido do período;
- e) demonstrações dos fluxos de caixa;
- f) demonstração do valor adicionado do período, conforme NBC TG 09 – Demonstração do Valor Adicionado, se exigido legalmente ou por algum órgão regulador ou mesmo se apresentada voluntariamente;
- g) notas explicativas, compreendendo um resumo das políticas contábeis significativas e outras informações explanatórias;
- h) Informações comparativas com o período anterior, conforme especificados nos itens 38 e 38A – “as entidades terão de apresentar no mínimo, dois balanços patrimoniais, duas demonstrações do resultado e do resultado abrangente; duas demonstrações do resultado (se apresentadas separadamente); duas demonstrações das mutações do patrimônio líquido e duas demonstrações dos fluxos de caixa (se apresentadas), bem como as respectivas notas explicativas”;
- i) balanço patrimonial do início do período ao mais antigo, comparativamente apresentado, quando a entidade aplica uma política contábil retrospectivamente ou procede a representação retrospectiva de itens das demonstrações contábeis, ou quando procede a reclassificação dos itens de suas demonstrações contábeis de acordo com os itens 40A a 40D.

Em seguida, serão apresentadas as demonstrações contábeis que competem as entidades sem fins lucrativos bem como aspectos relacionados à evidenciação nestas demonstrações.

2.3 EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL NAS ESFL

Definem Slomski *et al.*, (2012), que as demonstrações contábeis elaboradas e divulgadas pelas entidades sem fins lucrativos não diferem muito daquelas publicadas pelas entidades com fins lucrativos. Lembram os autores que a nomenclatura das contas sofrem algumas alterações.

De forma geral, as contas são dispostas conforme a necessidade da entidade.

A ITG 2002 a atual norma que atende as entidades sem fins lucrativos revoga a NBC TG 10 19, NBC TG 10 18 e NBC 10.4. Pela ITG 2002, as demonstrações contábeis obrigatórias são:

- a) Balanço Patrimonial (BP);
- b) Demonstração do Resultado do Exercício (DSDE);
- c) Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPLS);
- d) Demonstrações dos Fluxos de Caixa (DFC's), conforme previsto na NBC TG 26(R2) ou na seção 3 da NBC TG 1000, quando aplicável;
- e) Notas Explicativas – como complemento das demonstrações citadas;
- f) Relatório do Auditor Independente – como forma de tornar transparente a atividade da entidade;
- g) Parecer do Conselho Fiscal – como forma de fiscalizar os fatos ocorridos.

2.3.1 Balanço Patrimonial

Para Miranda *et. al* (2009) o Balanço Patrimonial é responsável por evidenciar a posição financeira e patrimonial da entidade, em um dado momento, findando um período pré-determinado.

Referindo-se ao balanço patrimonial, as contas serão dispostas conforme a necessidade da entidade. Na nomenclatura das contas do balanço de uma instituição com fins lucrativos e sem fins lucrativos, o patrimônio líquido passa a ser patrimônio social (PEREIRA,2012 (a)).

Segundo a NBC TG 26 (R2) e de forma legal, as entidades em seu balanço patrimonial devem demonstrar minimamente as seguintes contas:

- a) caixa e equivalentes de caixa;

- b) clientes e outros recebíveis;
- c) estoques;
- d) ativos financeiros (exceto os mencionados nas alíneas “a”, “b” e “g”);
- e) total de ativos classificados como disponíveis para venda (NBC TG 38) e ativos à disposição para venda de acordo com a NBC TG 31 – Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada;
- f) ativos biológicos;
- g) investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial;
- h) propriedades para investimento;
- i) imobilizado;
- j) intangível;
- k) contas a pagar comerciais e outras;
- l) provisões;
- m) obrigações financeiras (exceto as referidas nas alíneas “k” e “l”);
- n) obrigações e ativos relativos à tributação corrente, conforme definido na
- o) NBC TG 32 – Tributos sobre o Lucro;
- p) impostos diferidos ativos e passivos, como definido na NBC TG 32;
- q) obrigações associadas a ativos à disposição para venda de acordo com a NBC TG 31;
- r) participação de não controladores apresentada de forma destacada dentro do patrimônio líquido (no caso de instituições sem fins lucrativos este item não entra);
- s) capital integralizado e reservas e outras contas atribuíveis aos proprietários da entidade (no caso de instituições sem fins lucrativos o nome de acordo com a ITG 2002 passa a ser “patrimônio social”).

2.3.2 Demonstração do Resultado do Exercício/Demonstração do Superávit ou Déficit do Exercício

Para Lins e Filho (2012) a Demonstração do Resultado do Exercício é uma das demonstrações mais importantes, ficando atrás somente do Balanço Patrimonial. Os autores destacam que esta demonstração remete o desempenho da entidade.

Segundo a ITG 2002, para as entidades sem finalidade de lucro a demonstração passa a chamar-se de “Demonstração do Superávit ou Déficit do Exercício (DSDE)”. A norma explica também que os termos “lucro e prejuízo” são substituídos pelos termos “Déficit e Superávit” para as entidades referentes à norma, tanto no Demonstrativo de Resultado quanto para os demais demonstrativos que empregam o termo.

Segundo o artigo 187 da lei 6404, na determinação do resultado do exercício são computados:

As receitas e os rendimentos de ganhos no período, independente de sua realização em moeda e os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas ou rendimentos (LEI 6404, artigo 187).

Na mesma linha, a ITG 2002 em seu item 9, sobre a contabilização das receitas e despesas contidas na demonstração do resultado do exercício da entidade discorre que, “devem ser reconhecidas, mensalmente, respeitando o regime contábil de competência”. Por sua vez, o regime de competência não considera o efetivo recebimento das receitas ou do pagamento das despesas, mas sim o princípio, o fato que originou despesas e/ou receitas.

Iudícibus (2010) comenta que estão ligados o reconhecimento de receita e a apropriação de despesas, remetendo a ideia de que esses dois aspectos devem ser juntamente contabilizados.

Ainda sobre o reconhecimento a ITG 2002 lembra que devem ser reconhecidas como receita no resultado as doações e subvenções recebidas para custeio. Segundo a mesma norma, as gratuidades concedidas e os serviços voluntários recebidos necessitam ser evidenciados na demonstração de resultado, bem como evidenciadas nas notas explicativas.

As contas mínimas a serem divulgadas nas DRE/DSDE de acordo com a NBC TG 26 (R2) observando também a ITG 2002, de forma resumida, são as seguintes:

- a) receitas;
- b) custo dos produtos, das mercadorias e dos serviços prestados;
- c) lucro bruto (esta substituída por “superávit ou déficit” bruto no caso das ESFL);

- d) despesas com vendas, gerais, administrativas e outras despesas e receitas operacionais;
- e) resultado antes das receitas e despesas financeiras;
- f) despesas e receitas financeiras;
- g) lucro ou prejuízo do período, e, no caso das ESFL (superávit ou déficit do período).

2.3.3 Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido/Demonstração das Mutações do Patrimônio Social.

Segundo Lins e Filho (2012), a DMPL compreende a movimentação do patrimônio líquido no período.

Para as entidades sem fins lucrativos segundo a ITG 2002 a demonstração é denominada como Demonstração das Mutações do Patrimônio Social.

As informações que devem estar contidas nas DMPL/DMPLS conforme a NBC TG 26(R2) item 106 em consonância com a ITG 2002 são:

- a) o resultado abrangente do período, apresentando separadamente o montante total atribuível aos proprietários da entidade controladora e o montante correspondente à participação de não controladores (este item fica de fora da "DMPLS");
- b) para cada componente do patrimônio líquido/patrimônio social, os efeitos da aplicação retrospectiva ou da reapresentação retrospectiva, reconhecidos de acordo com a NBC TG 23; e
- c) para cada componente do patrimônio líquido/patrimônio social, a conciliação do saldo no início e no final do período, demonstrando-se separadamente as mutações decorrentes.

2.3.4 Demonstrações dos Fluxos de Caixa

Observam Lins e Filho (2012) que o Fluxo de Caixa prepara os usuários da informação contábil a examinar as modificações ocorridas nos ativos líquidos da entidade. Existem duas estruturas de Fluxo de Caixa: Direto e Indireto.

A primeira exhibe, sobretudo, a movimentação das contas Caixa e Bancos, já a segunda, parte do lucro líquido do período, no caso "superávit líquido" e considera a variação das contas do balanço patrimonial (LINS; FILHO, 2012).

De acordo com Pereira (2012) (a), são considerados como requisitos mínimos para a apresentação da Demonstração dos Fluxos de Caixa os itens conforme apresentados a seguir:

- a) evidenciar o efeito periódico das transações de caixa segregadas por atividades operacionais, atividades de investimentos e atividades de financiamento, nessa ordem;
- b) evidenciar separadamente, em notas explicativas que façam referência à DFC, transações de investimento e financiamento que afetam a posição patrimonial da empresa, mas não impactam diretamente os fluxos de caixa do período; e
- c) conciliar o resultado líquido (Superávit/Déficit) com o caixa líquido gerado ou consumido nas atividades operacionais.

De acordo com a ITG 2002, são nos fluxos de caixa na parte das atividades operacionais que devem ser evidenciadas as doações dos associados.

Como forma de complementar as demonstrações contábeis, são dispostas pela ITG 2002 as notas explicativas. No Quadro 2 está representada a síntese das informações mínimas obrigatórias que devem estar contidas nas notas explicativas.

Quadro 2 – Informações mínimas e obrigatórias contidas nas notas explicativas das ESFLS

(continua)

NOTA	TÍTULO	CONTEÚDO	NORMA CFC	TÍTULO
1	Contexto Operacional	Nome da instituição, localização (domicílio e UF), data da constituição, natureza da entidade, natureza das operações, atividades preponderantes e objetivos.	NBC TG 26(R2) itens: 51 e 138	Introdutórias
2	Base de Preparação e Apresentação das Demonstrações Contábeis	Forma de elaboração das demonstrações contábeis, práticas aplicadas e conformidade com a legislação.	NBC TG 26 (R2) itens: 16 e 112	
3	Dos métodos de levantamento de receita e de despesa	Especificamente aqueles com gratuidade, doação, subvenção, contribuição e aplicações de recursos. Devendo ser as receitas e as despesas reconhecidas mensalmente obedecendo ao princípio da Competência.	ITG 2002 itens: 9 e 28 (b) e NBC TG 26 (R2) item 28.	NE's das ESFL
4	Isenção/Imunidade tributária e característica	Concedida a entidade com personalidade jurídica de direito privado de fins não lucrativos, beneficente, filantrópica, educacional, cultural e de assistência social e à saúde. Devem ser demonstradas como se a entidade não gozasse de isenção.	ITG 2002 item 7 e 28 (c), Lei 10.406 artigo: 44 e CTN artigo 14.	
5	Subvenções e ou Convênios Públicos	Quando percebidas para custeio, as subvenções deverão ser contabilizadas como receita no resultado, a aplicação dos recursos e as responsabilidades decorrentes dessas subvenções.	NBC TG 07 (R1) e ITG 2002 itens: 10 e 28 (d)	

(continuação)

NOTA	TÍTULO	CONTEÚDO	NORMA CFC	TÍTULO
6	Receitas	Demonstrativos das receitas segregadas por atividade, atividades de prestação de serviço educacionais, saúde e de assistência social são mensuradas pela contraprestação recebida ou a receber.	NBC TG 26 (R2) item 34 e CFC 1412 item: 09	NE's das ESFL
7	Doações e Contribuições recebidas	Doações e Contribuições recebidas devem ser contabilizadas em conta específica, representada no Passivo. Devem ser registradas em contas próprias segregadas das demais contas	ITG 2002 item: 12 e 13	
8	Dos Seguros Contratados;	As informações sobre os mesmos.	ITG 2002 item 28 (i)	
9	Da Depreciação, da Amortização e da Exaustão	Os critérios do registro contábil, tendo por obrigação observar seus reconhecimentos diante de sua vida útil ou econômica.	ITG 2002 item 28 (k)	
10	Trabalho Voluntário	Reconhecer pelo valor justo a prestação de serviço não remunerado do voluntário, que é composto essencialmente por pessoas que dedicam o seu tempo e talento na participação em várias ações realizadas pelas entidades.	ITG 2002 ITEM: 20	

(conclusão)

NOTA	TÍTULO	CONTEÚDO	NORMA CFC	TÍTULO
11	Gratuidades concedidas custeadas com recursos próprios	<p>Gratuidades concedidas através de recursos próprios representadas no DSDE.</p> <p>Na área da SÁUDE: Possuir recadastramento junto ao Ministério da Saúde. Cumprimento de metas perante o SUS, sendo tal informação verificada através de registros de internações e atendimentos ambulatoriais em um percentual mínimo de 60%.</p> <p>Na área da EDUCAÇÃO: Possuir recadastramento junto ao Ministério da Educação. Uma bolsa de estudos integral para cada nº "X" de alunos pagantes, uma vez que este número se dá a cada caso respaldado pela lei. E para a Educação Básica: 20%.</p> <p>Na área da ASSISTÊNCIA SOCIAL: Possuir recadastramento junto ao Ministério do Desenvolvimento Social e Combate a Fome. Formalização de projetos sociais. Objetivos, origem de recursos, infraestrutura e tipificação dos serviços realizados. Tipificação de serviços, execução de ações, projetos e programas de forma continuada, permanente, planejada e gratuita.</p>	ITG 2002 item: 25 e Lei 12.101 artigos: 4 e 13 e CNAS 109/09 e Decreto 6.308/07. Lei 12.101 artigo: 40.	NE's das ESFL

Fonte: Elaborado pela autora

No Quadro 2 está exemplificado por item a forma de tratamento, o cuidado e de que forma as contas devem estar divulgadas.

Discorrem Ponte e Oliveira (2004) que as Notas Explicativas servem para retratar as práticas contábeis aderidas pela entidade, objetivando descrever em seu texto o que pode não ter ficado evidente nas demonstrações anteriormente apresentadas.

2.3.5 Relatório do Auditor independente

Nem todas as instituições sem fins lucrativos são obrigadas a apresentar o relatório com o parecer da auditoria externa. Pela lei 12.101 de 2009 sobre o CEBAS (Certificado das entidades beneficentes de assistência social) as entidades beneficentes nas áreas da saúde, educação e assistência social com receita bruta conforme a Lei Complementar Nº 123 de 2006 superior a R\$ 2.400.000,00 são obrigadas a elaboração e divulgação do parecer da auditoria independente. Além disso, deve fazer a estruturação e divulgação do conjunto completo das demonstrações financeiras.

Conforme o disposto na NBC TA 250 – Consideração de leis e regulamentos em uma auditoria de demonstrações contábeis, a auditoria independente tem por objetivo:

- a) verificar a conformidade das demonstrações contábeis perante as leis e regulamentos específicos;
- b) identificar casos de não conformidade através dos procedimentos de auditoria;
- c) responder adequadamente a não conformidade ou suspeita de não conformidade com leis e regulamentos percebidos do decorrer da auditoria.

É indispensável a aplicabilidade da auditoria nas instituições sem fins lucrativos, uma vez que as instituições enquadradas nesta modalidade devem demonstrar credibilidade a seus patrocinadores, demonstrando veracidade na prestação de suas contas para manter-se na filantropia, obtendo seus benefícios tributários (OLAK, NASCIMENTO, 2010). Dessa forma o papel do auditor independente é bastante relevante.

Segundo Souza, Júnior e Albuquerque (2012) nota-se que as demonstrações contábeis representam uma repleta fonte de informações, e quando complementadas com o parecer do auditor independente, aumenta a confiabilidade do usuário. A correta informação das demonstrações analisadas pelo auditor independente se atenderem aos padrões, podem garantir os benefícios tributários adquiridos pelas entidades, do contrário o mesmo deverá emitir um parecer com ressalva, podendo a entidade deixar de receber os benefícios.

Para Olak e Nascimento (2010), o parecer dado através da Auditoria Independente na avaliação das demonstrações financeiras das entidades enquadradas no Terceiro Setor, as que não têm por finalidade o lucro, dá de fato maior confiabilidade à sociedade àqueles que investem em tais entidades. A sociedade de uma forma geral passa a acreditar mais no trabalho que essas entidades realizam e através disso percebe-se um aumento na contribuição doada a elas. Dessa forma, a confirmação externa advinda do trabalho do auditor independente de fato transpõe a garantia de que os recursos públicos estão sendo empregados de forma correta ou não.

Na modalidade da Educação tem-se o Decreto 7.423 de 2010, que fala sobre as Instituições de Ensino Superior – IFES e Instituições Científicas e Tecnológicas – ICT's e sobre a relação das mesmas com as Fundações de Apoio. Segundo o referido decreto, as fundações apoiam as IFES e ICT's nos “projetos de pesquisa, extensão e ensino e no desenvolvimento institucional, científico e tecnológico”.

A lei 8.958 de 1994 regulamentada pela lei 7.423 de 2010 dispõe em seu artigo 2º que “as fundações de apoio deverão estar constituídas na forma de fundações de direito privado, sem fins lucrativos”. Estabelece a lei 7.423 em seus artigos 2º e 3º, que as fundações de apoio são registradas e credenciadas pelos Ministérios da Educação e Ministério da Ciência e Tecnologia. Tais fundações, dentre outros documentos e certidões, para a renovação do registro e credenciamento junto aos ministérios citados, estão obrigadas a apresentar segundo o 5º artigo da lei referida, “demonstrações contábeis do último ano fiscal, atestando sua regularidade financeira e patrimonial, acompanhadas de parecer de auditoria independente”.

2.3.6 Parecer do Conselho Fiscal

Segundo Leal e Famá (2007), o Conselho Fiscal tem por objetivo fiscalizar e conduzir a gestão da instituição, os autores expressam ainda que o mesmo tem a função de analisar as contas dispostas pela instituição, tendo condições de emitir um parecer positivo ou não sobre sua prestação de contas.

Ao que se refere ao Conselho Fiscal, a Lei 9.790 de 1999 em seu artigo 4 descreve que o mesmo tem a responsabilidade de dar pareceres sobre a situação da entidade, sendo o parecer do conselho fiscal um requisito obrigatório para as instituições referidas na lei à constituição do Conselho Fiscal ou órgão equivalente.

Dadas as constituições jurídicas da amostra, “Associações e Fundações”, conforme a lei 9.790 de 1999 estão sujeitas a constituição do Conselho Fiscal e posteriormente obrigadas a emissão de parecer, as associações e fundações que desejarem obter a qualificação de OSCIP. Na mesma linha Barbosa e Oliveira (2004) explicam que diferente das empresas, as associações civis não são obrigadas a conter em suas entidades o Conselho fiscal, mas que este, pode ser em determinadas situações muito conveniente.

Segundo o Código Civil, são atribuições do Conselho Fiscal:

- a) por trimestre ao menos, precisam ser avaliados os livros e registros, bem como, o caixa e a carteira da instituição;
- b) difundir e registrar parecer ao exame descrito na letra (a);
- c) demonstrar à assembleia anual dos sócios os registros e movimentações ocorridos no exercício, baseando-se no Balanço Patrimonial e na Demonstração do Resultado do Exercício;
- d) apontar erros, fraudes ou crimes, propondo alternativas para a solução destes;
- e) convocar a assembleia dos sócios sempre que acontecer algum fato grave e/ou urgente;
- f) observar os procedimentos acima considerando as disposições especiais reguladoras da liquidação, durante o período de liquidez da entidade.

2.4 TERCEIRO SETOR

O primeiro setor é o governo, que é responsável pelas questões sociais. O segundo setor é o privado, responsável pelas questões individuais. Com a falência do Estado, o setor privado começou a ajudar nas questões sociais, através das inúmeras instituições que compõem o chamado terceiro setor. Ou seja, o terceiro setor é constituído por organizações sem fins lucrativos e não governamentais, que tem como objetivo gerar serviços de carácter público (SLOMSKI *et al.*, 2012).

No terceiro Setor, para Slomski *et al.*, (2012), existe um grau assimétrico nas informações publicadas pelas entidades do Terceiro Setor, visto que em sua contabilidade o resultado demonstrado evidencia o quanto custou suas atividades deixando de lado o quanto foi produzido com os recursos recebidos.

Devido ao rápido crescimento deste setor e por não se conseguir precisar o tamanho, torna-se necessário que a gestão das entidades que o compõe, valha-se de sua contabilidade mensurando as entradas e as saídas para que estas sejam eficazes e para garantir sua continuidade (DE PAULA; BRASIL; MÁRIO, 2009).

É mantendo uma contabilidade bem estruturada que tais entidades podem vir a ser reconhecidas através de títulos, certificados e qualificações que são: O (UPF) Título de Utilidade Pública Federal, o (CEBAS) Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, e qualificações como a (OS) Organização Social e (OSCIP) que é a Organização de Sociedade Civil de Interesse Público (OLAK, NASCIMENTO, 2010). O Quadro 3 apresenta a quais entidades destinam-se essas certificações.

Quadro 3 – Título, certificação e qualificações das ESFL

UPF - Título de Utilidade Pública Federal	O UPF é um título que se estende as entidades sem fins lucrativos que tenham se mantido em funcionamento regular nos últimos três anos, sendo este título requisito para que as entidades possam ter acesso aos benefícios, como doações e reduções fiscais (BRASIL, 1961, arts. 1º e 2º).
CEBAS - Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social	O CEBAS é o certificado voltado as organizações filantrópicas nas áreas da saúde, assistência social e educação (BRASIL, 2009, art. 1º).
OS - Organização Social	A OS é a qualificação que destina-se as entidades sem fins lucrativos nas áreas de tecnologia, saúde, cultura e meio ambiente (OLAK, NASCIMENTO, 2010).
OSCIP - Organização de Sociedade Civil de Interesse Público	OSCIP é a qualificação destinada as entidades de finalidade pública (OLAK, NASCIMENTO, 2010).

Fonte: Elaborado pela autora

As instituições sem fins lucrativos procuram adquirir o título UPF pelo fato de subsidiar a obtenção de benefícios, sendo: benefícios fiscais, doações, entre outros (SOUZA, *et. al*, 2012). O UPF não pode ser repassado a outras entidades, diferentemente do UPF, o registro do CEBAS pode ser concedido a novas entidades e a sua solicitação deve ser feita ao Conselho Nacional de Assistência Social (OLAK; NASCIMENTO, 2010). Para os mesmos autores sobre as qualificações, a OS diferencia-se tanto da OSCIP, quanto das demais certificações pelo fato de transferir atividades não exclusivas do Estado para o Terceiro Setor, transformando entidades estatais em não estatais.

2.4.1 Categorias do Terceiro Setor no Brasil

2.4.1.1 Associação

Segundo Szazi (2003), uma associação pode ser definida como uma pessoa jurídica criada a partir da iniciativa que reúne pessoas em torno de um mesmo objetivo e que não tenha o lucro como propósito final.

Olak e Nascimento *apud* Silva (2010, p. 15) descrevem que:

As associações manifestam a organização de instituições que não tenham finalidade econômica ou lucrativa, enquanto que o termo sociedade é reservado precipuamente para determinar a organização que tem fins lucrativos.

Nessa linha, Szazi (2003) complementa que é importante observar que o Código Civil não faz nenhuma distinção entre sociedade e associação. Sendo que, segundo o mesmo autor, embora ambas sejam constituídas pela união de pessoas com um objetivo comum distinguem-se pelo fato de que a associação não tem por finalidade o lucro, já a sociedade é uma entidade com fins lucrativos.

2.4.1.2 Fundação

Segundo Szazi (2003) a fundação é o patrimônio destinado a servir, com finalidade não lucrativa, a uma causa de interesse público concreta, que obtém personificação jurídica por iniciativa de seu instituidor.

Com o mesmo pensamento, Olak e Nascimento (2010) definem que a fundação trata-se de uma categoria de conotação essencial legal. Tendo em vista que a criação de uma fundação se dá, segundo o Código Civil Brasileiro, pelo instituidor, sendo através de uma escritura ou testamento, destina bens livres, especificando o seu objetivo final.

Em seu artigo 62, o Código Civil considera sobre a constituição das fundações, descrevendo que estas poderão ser constituídas somente para fins, religiosos, morais, culturais ou de assistência.

Alguns elementos segundo Olak e Nascimento (2010) são necessários para a constituição de uma fundação, sendo:

- a) um instituidor;
- b) uma dotação patrimonial de bens livres;
- c) um ato de instituição na forma de testamento escritura pública ou lei;
- d) um estatuto contendo as regras que definirão a estrutura organizacional da fundação;
- e) aprovação do Ministério Público sobre a escritura e os estatutos;
- f) o registro da escritura pública de instituição e dotação no cartório de Registro Civil das Pessoas Jurídicas.

Ainda de acordo com o código, as fundações diferenciam-se das associações pelo fato de sua finalidade ser pública, sendo o patrimônio público, visto que nas associações o patrimônio é de seus associados, ou seja, de caráter privado.

Como as fundações são de caráter público, prestam contas ao Ministério Público o qual fiscaliza tais entidades com o propósito de garantir a integridade de seu patrimônio (SILVEIRA; BORBA, 2010).

2.4.1.3 Organizações Filantrópicas, Beneficentes e de Caridade

Estas são organizações que visam o benefício social, serviços voluntários, as quais diante de seus fins institucionais também usufruem de isenções fiscais (OLAK; NASCIMENTO, 2010).

Voltadas para seus clientes promovendo a assistência social essas organizações são: os abrigos, os orfanatos, os centros para indigentes, os centros que distribuem roupas e mantimentos, entre outros (OLAK; NASCIMENTO, 2010). Também, na área da saúde e da educação, têm-se as entidades tradicionais religiosas e laicas como as igrejas; e aquelas entidades mantidas pelas igrejas prestando serviços sociais, destacam-se entre elas: os colégios religiosos, as universidades e hospitais religiosos (SLOMSKI *et al.*, 2012).

Embora sejam essas organizações para o Código Civil, classificadas como associação, o que as diferencia daquelas são seus valores, boa vontade e serviço à comunidade.

2.4.1.4 Organizações não governamentais (ONG's)

Segundo Slomski *et al.*, (*apud* LADIM 1993, p. 33), “a expressão organização não governamental (ONG) começou a ser usada em meados da década de 80”, sendo que agora com a ITG 2002, ganham outro nome, denominadas como Organizações da Sociedade Civil – OSC.

Herdeiras dos movimentos sociais, essas entidades defendem os direitos humanos, desenvolvendo atividades, tais como: mobilização popular, articulação política, conscientização e disseminação de informação (SLOMSKI *apud* FALCONER, 2012).

Para Miranda *et. al* (2009) o papel das ONG's tem sido fundamental para a sociedade, uma vez que complementam o papel do Estado. Os autores falam ainda que nesta modalidade, nem todas as entidades estão obrigadas a divulgação dos demonstrativos contábeis, contudo, sendo a divulgação um fator favorável a captação de recursos, dá-se a ideia de que todas poderiam divulgar.

Estas entidades pelo Código Civil Brasileiro estão classificadas como associações por serem organizações comprometidas com a sociedade civil, no entanto diferenciam-se das associações por estarem orientadas para objetivos externos aos membros que as compõe (OLAK; NASCIMENTO, 2010). Ainda segundo os autores, por não exercerem nenhum tipo de prática de caridade diferem-se das entidades filantrópicas, sendo seus objetivos a autonomia, igualdade e participação dos grupos populares.

Estas entidades agora pela ITG 2002 são obrigadas a entregar o SPED fiscal, para um maior controle de suas contas, proporcionando assim, uma maior transparência e confiabilidade perante a sociedade.

2.4.1.5 Organizações Sociais

De acordo com Olak e Nascimento (2010) as organizações sociais são um modelo de organização pública não estatal destinado absorver atividades nas áreas de educação, saúde, cultura, meio ambiente e pesquisa científica mediante qualificação específica. O autor cita ainda que essa é uma forma de propriedade pública constituída pelas associações civis sem fins lucrativos, orientadas para o atendimento do interesse publico.

A entidade sem finalidade lucrativa exerce atividades de assistência social, saúde, educação, técnico-científica, esportiva, religiosa, política, cultural, beneficente, social e outras, administrando pessoas, coisas, fatos e interesses coexistentes, e coordenados em torno de um patrimônio com finalidade comum ou comunitária (OLAK; NASCIMENTO, 2010).

2.4.1.6 Entidades sem fins lucrativos

O propósito das entidades sem fins lucrativos é promover o bem social. Olak e Nascimento (2010) explicam que estas são instituições privadas com intuito de

causar mudanças na sociedade. Os autores ainda destacam que patrimônio é atribuído através das contribuições, doações e subvenções percebidas, e que, de nenhuma forma é revertido a seus membros ou mantenedores. Diante dessa definição os atribuem as principais características dessas entidades como sendo:

- a) o lucro não é o propósito fim dessas entidades, mas é um meio necessário para a continuidade a elas;
- b) propósito destas entidades é de provocar mudanças sociais;
- c) patrimônio não é de seus membros e mantenedores mas sim da sociedade;
- d) que as contribuições, doações e subvenções são as principais fontes de recursos dessas entidades (OLAK; NASCIMENTO, 2010).

Na mesma linha, de forma a expor a finalidade e alguns aspectos das entidades sem fins lucrativos Olak e Nascimento *apud* Freeman e Shoulders (2010) assim as caracterizam: o lucro não é a razão de ser dessas entidades; a propriedade pertence à sociedade, isto é, não é normalmente característica a divisão do capital em partes proporcionais, que podem ser permutadas; as contribuições com recursos não dão direito ao doador de qualquer participação nos bens ou serviço dessas instituições; e; no que diz respeito às decisões políticas e operacionais são tomadas via votação em assembleia geral.

Cabe ressaltar que, embora o lucro não seja algo peculiar às entidades sem fins lucrativos, não sendo este, o principal objetivo, é um meio necessário para a continuidade, para que permaneçam realizando seus propósitos institucionais (OLAK; NASCIMENTO, 2010).

Estas entidades não são as que não têm rentabilidade, pois podem gerar recursos através de suas atividades, em uma venda, por exemplo, podem avaliar um bem por um valor maior sobre o qual foi adquirido, não descaracterizando a essência da instituição, pois a característica de entidade sem fins lucrativos dá-se as que não remuneram seus proprietários (OLAK; NASCIMENTO *apud* PETRI, 2010).

2.4.1.7 Origens de Recursos das entidades sem fins lucrativos

Para a sobrevivência das instituições sem fins lucrativos, necessitam de recursos, até mesmo para as suas manutenções para que continuem operando com

suas atividades e propósitos. Assim, Olak e Nascimento (2010) explicam que a captação de recursos das entidades sem fins lucrativos difere do que ocorre nas empresas. Nas empresas o patrimônio é obtido através do mercado de capitais e é revestido de ações com o propósito de fazê-los produzir lucros. Nas entidades em estudo, diferentemente, o patrimônio se constitui através das contribuições, doações e subvenções, cujo contribuinte, doador ou subventor não tem por objetivo auferir lucros econômicos, mas lucros sociais, normalmente para outros e não para si próprio (SZAZI, 2003).

Dispõe a ITG 2002 que a subvenção é a contribuição pecuniária, prevista em lei orçamentária, concedida por órgão do setor público a entidade pública ou privada, objetivando cobrir despesas com o custeio destas, com ou sem contraprestação de bens ou serviços da beneficiária dos recursos.

As subvenções são divididas em dois grupos, as econômicas e as sociais. Nesta linha, Szazi (2003) as conceitua como sendo: “as econômicas destinam-se as entidades com fins lucrativos, de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril através de autorização de lei especial”.

Já as subvenções sociais, pelo autor, são concedidas independentemente de legislação especial a instituições públicas ou privadas com a finalidade assistencial ou cultural que são as entidades sem fins lucrativos, voltando suas atividades para as áreas da saúde, assistências e de educação. O valor da subvenção, sempre que possível, é calculado com base em unidade de serviço efetivamente prestado ou posto a disposição dos interessados, obedecidos os padrões de eficiência previamente fixados (SZAZI, 2003).

O artigo 30 da LDO/2000 limita a concessão de subvenções sociais as entidades, sendo dever dessas, voltar seu atendimento para as áreas de assistência social, saúde ou educação e estar registradas no Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS). Além de estar vinculadas a organismos internacionais de natureza filantrópica, institucional ou assistencial e atender a lei regulamentar.

Das Contribuições a ITG 2002 dispõe que “são transferências correntes ou de capital, prevista na lei orçamentária ou especial, concedida por ente governamental a autarquia, fundação e a entidade sem finalidade de lucros, sendo”.

- (i) Transferência Corrente Pública destinada à aplicação em custeio e manutenção desta, sem contrapartida de bens ou serviços da beneficiária dos recursos; e
- (ii) Transferência Pública de Capital destinada aos investimentos ou inversões financeiras.

Já a Constituição Federal em seus artigos 145 e 149 dispõe que são contribuições: a contribuição de melhoria e as contribuições sociais, sendo essas formas de captação de recursos. Complementa Szazi (2003) que estes recursos devem ser usufruídos pela instituição não sendo necessária a contraprestação direta de bens ou serviços.

Outra forma de captação percebida pelas instituições é a Doação, segundo a ITG 2002 trata-se de uma transferência gratuita, de recursos financeiros, visando o custeio, investimento e imobilização, sem requerer algo em troca.

Existem outras fontes de captação de recursos que, segundo Olak e Nascimento (2010, p. 32), “como exemplo pode-se citar as taxas de inscrições cobradas na realização de eventos taxas de pequenos serviços, bingos, etc.”.

2.4.1.8 Aspectos legais aplicados

As entidades sem fins lucrativos são beneficiadas ao que diz respeito a sua tributação, por não objetivarem o lucro, a sua modalidade tem direito a isenção tributária. No Quadro 4 são apresentados os tributos que essas entidades são isentas.

Quadro 4 – Tributos que não incidem sobre as ESFL

IRPJ	Imposto de Renda pessoa Jurídica
CSLL	Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido
PIS	Programa de Integração Social
COFINS	Contribuição para Financiamento da Seguridade Social

Fonte: Elaborado pela autora

Os benefícios de direito às entidades sem fins lucrativos correspondem aos impostos e contribuições sociais, que são: as contribuições como o Programa de Integração Social – PIS e a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS, que dentro do rol de tributos essas contribuições são tratadas de forma

isolada. Tem-se ainda o Imposto de Renda sobre Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL que não entram na base de cálculo a pagar por essas entidades. Os impostos e contribuições estarão dispostos:

- a) Imposto de Renda pessoa Jurídica – IRPJ;
- b) Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL;
- c) Programa de Integração Social – PIS;
- d) Programa de Integração Social – PIS.

Referindo-se ao IRPJ o art. 150 da Constituição Federativa do Brasil de 1988, inciso VI letra “c” juntamente com o artigo 9º do Código Tributário Nacional colocam que sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: instituir impostos sobre:

- a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;
- b) templos de qualquer culto; e
- c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendendo os requisitos da lei tornam-se imunes de pagamento de Imposto de Renda sobre Pessoa Jurídica - IRPJ.

Olak e Nascimento (*apud* OLIVEIRA, 1992, p. 29) acrescentam que:

[...] ao tratar da imunidade dessas instituições, observa-se que a razão das imunidades relativas aos impostos sobre a renda, patrimônios ou serviços decorrem do fato de exercerem elas, sem finalidades lucrativas, atividades fundamentais do Estado, de máximo interesse público: educação, aprimoramento cultural, assistência social de diversas modalidades, tais como assistência aos necessitados, médica, hospitalar, odontológica etc.

O Código Tributário Nacional compreende outros requisitos que devem ser observados e atendidos pelas entidades sem fins lucrativos. Em seu artigo 14 o código dispõe que não deve haver nenhuma distribuição do patrimônio e lucro, também fala da aplicação de seus recursos, estes devem ser totalmente revertidos para as próprias instituições, e para garantir sua exatidão, devem essas entidades, observar sua escrituração (BRASIL, 1966).

Autoriza a lei 10.637 em seu artigo 34 a remuneração de dirigentes, sem a perda da isenção ou da imunidade ao imposto de renda, desde que seja com vínculo

empregatício e que o salário não seja superior ao limite fixado para servidores federais.

“Assim, para que se possa identificar melhor quem, de fato está amparado pela imunidade, é necessário buscar nas obras de doutrina jurídica uma conceituação do termo.” (SZAZI, 2003, p. 46).

Já a CSLL segundo o Código Tributário Nacional, em seu artigo 176 “a isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a qual se aplica e, sendo o caso, o prazo de sua duração”.

A CSLL, instituída pela lei 7.689 de 15/12/1988, não exclui as entidades sem fins lucrativos de seu devido ressarcimento. Porém, a exclusão ocorre desde quando se percebe a sua definição “Contribuição Social sobre o Lucro”, uma vez que as entidades sem fins lucrativos como o próprio nome já diz não auferem lucros, automaticamente estas são isentas.

Perante CF/88 a isenção da CSLL competem as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que se dispunham a servir através de seus fins institucionais. Ainda, devem estar disponíveis ao grupo de pessoas que se destinam, que não auferam lucro em seus resultados, cumprindo outros requisitos para o gozo da isenção.

Sobre o PIS o artigo 13 da Medida Provisória nº 2.158 de 24 de agosto de 2001, esclarece que a contribuição para o PIS/PASEP será determinada com base na folha de salários, à alíquota de um por cento, pelas seguintes entidades:

- I – templos de qualquer culto;
- II – partidos políticos;
- III – instituições de educação e de assistência social a que se refere o art. 12 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997;
- IV – instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações, a que se refere o art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997.
- V – sindicatos, federações e confederações;
- VI – serviços sociais anônimos, criados ou autorizados por lei;
- VII – conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas;
- VIII – fundações de direito privado e fundações públicas;
- IX – condomínios de proprietários de imóveis residenciais ou comerciais;
- X – a Organização das Cooperativas Brasileiras (OCB) e as Organizações Estaduais de Cooperativas.

No entanto, pelo Decreto nº 4.524/02 em seu art. 46 dispõe sobre a obrigatoriedade das entidades de educação, assistência e de caráter filantrópico de

possuir o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social para que possam usufruir o benefício.

Ainda que imunes ou isentas, parte das entidades do Terceiro Setor deverá a partir do decreto 7.979/2013 enviar suas informações via *Sped* quando recolherem em sua folha de pagamento um montante superior a R\$ 10.000 em relação ao PIS.

E se tratando do COFINS, pela lei complementar 70, de 30/12/1991, as entidades beneficentes de assistência social serão isentas da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) desde que cumpram as exigências estabelecidas em lei (SZAZI, 2003). O autor complementa ainda, citando as entidades que tem direito a tal isenção: instituições de educação e de assistência social, instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico, outras associações e as fundações de direito privado. Além disso, deverão atender outros requisitos como: ser reconhecida como de utilidade pública federal, estadual e municipal, ser portadora do certificado de Entidades de Fins Filantrópicos, promover gratuitamente atividades à assistência social, não perceber seus diretores, aplicando seu resultado na manutenção da instituição (SZAZI, 2003).

3 COLETA E TRATAMENTO DE DADOS

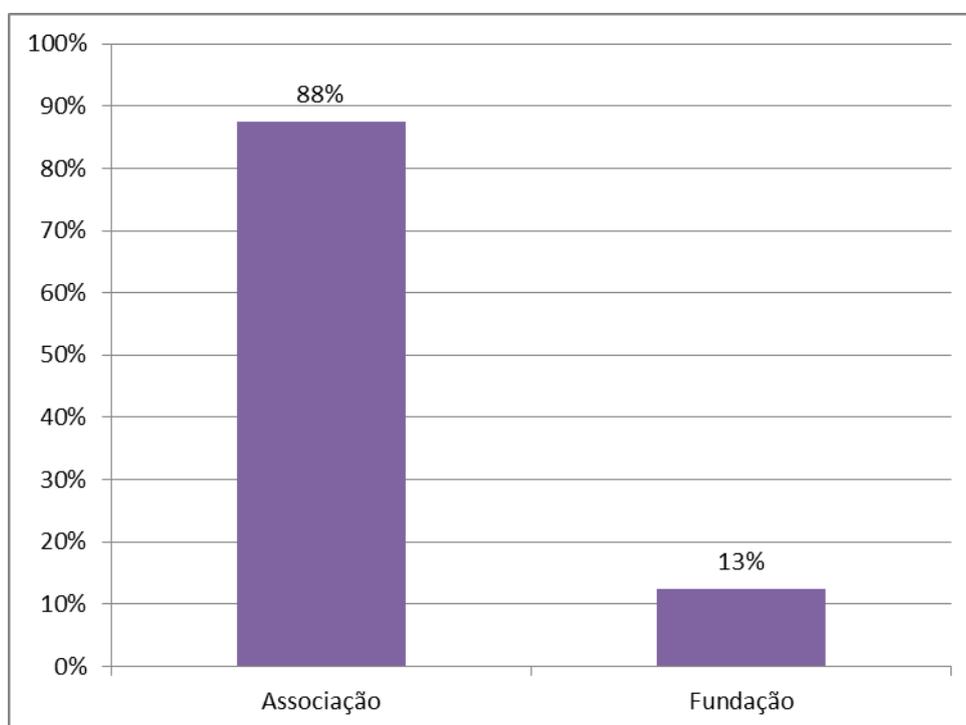
Para a realização desta pesquisa foram coletadas as demonstrações contábeis publicadas da modalidade em estudo referentes ao exercício de 2014, por meio do Jornal do Comércio RS.

A coleta do material para análise foi por acessibilidade, feita através de um cadastro junto ao sítio da internet, onde no site do Jornal do Comércio é possível o acesso nos periódicos, não sendo necessário contatar outras fontes para realizar a coleta das demonstrações contábeis.

As análises descritivas foram representadas por tipo de natureza jurídica das entidades beneficentes de educação, saúde e assistência social, por áreas de atuação (educação, saúde e assistência e assistência social) tomando por base a atividade preponderante de cada instituição e pelas cidades das instituições.

Referente à natureza jurídica, a classificação se deu por dois grupos: associações e fundações, conforme apresentado no gráfico da Figura 1:

Figura 1 – Tipo constituição jurídica

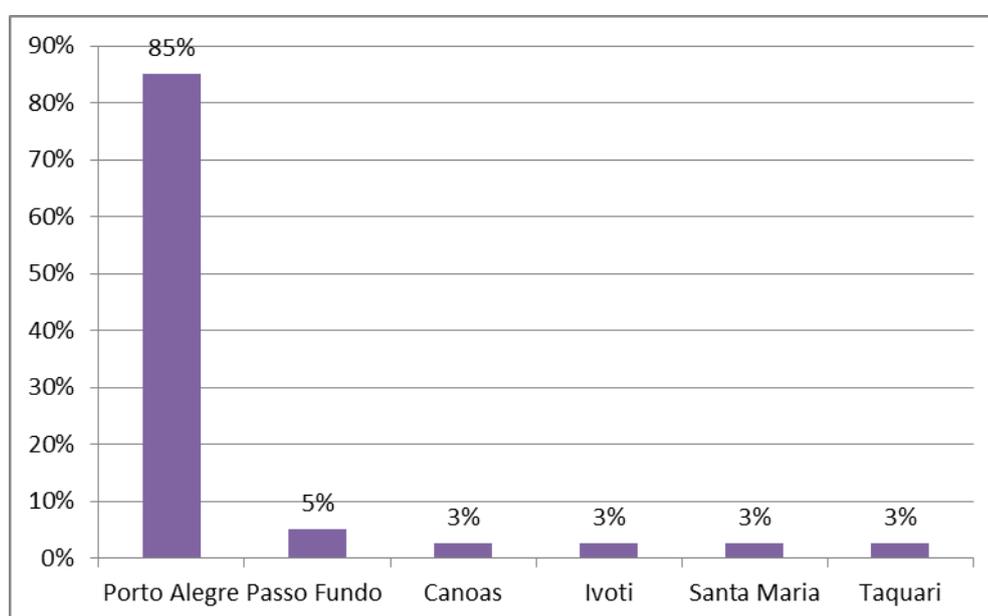


Fonte: Elaborado pela autora

Na Figura 1, verifica-se a divisão das naturezas jurídicas entre associações e fundações das entidades da amostra. Foram analisadas 40 entidades, sendo 35 associações e 5 fundações.

Quanto à localização das entidades que por sua vez publicam suas demonstrações contábeis no Jornal do Comércio RS, verificou-se na amostra que entidades se distribuem em 5 (cinco) cidades distintas, sendo elas: Santa Maria, Passo fundo, Canoas, Ivoti e Taquari representado a seguir no gráfico da Figura 2.

Figura 2 – Localização geográfica

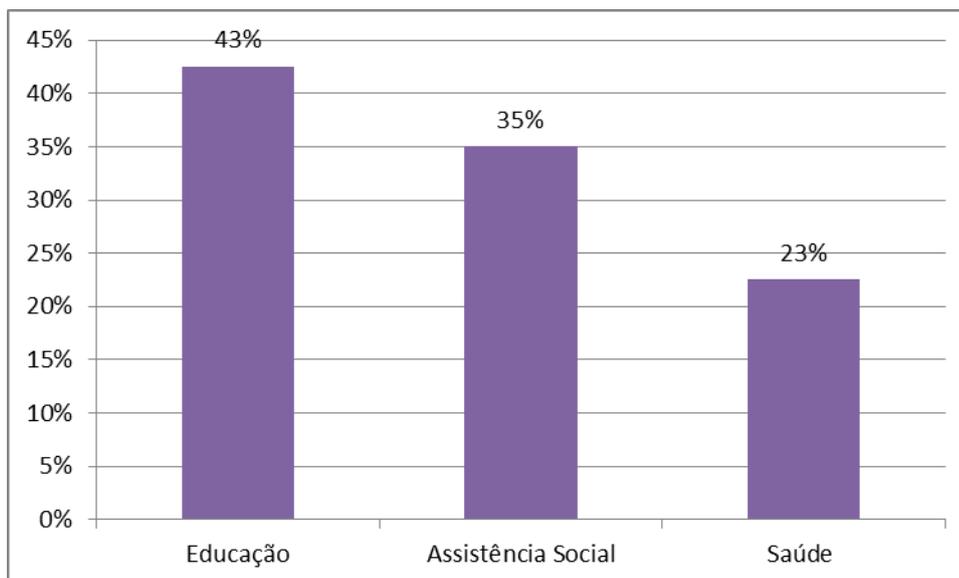


Fonte: Elaborado pela autora

De acordo com a representação do gráfico da Figura 2 identifica-se a distribuição das cidades das instituições da amostra. Sendo 34 entidades situadas em Porto Alegre, 1(uma) em Santa Maria, 2 (duas) em Passo Fundo, 1(uma) de Canoas, 1(uma) em Ivoti e 1 (uma) em Taquari, totalizando as 40 instituições pesquisadas.

Quanto à área de atuação das entidades, definiram-se três áreas, a da Educação, da Saúde e da Assistência Social, levando em consideração sua atividade preponderante de acordo com a representação no gráfico da Figura 3:

Figura 3 – Atividade preponderante



Fonte: Elaborado pela autora

A partir do gráfico da Figura 3 pode-se observar a divisão da amostra pela atividade preponderante de cada uma das instituições, sendo elas distribuídas em: 14 entidades beneficentes com atividade preponderante na área de Assistência Social, 17 entidades beneficentes com atividade preponderante na área da Educação e 9 entidades beneficentes com atividade preponderante na área da Saúde, perfazendo o total de 40 entidades analisadas.

Os dados foram organizados e tabulados considerando a apresentação das demonstrações das entidades, tomando por base a obrigatoriedade e a forma de apresentação previstas em lei e nas NBC's regentes as entidades em análise, sendo abordados os sete itens que segue:

- a) quanto ao conjunto completo das demonstrações contábeis pertinentes a amostra;
- b) quanto às nomenclaturas prescritas na ITG 2002;
- c) quanto aos requisitos pertinentes para a publicação do Balanço Patrimonial;
- d) quanto aos requisitos pertinentes para a publicação da Demonstração do Superávit ou Déficit do Exercício;
- e) quanto aos requisitos pertinentes para a publicação da Demonstração do Fluxo de Caixa;

- f) quanto aos requisitos pertinentes a serem abordados na publicação das Notas Explicativas.

No apêndice A está demonstrada a relação das entidades da amostra. O quadro está organizado por colunas evidenciando entidades beneficentes por nome, tipo de atividade preponderante e pelo Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica – CNPJ das entidades.

3.1 ANÁLISE DE DADOS

Neste capítulo, apresenta-se a análise de dados levantados na pesquisa. Foram objeto de análise as demonstrações contábeis de 40 instituições sem fins lucrativos na modalidade de entidades beneficentes de assistência social, saúde e educação que foram divulgadas no jornal local, sendo analisado o exercício de 2014. O conjunto da amostra conta com 14 entidades atuantes na área da assistência social, 17 na área da educação e outras 9 entidades atuantes na área da saúde, visto que esta divisão se dá pela atividade preponderante das instituições. A amostra localiza-se inteiramente na região Sul do país, sendo que 85% desta situa-se na cidade de Porto Alegre RS.

3.1.1 Cumprimento dos requisitos em relação à legislação e as normas contábeis.

Os resultados estão apresentados por requisitos de cumprimento obrigatórios a serem observados perante as normas contábeis e legislação vigente. O grau, em percentual de cumprimento, é calculado pela divisão do número de requisitos observados, pelo total de requisitos obrigatórios a serem cumpridos de acordo com cada subdivisão pré-estabelecida, levando em consideração:

- a) requisitos quanto ao conjunto completo de demonstrações contábeis obrigatórias;
- b) requisitos quanto à utilização dos termos da ITG 2002;
- c) requisitos obrigatórios para a divulgação do Balanço Patrimonial;

- d) requisitos obrigatórios para a divulgação da Demonstração do Superávit ou Déficit do Exercício;
- e) requisitos obrigatórios para a divulgação da Demonstração do Patrimônio Líquido Social;
- f) requisitos obrigatórios para a divulgação da Demonstração do Fluxo de Caixa;
- g) requisitos obrigatórios observados na divulgação das Notas Explicativas;

Em seguida são apresentados os dados consolidados através dos quais foi possível estabelecer um grau geral de evidenciação.

3.1.2 Conjunto Completo das Demonstrações Contábeis

O conjunto completo das demonstrações contábeis para as EBAS perante os requisitos obrigatórios para a divulgação das demonstrações contábeis se apresentou da seguinte forma:

- a) Balanço Patrimonial;
- b) Demonstração do Superávit ou Déficit do Exercício;
- c) Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido Social;
- d) Demonstração dos Fluxos de Caixa;
- e) Notas Explicativas;
- f) Parecer do Conselho Fiscal;
- g) Relatório dos Auditores Independentes.

Do conjunto completo das demonstrações contábeis sobre a amostra analisada auferiu-se os resultados demonstrados na Tabela 1.

Tabela 1 – Divulgação do conjunto completo das demonstrações contábeis para as
EBAS

Atividade Preponderante	Assistência Social		Educação		Saúde		TOTAL	
	Nº	%	Nº	%	Nº	%	Nº	%
Nº de Entidades	14		17		9		40	
Requisitos cumpridos	Nº	%	Nº	%	Nº	%	Nº	%
Balanço Patrimonial	14	100%	17	100%	9	100%	40	100%
Demonstração do Superávit/Déficit do Exercício	14	100%	17	100%	9	100%	40	100%
Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido Social	13	93%	17	100%	9	100%	39	98%
Demonstração dos Fluxos de Caixa	14	100%	17	100%	9	100%	40	100%
Notas Explicativas	13	93%	17	100%	9	100%	39	98%
Parecer do Conselho Fiscal	12	86%	16	94%	7	78%	35	88%
Relatório dos Auditores Independentes	11	79%	17	100%	8	89%	36	90%
Grau Geral	91	93%	118	99%	60	95%	269	96%

Fonte: Dados da pesquisa (2015)

Com base nos dados apresentados na Tabela 1, é possível contemplar alguns aspectos relativos ao conjunto completo das demonstrações contábeis divulgadas pelas instituições em análise, conforme segue:

- a) as entidades em sua totalidade divulgaram o Balanço Patrimonial, a Demonstração do Superávit/ou Déficit do Exercício e a Demonstração do Fluxo de Caixa, cumprindo desta forma com os itens “a”, “b” e “d” do conjunto completo das demonstrações contábeis;
- b) sobre as EBAS que atuam preponderantemente na área da Assistência Social, uma delas deixou de divulgar a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido Social, estando em desacordo com a legislação, já as entidades que atuam preponderantemente nas demais áreas do estudo, no caso, Educação e Saúde, todas divulgaram a demonstração;
- c) uma das entidades de Assistência Social, deixou de apresentar as Notas explicativas, enquanto que todas as EBAS atuantes na área da Educação e Saúde atenderam a legislação neste quesito;

- d) sobre a divulgação do Parecer do Conselho Fiscal que se torna obrigatório pela lei 9.790 de 1999, duas EBAS – Assistência Social, uma EBAS – Educação e duas EBAS – Saúde deixaram de divulgar, sendo o quesito “f”, quesito com maior grau em desacordo com legislação vigente;
- e) no que se refere ao Relatório dos Auditores Independentes, a lei 12101 de 2009, lei esta aplicável às entidades do estudo, obriga as entidades a divulgação do relatório, desde que estas obtenham receita bruta superior ao teto estipulado pela lei Complementar 123 de 2006. Assim, toda a amostra está obrigada a divulgação do RAI, as EBAS – Educação, em sua totalidade obedeceram a legislação, enquanto que, duas EBAS – Assistência Social e uma EBAS – Saúde não cumpriram com a legislação.

O grau geral de cumprimento da divulgação do conjunto completo das demonstrações contábeis de acordo com a legislação vigente, em percentual é de 96%, sendo obtida pelas EBAS – Assistência Social o grau percentual de 93%. Dessa forma que o grau percentual das EBAS – Educação foi de 99%, enquanto que a observância das EBAS – Saúde em grau percentual foi de 95%.

3.1.3 Nomenclaturas de acordo com a ITG 2002

A terminologia de algumas contas se altera quando se refere às entidades sem fins lucrativos. Como por exemplo, a palavra “lucro” se estingue sendo substituída por outros termos, isso porque segundo alguns autores pelo fato de que essas entidades não visam lucro, tendo seu patrimônio inteiramente voltado à entidade, não há razão para este termo ser utilizado em suas demonstrações contábeis. Outros termos também são alterados. Assim, segundo a ITG 2002 em seu item 24:

24) No Balanço Patrimonial, a denominação da conta Capital deve ser substituída por Patrimônio Social, integrante do grupo Patrimônio Líquido; e a conta Lucros ou Prejuízos Acumulados por Superávit ou Déficit. Nas Demonstrações do Resultado, das Mutações do Patrimônio Líquido e dos Fluxos de Caixa as palavras lucro ou prejuízo devem ser substituídos por superávit ou déficit do período.

Tomando por base as alterações que devem ser feitas na estrutura das demonstrações contábeis em uma ESFL diante da legislação, está demonstrado na Tabela 2 o grau de conformidade das instituições deste estudo com os termos a serem utilizados conforme a ITG 2002.

Tabela 2 – Nomenclatura de acordo com a ITG 2002

Atividade Preponderante		Assistência Social		Educação		Saúde		TOTAL	
Nº de Entidades		14		17		9		40	
Requisitos cumpridos, nomenclatura		Nº	%	Nº	%	Nº	%	Nº	%
ECFL	ESFL ITG 2002								
Capital Social	Patrimônio Social	13	93%	17	100%	9	100%	39	98%
Lucros/Prejuízos Acumulados	Superávit/Déficit acumulado	14	100%	17	100%	8	89%	39	98%
Grau Geral		27	96%	34	100%	17	94%	78	98%

Fonte: Dados da pesquisa (2015)

Na análise da Tabela 2 é possível destacar alguns aspectos observados sobre o quesito nomenclatura:

- das EBAS – Assistência Social, uma delas não cumpriu com a exigência prevista em lei sobre a alteração da conta Capital Social para Patrimônio Social, já dá alteração para Superávit/Déficit acumulado, todas as entidades preponderantes na área da Assistência Social observaram o quesito da nomenclatura;
- das EBAS – Educação, neste requisito todas cumpriram na íntegra, tanto a alteração da conta para Patrimônio Social quanto à alteração da conta para Superávit ou Déficit acumulado perfazendo um percentual de 100% de observância à normatização e legislação vigente;
- das EBAS – Saúde, enquanto todas observaram a alteração na nomenclatura da conta de Capital Social para Patrimônio Social, uma delas deixou de observar a alteração da conta Lucros ou Prejuízos acumulados para Superávit ou Déficit acumulados.

Desta forma, pode-se destacar que, o grau geral de observância da nomenclatura analisada foi de 98%, sendo subdividido pelas áreas preponderantes

de atuação obteve-se: para a área de Assistência Social um grau de 96%, para a área da Educação um grau de 100% e para a área da Saúde um grau de 94%.

3.1.4 Balanço Patrimonial

Foi considerada na análise do Balanço Patrimonial o grau de liquidez e a ordem na qual as contas estavam dispostas. Para tanto, norteou-se nos requisitos mínimos observados na NBC TG 26 (R2) em consonância com a ITG 2002, conforme disposto a seguir:

- a) caixa e equivalentes de caixa;
- b) clientes e outros recebíveis;
- c) estoques;
- d) ativos financeiros (exceto os mencionados nas alíneas “a”, “b” e “g”);
- e) total de ativos classificados como disponíveis para venda (NBC TG 38) e ativos à disposição para venda de acordo com a NBC TG 31 – Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada;
- f) ativos biológicos;
- g) investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial;
- h) propriedades para investimento;
- i) imobilizado;
- j) intangível;
- k) contas a pagar comerciais e outras;
- l) provisões;
- m) obrigações financeiras (exceto as referidas nas alíneas “k” e “l”);
- n) obrigações e ativos relativos à tributação corrente, conforme definido na NBC TG 32 – Tributos sobre o Lucro;
- o) Impostos diferidos ativos e passivos, como definido na NBC TG 32;
- p) obrigações associadas a ativos à disposição para venda de acordo com a NBC TG 31;
- q) patrimônio social e reservas.

A partir dos requisitos mínimos dispostos na NBC TG 26 (R2) em conjunto com a ITG 2002, foram observados os seguintes resultados demonstrados na Tabela

Tabela 3 – Evidenciação dos requisitos mínimos no BP por atividade preponderante

Atividade Preponderante	Assistência Social		Educação		Saúde		TOTAL	
Nº de Entidades	14		17		9		40	
Cumprimento das obrigadoriedades do Balanço Patrimonial	Nº	%	Nº	%	Nº	%	Nº	%
Ativo requisitos mínimos	14	100%	17	100%	9	100%	40	100%
Passivo requisitos mínimos	14	100%	17	100%	9	100%	40	100%
Patrimônio Líquido requisitos mínimos	13	93%	17	100%	9	100%	39	98%
Grau Geral	41	98%	51	100%	27	100%	119	99%

Fonte: Dados da pesquisa (2015)

Na análise da Tabela 3, é possível verificar o grau de observância das EBAS sobre os requisitos mínimos do balanço patrimonial frente à liquidez e ordem das contas:

- a) os requisitos mínimos conjuntamente com o grau de liquidez das contas foram inteiramente observados tanto no ativo quanto no passivo e patrimônio líquido por todas as EBAS nas modalidades Educação e Saúde;
- b) Das EBAS que atuam na área da Assistência Social, os requisitos mínimos no ativo e no passivo foram inteiramente observados por todas as entidades, já os requisitos mínimos do patrimônio líquido deixaram de ser observados por uma das instituições, esta não apresentou dentro de seu patrimônio líquido a conta “Patrimônio Social”.

3.1.5 Demonstração do Superávit ou Déficit do Exercício

A análise da apresentação da Demonstração do Superávit ou Déficit do Exercício foi realizada tomando por base os requisitos mínimos a serem divulgados na demonstração. Nesta análise utilizou-se da NBC TG 26 (R2) sendo observada também a ITG 2002 para a verificação da disposição das contas, as quais pela NBC TG 26 (R2) são os requisitos mínimos a serem evidenciados dispostos de acordo com o Quadro 5.

Quadro 5 – Requisitos mínimos da DSDE

a -	receitas;
b -	custo dos produtos, das mercadorias e dos serviços prestados;
c -	superávit ou déficit bruto;
d -	despesas com vendas, gerais, administrativas e outras despesas e receitas operacionais;
e -	resultado antes das receitas e despesas financeiras;
f -	despesas e receitas financeiras;
g -	superávit ou déficit do período.

Fonte: Adaptado de NBC TG 26 (R2); ITG 2002

A Tabela 4 demonstra os resultados atribuídos por atividade preponderante de cada entidade.

Tabela 4 – Evidenciação dos requisitos mínimos na DSDE por atividade preponderante

Atividade preponderante	Assistência Social		Educação		Saúde		TOTAL	
	Nº	%	Nº	%	Nº	%	Nº	%
Nº de Entidades	14		17		9		40	
Cumprimento das obrigadoriedades da DSDE	Nº	%	Nº	%	Nº	%	Nº	%
item "a"	14	100%	17	100%	9	100%	40	100%
item "b"	5	36%	10	59%	6	67%	21	53%
item "c"	4	29%	9	53%	3	33%	16	40%
item "d"	14	100%	17	100%	8	89%	39	98%
item "e"	5	36%	6	35%	2	22%	13	33%
item "f"	10	71%	11	65%	7	78%	28	70%
item "g"	14	100%	17	100%	8	89%	39	98%
Grau Geral	66	67%	87	73%	43	68%	196	70%

Fonte: Dados da pesquisa (2015)

- a) o item “a” respectivo à conta Receitas foi integralmente observado por todas as entidades analisadas, perfazendo 100% de observância sobre a norma e lei vigente;

- b) no item “b” o grau de inobservância chegou a 47%, quase metade das entidades deixaram de divulgar a conta “custo dos produtos, das mercadorias e/ou dos serviços prestados”, por atividade preponderante, nove entidades da área da assistencial social deixaram de divulgar a conta; sete entidades da área da educação cometeram a mesma infração, sendo que três entidades da área da Saúde também deixaram de cumprir com a norma, assim sendo a indicação da conta em questão, fundamental para medir a viabilidade da operação da entidade;
- c) com relação ao item “c” as entidades assistenciais tiveram o pior índice das entidades do estudo, apenas 29% observaram a apresentação da conta, 10 entidades negligenciaram a evidenciação da conta, já das entidades educacionais 8 delas não demonstraram a conta “superávit ou déficit bruto” e 6 entidades da área da saúde cometeram a mesmo erro em observação à lei. Dessa forma mostra-se um grau de 60% de inobservância da amostra em análise, percentual este decorrente da deficiência da divulgação do “item b”, pois o resultado do superávit ou déficit bruto é dado através da dedução dos custos dos serviços prestados sobre as receitas;
- d) as despesas com vendas, gerais, administrativas e outras despesas e receitas operacionais foram divulgadas por todas as entidades preponderantes nas áreas da Assistência Social e da Educação, somente uma instituição que prepondera na área da Saúde deixou de observar o item “d”, perfazendo dessa forma um grau percentual sobre toda a amostra de 98% de cumprimento do item analisado;
- e) o item “f” auferiu o maior grau de descumprimento diante da totalidade das instituições, 77% delas deixaram de apresentar o resultado antes das receitas e despesas financeiras; apenas 36% das entidades assistenciais, 35% das entidades educacionais e 22% das entidades preponderantes na área da Saúde apresentaram o item em suas demonstrações;
- f) quanto ao item “g” das quarenta entidades estudadas doze delas deixaram de observá-lo. O item refere-se às despesas e receitas, foi observado por 71% das EBAS – Assistencial Social, por 65% das EBAS

– Educação e 78% das EBAS – Saúde; embora tenha sido apresentado que parte das demonstrações verificadas continham a conta referida divulgada em conjunto com as demais despesas e demais receitas operacionais, o que de fato não é o que a norma pede, foram consideradas pela sua divulgação;

- g) quanto ao item “h” todas as entidades Assistenciais e Educacionais preponderantemente falando divulgaram a respectiva conta, apenas uma entidade preponderante na área da Saúde foi despontuada, isso ocorreu porque a entidade não obedeceu a norma no quesito nomenclatura.

Do cumprimento dos itens analisados, sendo estes os requisitos mínimos para a apresentação da Demonstração do Superávit ou Déficit, obteve-se o grau geral de 70%, sendo que as EBAS – Assistência Social auferiram um grau de 67%, já as EBAS - Educação obtiveram um grau de 73% e as EBAS – Saúde atingiram grau de 68%.

3.1.6 Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido Social

A análise da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido Social embasou-se nos requisitos mínimos para a sua divulgação. Tais requisitos estão sobrepostos na NBC TG 26 (R2) e foram analisados em consonância com a ITG 2002 conforme o exposto no Quadro 6.

Quadro 6 – Requisitos mínimos da DMPLS

a)	para cada componente do patrimônio líquido/patrimônio social, os efeitos da aplicação retrospectiva ou da reapresentação retrospectiva, reconhecidos de acordo com a NBC TG 23, (Redação alterada pela Resolução CFC n.º 1.376/11);
b)	para cada componente do patrimônio líquido/patrimônio social, a conciliação do saldo no início e no final do período, demonstrando-se separadamente as mutações decorrentes.

Fonte: Adaptado de NBC TG 26 (R2); ITG 2002

A Tabela 5 mostra os resultados obtidos por atividade preponderante de cada entidade.

Tabela 5 – Evidenciação dos requisitos mínimos na DMPLS por atividade preponderante

Atividade preponderante	Assistência Social		Educação		Saúde		TOTAL	
Nº de Entidades	13		17		9		39	
Cumprimento das obrigatoriedades da DMPLS	Nº	%	Nº	%	Nº	%	Nº	%
item "a"	5	38%	12	71%	9	100%	26	67%
item "b"	13	100%	17	100%	8	89%	38	97%
Grau Geral	18	69%	29	85%	17	94%	64	82%

Fonte: Dados da pesquisa (2015)

- a) de acordo com a Tabela 1, a qual contempla os resultados da divulgação do conjunto completo das demonstrações contábeis, das quarenta entidades estudadas, uma delas com atividade preponderante na área da Assistência Social deixou de divulgar a DMPLS, o que de fato inviabilizou a análise desta entidade. Assim, para análise desta demonstração em particular, o resultado está demonstrado nas instituições que observaram a legislação neste quesito;
- b) o primeiro requisito representado pelo item "a" foi verificado apenas nas entidades que evidenciaram ajustes de exercícios anteriores, uma vez que estas se tornam obrigadas a observação, deste modo verificou-se que somente vinte seis das trinta e nove entidades respeitaram o requisito, resultando em um grau de inobservância de 33%;
- c) quanto ao item "b" foi levado em consideração apenas as conciliações dos saldos do superávit ou déficit no início e no final do período, no qual pode ser verificado que apenas uma das entidades preponderantes na área da saúde deixou de observar o requisito, perfazendo um grau de observância do item analisado de 97%.

3.1.7 Demonstração dos Fluxos de Caixa

Na análise das Demonstrações dos Fluxos de Caixa foi levado em consideração os requisitos mínimos para sua apresentação. Nesta análise verificaram-se dispositivos da NBC TG 03 (R2) conjuntamente com outros observados na ITG 2002, apresentado no Quadro 7.

Quadro 7 – Requisitos mínimos da DFC

a)	evidenciar o efeito periódico das transações de caixa segregadas por atividades operacionais, atividades de investimentos e atividades de financiamento, nessa ordem;
b)	evidenciar separadamente, em notas explicativas que façam referência à DFC, transações de investimento e financiamento que afetam a posição patrimonial da empresa, mas não impactam diretamente os fluxos de caixa do período;
c)	conciliar o resultado líquido (Superávit/Déficit) com o caixa líquido gerado ou consumido nas atividades operacionais.

Fonte: PEREIRA, (2012) (a)

A Tabela 6 demonstra os resultados pela atividade preponderante de cada uma das entidades, objetos deste estudo.

Tabela 6 – Evidenciação dos requisitos mínimos na DFC por atividade preponderante

Atividade preponderante	Assistência Social		Educação		Saúde		TOTAL	
	Nº	%	Nº	%	Nº	%	Nº	%
Nº de Entidades	14		17		9		40	
Cumprimento das obrigadoriedades da DFC	Nº	%	Nº	%	Nº	%	Nº	%
item "a"	6	43%	12	71%	9	100%	27	68%
item "b"	10	71%	15	88%	9	100%	34	85%
item "c"	14	100%	16	94%	8	89%	38	95%
Grau Geral	30	71%	43	84%	26	96%	99	83%

Fonte: Dados da pesquisa (2015)

Analisando a Tabela 6, auferiram-se as seguintes conclusões:

- a) o item "a" foi o que apresentou maior grau de fragilidade pelas entidades estudadas perfazendo um grau geral de 68% de inobservância, no qual

se mostrou que apesar dos fluxos apresentarem-se de forma ordenada, a despontuação foi feita através da não apresentação do fluxo de financiamento por treze entidades;

- b) o item “b” foi observado na íntegra pelas EBAS – Saúde, deixando de ser mostrado apenas por quatro entidades assistenciais e duas educacionais, não divulgando estas em notas explicativas as variações dos investimentos e financiamentos que não tem reflexo no caixa do exercício; e
- c) quanto ao item “c” considerou-se na íntegra pelas entidades assistenciais, deixando de ser observado por somente uma entidade educacional e uma entidade com atividade preponderante na área da saúde.

3.1.8 Notas Explicativas

Para a análise dos requisitos mínimos a serem contemplados pelas notas explicativas avaliou-se a legislação que regulamenta as EBAS em conjunto com as disposições contidas na ITG 2002. Diante disso foram elencadas as notas explicativas conforme Quadro 8.

Quadro 8 – Requisitos mínimos NE

NOTA	TÍTULO
1)	Contexto Operacional;
2)	Base de Preparação e Apresentação das Demonstrações Contábeis;
3)	Dos métodos de levantamento de receita e de despesa;
4)	Isonção/imunidade tributária e característica;
5)	Subvenções e ou Convênios Públicos;
6)	Receitas;
7)	Doações e Contribuições recebidas;
8)	Dos Seguros Contratados;
9)	Da Depreciação, da Amortização e da Exaustão;
10)	Trabalho Voluntário;
11)	Gratuidades concedidas custeadas com recursos próprios.

Fonte: Elaborado pela autora

A Tabela 7 demonstra os resultados por atividade preponderante das entidades, objetos deste estudo.

Tabela 7 – Evidenciação dos requisitos mínimos nas NE's por atividade preponderante

(continua)

Atividade preponderante	Assistência Social		Educação		Saúde		TOTAL	
	Nº	%	Nº	%	Nº	%	Nº	%
Nº de Entidades	13		17		9		39	
Cumprimento das obrigadoriedades das NE's	Nº	%	Nº	%	Nº	%	Nº	%
item "1"	13	100%	17	100%	9	100%	39	100%
item "2"	13	100%	17	100%	9	100%	39	100%
item "3"	11	85%	14	82%	9	100%	34	87%
item "4"	11	85%	16	94%	9	100%	36	92%
item "5"	6	46%	14	82%	8	89%	28	72%
item "6"	11	85%	13	76%	5	56%	29	74%
item "7"	12	92%	12	71%	8	89%	32	82%
item "8"	9	69%	16	94%	9	100%	34	87%
item "9"	11	85%	16	94%	9	100%	36	92%
item "10"	4	31%	4	24%	1	11%	9	23%
item "11"	10	77%	15	88%	5	56%	30	77%
Grau Geral	111	78%	154	82%	81	82%	346	81%

Fonte: Dados da pesquisa (2015)

Diante da análise da Tabela 7, obtiveram-se as conclusões seguintes:

- a) de acordo com a Tabela 1, a qual contempla os resultados da divulgação do conjunto completo das demonstrações contábeis, das quarenta entidades estudadas, uma delas com atividade preponderante na área da Assistência Social deixou de apresentar as Notas Explicativas. Assim, negligenciou um quesito fundamental, uma vez que a divulgação das NE's complementam as demais demonstrações, visto que estas objetivam o entendimento mais detalhado das transações ocorridas no exercício;
- b) o item "1" e "2" foram integralmente observados por todas as entidades deste estudo, correspondentes às notas explicativas "contexto operacional e base de preparação das demonstrações contábeis", ambos os itens obtiveram o grau de 100% de observância à legislação;

- c) dos métodos de levantamento de receita e despesa, especialmente aqueles com gratuidade, doações, subvenções, contribuições a aplicações de recursos correspondentes ao item “3”, duas entidades assistenciais deixaram de apresentar a informação. Ao mesmo tempo em que três entidades educacionais não desenvolveram a evidenciação, sendo as EBAS com atividade preponderante na área da Saúde observaram de forma íntegra o requisito;
- d) quanto ao item “4” a isenção tributária deve ser demonstrada como se a entidade não obtivesse o benefício, apenas quatro entidades não observaram este quesito, e sim demonstraram os tributos separadamente indicando isenção sobre os mesmos;
- e) o item “5” correspondente às subvenções e/ou convênios públicos observado por 72% das entidades analisadas, sete instituições assistências, três instituições educacionais e uma entidade com atividade preponderante na área da saúde não mostraram este item deixando de evidenciar a aplicação do recurso e as responsabilidades decorrentes dos mesmos;
- f) duas EBAS – Assistência Social, quatro EBAS – Educação e quatro entidades que preponderam na área da saúde não observaram o item “6” perfazendo o grau de 26% do descumprimento com a legislação. Estas entidades que não contemplaram o item deixaram de separar por atividade suas receitas;
- g) o item 7 foi desconsiderado por 18% das entidades analisadas, sendo que nas sete entidades que o item não foi observado, as doações não se apresentavam separadas dos outros recursos;
- h) este item foi desconsiderado por 31% das entidades sociais e 6% das entidades educacionais, já as entidades preponderantes na área da saúde cumpriram de forma íntegra com o referido requisito sendo que este obteve grau geral de observância de 87%;
- i) o item “9”, foi um dos itens mais bem observados, apenas 8% das entidades estudadas não contemplaram o requisito, tendo as entidades da área da saúde observado em sua totalidade, sendo que duas

- entidades assistenciais negligenciaram as informações relacionadas ao item e uma das entidades educacionais também cometeu o mesmo erro;
- j) quanto ao item “10” respectivo ao trabalho voluntário considerou-se o item com o pior grau de cumprimento diante dos demais, somente 23% das entidades observaram o referido quesito e remeteram a informação;
- k) Já o item “11”, respectivo às gratuidades obteve grau geral de 77% de cumprimento a ITG 2002 e a legislação relacionada. Os maiores problemas neste item estão relacionados a não divulgação da renovação do certificado que caracterizam as entidades como EBAS e a não segregação dos registros referentes às gratuidades, deixaram de observar este requisito, três EBAS – Assistenciais; duas EBAS – Educacionais e quatro entidades preponderantes na área da saúde.

3.1.9 Grau Geral de Evidenciação

O grau geral de evidenciação foi constituído pelas médias percentuais de cada item observado, provenientes da análise dos requisitos mínimos a serem contemplados diante das normas e leis aplicáveis. Para esta estimativa, fizeram parte todas as entidades estudadas.

O Quadro 9 demonstra os elementos utilizados para compor o grau geral de evidenciação:

Quadro 9 – Requisitos obrigatórios

a)	requisitos quanto ao conjunto completo de demonstrações contábeis obrigatórias;
b)	requisitos quanto à utilização dos termos da ITG 2002;
c)	requisitos obrigatórios para a divulgação do Balanço Patrimonial (BP);
d)	requisitos obrigatórios para a divulgação da Demonstração do Superávit/Déficit do Exercício (DSDE);
e)	requisitos obrigatórios para a divulgação da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido Social (DMPLS);
f)	requisitos obrigatórios para a divulgação da Demonstração de Fluxos de Caixa (DFC);
g)	requisitos obrigatórios observados na divulgação das Notas Explicativas (NE).

Fonte: Elaborado pela autor

A Tabela 8 demonstra os resultados atribuídos pelas entidades analisadas, estando disposta por tipo de atividade preponderante.

Tabela 8 – Grau geral por atividade preponderante das EBAS

Atividade preponderante	Assistência Social		Educação		Saúde		TOTAL	
	Nº	%	Nº	%	Nº	%	Nº	%
Nº de Entidades	14		17		9		40	
Cumprimento geral	Nº requisitos cumpridos	%	Nº requisitos cumpridos	%	Nº requisitos cumpridos	%	Nº	%
CCDC	91	93%	118	99%	60	95%	269	96%
ITG 2002	27	96%	34	100%	17	94%	78	98%
BP	41	98%	51	100%	27	100%	119	99%
DSDE	66	67%	87	73%	43	68%	196	70%
DMPLS	18	69%	29	85%	17	94%	64	82%
DFC	30	71%	43	84%	26	96%	99	83%
NE	111	78%	154	82%	81	82%	346	81%
Grau Geral	384	82%	516	89%	271	90%	1.171	87%

Fonte: Dados da pesquisa (2015)

A partir da Tabela 8 podem-se obter as seguintes conclusões:

- As entidades beneficentes de Assistência Social com atividade preponderante na área da Assistência Social ficaram com 82% em seu grau geral de observâncias sobre os sete itens estudados, ficando estas entidades com o pior grau em relação às duas outras categorias analisadas;
- Quanto às entidades que preponderam na área da Educação, 11% delas no grau geral com relação aos sete itens verificados, deixaram de cumprir com as normas e leis pertinentes às modalidades contempladas neste estudo;
- já as EBAS preponderantes na área da Saúde, foram as entidades que apresentaram maior grau geral de observância com relação aos sete itens avaliados, ficando estas com o grau de 90% de cumprimento as normas e legislação vigente;
- verificou-se diante dos resultados apresentados que o item com menor cumprimento as normas e leis aplicáveis foi a Demonstração do

Superávit ou Déficit do exercício, este item com grau geral de 70%. Já o item com maior grau de observância trata-se do Balanço Patrimonial apresentado 99% de assertividade sobre os quesitos avaliados na demonstração.

Diante da Tabela 8 pode-se verificar também que o grau geral de observância sobre as quarenta entidades deste estudo não fazendo aqui a distinção sobre a atividade preponderante foi de 87%, obtendo-se assim o grau geral de inadimplência de 13% sobre toda a amostra estudada.

4 CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES

4.1 CONCLUSÃO

O presente estudo teve como propósito a análise da Evidenciação Contábil das entidades beneficentes de assistência social a fim de verificar se estão divulgando suas informações conforme legislação e normas aplicáveis.

Almejando atingir o objetivo foram analisadas quarenta demonstrações contábeis das entidades sem fins lucrativos correspondentes ao exercício de 2014 publicadas no Jornal do Comércio RS. Primeiramente, as entidades estudadas foram classificadas pela atividade predominante de cada entidade, tendo em vista que parte das EBAS atuam em mais de uma área. Após isso, foi analisado como as entidades sem fins lucrativos, que publicam suas demonstrações no Jornal do Comércio RS, estão evidenciando as informações contábeis. Além disso, buscou-se identificar se as obrigações das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC's) e leis aplicáveis sobre as demonstrações contábeis foram observadas, verificando a forma com que essas informações foram publicadas.

Com efeito, foram visitadas as teorias relacionadas à evidenciação contábil, demonstrações contábeis, entidades sem fins lucrativos e terceiro setor como um todo. Depois de percorridas as teorias, objetivando a captação de recursos, as entidades sem fins lucrativos devem transparência e confiabilidade a seus mantenedores, devendo desta forma evidenciar suas informações observando as leis pertinentes e a normas aplicáveis. Cabendo mencionar que pelos resultados apresentados é pertinente a realização de estudos referentes ao tema

Os resultados das análises sobre os itens a serem evidenciados nas demonstrações contábeis foram apresentados por tipo de atividade, assistência social, saúde e educação, tendo em vista que as EBAS em parte, dedicam-se em mais de uma atividade. Nesse caso, os estudos do resultado delimitaram-se na atividade preponderante das entidades.

Nas conclusões constituídas através das análises descritivas foram considerados os requisitos quanto à divulgação do conjunto completo das demonstrações contábeis, nomenclaturas pautadas na ITG 2002 e requisitos mínimos obrigatórios requeridos na apresentação do Balanço Patrimonial,

Demonstração do Superávit ou Déficit, na Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido Social, Demonstração dos Fluxos de Caixa e Notas Explicativas, contidos na NBC TG (R2).

Referente à observância do conjunto completo das demonstrações obteve-se o grau de 96%, sendo que as entidades assistências apresentaram um grau geral de 93%, as entidades educacionais o grau geral de 99% e as entidades da área da saúde o grau geral de 95%.

No requisito nomenclaturas, aquelas contempladas pela ITG 2002, obteve-se o grau geral de 98%, sendo 96% das entidades assistenciais, 100% das entidades educacionais, ao passo que 94% foram das entidades da área da saúde.

Quanto ao item dos requisitos mínimos a serem observados nas demonstrações contábeis, o Balanço Patrimonial teve grau geral de 99%. Na Demonstração do Superávit ou Déficit do Exercício apresentou-se o grau geral de 70%, na Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido Social obteve-se grau geral de 82%, na Demonstração dos Fluxos de Caixa apresentou-se o grau geral de 83%. Por fim, o grau geral de 81% sobre as Notas Explicativas, sendo o BP a demonstração mais observada e a DSDE a demonstração menos observada. Diante dos resultados apresentados percebe-se que nenhum dos itens avaliados foi cumprido na integra.

Verificou-se ainda que o maior grau geral de observância aos requisitos mínimos foi contemplado pelas entidades preponderantes na área da saúde com 90%, ao passo que as entidades educacionais ficaram um pouco abaixo com 89% e as entidades assistenciais com 82%, enquanto que o grau geral de conformidade do estudo foi de 87%. Sendo assim é possível dizer que foi cumprido 87% do total de requisitos provenientes da legislação e normas contábeis para a divulgação das demonstrações contábeis das EBAS estudadas.

De forma geral, pode-se destacar que a observância dos itens avaliados obteve seus piores índices nas entidades que atuam preponderantemente na área da Assistência Social,

Em suma, verificou-se que a questão da pesquisa foi contemplada através dos dados levantados e suas análises, onde foi possível observar que as entidades sem fins lucrativos analisadas não atenderam na integra as NBC's e as leis

mencionadas aplicáveis às modalidades do estudo, cabendo mencionar que falta adequação nas ESFL diante dos requisitos avaliados.

4.2 RECOMENDAÇÕES

Como proposição de uma agenda que oriente pesquisas futuras, para ser comprovada estatisticamente a distância do grau de conformidade da evidenciação sobre as três distintas atividades das entidades seria pertinente à análise de outros exercícios, já que este estudo se propôs analisar somente o exercício de 2014.

Sugere-se ainda a realização de uma análise mais elaborada sobre a estrutura das demonstrações contábeis.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Guy Almeida. **Contabilidade de entidades sem fins lucrativos**: curso sobre temas contábeis. Conselho Regional de Contabilidade do estado de São Paulo. São Paulo: Atlas, 1991, V4.

AQUINO, Wagner de; SANTANA, Antonio Carlos de. **Evidenciação**. Caderno de Estudos, São Paulo: FIPECAFI, n. 5, jun. 1992.

ATTIE, William. **Auditoria**: conceitos e aplicações. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2010.

BARBOSA, Maria Nazaré Lins, OLIVEIRA, Carolina Felipe de. **Manual de ONGs**: guia prático de orientação jurídica, atualizada com o novo Código Civil – 5. edição. São Paulo: Editora Fundação Getúlio Vargas, 2004.

BORGES, Nilton Antonio T. Contabilizando a Filantropia: Como as entidades sem fins lucrativos, instituições educacionais de saúde e assistenciais podem melhorar sua contabilidade. **Revista Filantropia**, v.1, nº.2, set, 2002.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm> Acesso em: 11 ago. 2014.

_____, **Decreto nº 4.524** de 17 de dezembro de 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/d4524.htm>. Acesso em: 28 nov. 2014.

_____, **Decreto nº 6.308** de 14 de dezembro de 2007. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/.../D6308.htm>. Acesso em: 17 jan. 2015.

_____, **Decreto nº 7.423** de 31 de dezembro de 2010. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/.../Decreto/D7423.htm>. Acesso em: 20 mar. 2015.

_____, **Decreto nº 7.979** de 08 de abril de 2013. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/decretos/2013/dec7979.htm>>. Acesso em: 28 nov. 2014.

BRASIL. **Lei Complementar nº 123**, de 14 de dezembro de 2006. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm>. Acesso em: 22 mar. 2015.

_____, **Lei nº 5.172** de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 24 set. 2014.

_____, **Lei nº 6.404** de 15 de dezembro de 2006, Casa Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404consol.htm>. Acesso em: 10 set. 2014.

_____, **Lei nº 7.689** de 15 de dezembro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7689.htm>. Acesso em: 24 set. 2014.

_____, **Lei nº 8.958**, de 20 de dezembro de 1994. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8958.htm>. Acessado em: 20 mar. 2015.

_____, **Lei nº 9.790** de 23 de março de 1999, Casa Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9790.htm>. Acesso em: 24 set. 2014.

_____, **Lei nº 9.811** de 28 de julho de 1999. Disponível em: <<http://www12.senado.gov.br/orcamento/documentos/legislacao/ldo/2000/410-lei-no-9-811-ldo-2000-pdf/view>>. Acesso em 07 out. 2014.

_____, **Lei nº 10.406** de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm>. Acesso em: 20 set. 2014.

_____, **Lei nº 10.637** de 30 de dezembro de 2002, Casa Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10637.htm>. Acesso em: 10 out. 2014.

_____, **Lei nº 12.101** de 27 de novembro de 2009, Casa Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l12101.htm>. Acesso em: 30 mar. 2015.

_____, **Medida Provisória nº 2.158, de 24 de agosto de 2001**. Altera a legislação das Contribuições para a Seguridade Social - COFINS, para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e do Imposto sobre a Renda, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/mps/mp2158.35.htm>>. Acesso em: 23 set. 2014.

CFC, **Resolução CFC 1.138**, de 21 de novembro de 2008, Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1138.doc> Acesso em: 12 de mar. 2015.

_____, **Resolução CFC 1.185**, de 28 de agosto de 2009. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1185.doc>. Acesso em: 12 de mar. 2015.

_____, **Resolução CFC nº 1.208**, de 27 de novembro de 2009. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001208>. Acesso em: 23 de mar. 2015.

_____, **Resolução CFC nº 1.283**, de 27 de novembro de 1992. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_737.doc>. Acesso em: 28 de nov. 2014.

_____, **Resolução CFC nº 1.296**, de 17 de setembro de 2010. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1296.doc>. Acesso em: 13 de mar. 2015.

_____, **Resolução CFC nº 1.305**, de 25 de novembro de 2010. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2013/NBCTG07\(R1\)](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2013/NBCTG07(R1))>. Acesso em: 28 de nov. 2014.

_____, **Resolução CFC nº 1.374**, de 8 de dezembro de 2011. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2011/001374>. Acesso em: 1 de nov. 2014.

_____, **Resolução CFC nº 1.409**, de 21 de setembro de 2012. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1409.doc>. Acesso em: 8 de out. 2014.

_____, **Resolução CFC nº 1.412**, de 26 de outubro de 2012. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2012/001412>. Acesso em: 8 de out. 2014.

_____, **Resolução CNAS nº 109**, de 11 de dezembro de 2009. Disponível em: <<http://www.cress-mg.org.br/coletanea/Home/Lei/5>>. Acesso em: 18 de mar. 2015.

DE PAULA, Cleberson Luis Santos; BRASIL, Haroldo Guimarães; MÁRIO, Poueri do Carmo. Mensuração do Retorno Social de Organizações sem Fins Lucrativos por meio do SROI – Social Return On Investment. **Revista Contabilidade Vista e Revista**, v. 20, n. 3, p. 127-155, jul./set. 2009.

FACHIN, Odília. **Fundamentos de Metodologia**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GOLLO, V.; SCHULZ, S. J.; ROSA, F. S. Evidenciação contábil em entidades brasileiras de Terceiro Setor: Adequação às normas brasileiras de contabilidade. **Revista ConTexto**, Porto Alegre, v. 14, n. 27, p. 104-116, maio/ago. 2014.

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

IUDÍCIBUS, Sérgio de et al. **Manual de contabilidade societária**: aplicável a todas as sociedades. São Paulo: Atlas, 2010.

_____. **Teoria da contabilidade**. 10.ed. São Paulo: Atlas, 2010.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia científica**. 6.ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2011.

LEAL, E. A.; FAMÁ, R. Governança nas Organizações do Terceiro Setor: Um estudo de caso. In: **X SEMEAD - SEMINÁRIOS EM ADMINISTRAÇÃO**, 10, 2007, São Paulo. Anais... São Paulo: FEA/USP, 2007.

LINS, Luiz dos Santos; FILHO, José Francisco Filho. **Fundamentos e Análise das Demonstrações Contábeis**: uma abordagem interativa. São Paulo: Atlas, 2012.

MACHADO, Nilson Perinazzo; NUNES, Marcelo Santos. A evidenciação das informações contábeis: sua importância para o usuário externo. **Business review**, n. 1, p. 111-123, 1 sem. 2006.

MIRANDA, Luiz Carlos et. al. Prestação de contas nas organizações não governamentais brasileiras: uma investigação sobre a terminologia contábil. **Revista Universo Contábil**, v. 5, n. 1, p. 22-37, jan./mar. 2009.

OLAK, Paulo Arnaldo; NASCIMENTO, Diogo Toledo do. **Contabilidade para entidades sem fins lucrativos**: terceiro setor. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2010.

PEREIRA, Fernando Andrade. **Evidenciação Contábil**: Uma análise das Entidades Mantenedoras das Universidades Brasileiras de Ensino Privado sem fins lucrativos. São Leopoldo: UNISINOS, 2012. Dissertação (Mestrado do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis), Universidade do Vale do Rio dos Sinos, 2012 (a).

PEREIRA, José Matias. **Manual de metodologia da pesquisa científica**. 3. ed. – São Paulo: Atlas, 2012 (b).

PONTE, Vera Maria Rodrigues; OLIVEIRA, Marcelle Colares. A Prática da Evidenciação de Informações avançadas e não obrigatórias nas Demonstrações Contábeis das Empresas Brasileiras. **Revista Contabilidade e Finanças**, n. 36, p. 7–20, set/dez. 2004.

SAXTON, G. D.; KUO, J-S.; HO, Y-C. The determinants of voluntary financial disclosure by nonprofit organizations. **Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly**, v. 41, n. 6, p. 1051-1071, Dec. 2012.

SILVEIRA, Douglas da; BORBA, José Alonso. Evidenciação Contábil de Fundações Privadas de Educação e Pesquisa: Uma Análise da Conformidade das

Demonstrações Contábeis de Entidades de Santa Catarina. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, v. 21, n. 1, p. 41-68, jan./mar. 2010.

SLOMSKI, Valmor et al. **Contabilidade do terceiro setor: uma abordagem operacional** - aplicável às associações, fundações, partidos políticos e organizações religiosas. São Paulo: Atlas, 2012.

SOLDI, Alexandra Ribeiro, et.al. Transparência no terceiro setor: um estudo sobre as organizações filantrópicas. **Revista Jovens Pesquisadores**, v. 4, n. 1, p.1, jan-jun., 2007.

SOUZA, F. J. V. et. al. Prestação de contas no terceiro setor: uma análise das entidades possuídas do título de Utilidade Pública Federal no estado do Rio Grande do Norte. **Revista ConTexto**, Porto Alegre, v. 12, n. 21, p. 105-116, jan-jun, 2012.

SOUZA, Selma Austricliano de; CARVALHO JÚNIOR, César Valentim de Oliveira; ALBUQUERQUE, Kátia Silene Lopes de Souza. Auditoria Externa em Organizações do Terceiro Setor: Um estudo da percepção de contadores e não contadores. **Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade UNEB**, Salvador, v. 2, n. 2, p. 47-60, maio/ago., 2012.

SZAZI, Eduardo. **Terceiro setor: regulamentação no Brasil**. 3. ed. São Paulo: Peirópolis, 2003.

APÊNDICE A – RELAÇÃO DAS EBAS PESQUISADAS

(continua)

Entidades	Atividade Preponderante	CNPJ
FUNDAÇÃO DE DESENVOLVIMENTO EDUCACIONAL E CULTURAL DO SISTEMA DE CRÉDITO COOPERATIVO - FUNDAÇÃO SICREDI	Assistência Social	07.430.210/0001-69
INSTITUTO GERDAU	Assistência Social	07.522.577/0001-02
LAR DE SANTO ANTONIO DOS EXCEPCIONAIS	Assistência Social	89.556.831/0001/58
INSTITUTO POBRES SERVOS DA DIVINA PROVIDÊNCIA	Assistência Social	92.726.819/0001-59
INSTITUTO MARIA GALBUSERA	Assistência Social	89.274.435/0001-38
INSTITUTO CULTURAL SÃO FRANCISCO DE ASSIS – ICFSA	Assistência Social	97.837.363/0001-18
CASA DO MENINO JESUS DE PRAGA	Assistência Social	89.621.767/0001-41
O PÃO DOS POBRES DE SANTO ANTÔNIO	Assistência Social	92.666.015/0001-01
FUNDAÇÃO PROJETO PESCAR	Assistência Social	00.932.411/0001-15
SECRETARIADO DE AÇÃO SOCIAL DA ARQUIDIOCESE DE PORTO ALEGRE	Assistência Social	92.679.935/0001-64
ASILO PADRE CACIQUE	Assistência Social	92.978.139/0001-22
INSTITUTO RELIGIOSO BÁRBARA MAIX	Assistência Social	14.590.820/0001-95
ASSOCIAÇÃO SULINA DE CRÉDITO E ASSISTÊNCIA RURAL	Assistência Social	92.773.142/0001-00
ASSOCIAÇÃO BENEFICENTE PELLA BETHÂNIA	Assistência Social	97.837.561.0001-81
ASSOCIAÇÃO CRUZEIRAS DE SÃO FRANCISCO	Educação	92.770.221/0001-67
SOCIEDADE ASSISTENCIAL E EDUCATIVA MÃE ADMIRÁVEL	Educação	95.662.585/0001-98
ASSOCIAÇÃO DE ENSINO E ASSISTÊNCIA SOCIAL SANTA TERESA DE JESUS	Educação	92.880.962/0001-09
ASSOCIAÇÃO DOS PAIS E AMIGOS DOS EXCEPCIONAIS DE PORTO ALEGRE - RS	Educação	92.828.110/0001-64
SOCIEDADE CARITATIVA E LITERÁRIA SÃO FRANCISCO DE ASSIS - ZONA CENTRAL	Educação	96.742.333/0001-65
CONGREGAÇÃO DE NOSSA SENHORA	Educação	92.017.516/0001-67
ASSOCIAÇÃO SERVOS DE CARIDADE	Educação	92.874.775/0001-04

(conclusão)

Entidades	Atividade Preponderante	CNPJ
FUNDAÇÃO EDUCACIONAL JOÃO XXIII	Educação	92.934.934/0001-19
INSPETORIA SALESIANA SÃO PIO X	Educação	92.822.741/0001-76
SOCIEDADE MERIDIONAL DE EDUCAÇÃO	Educação	92.023.159/0001-40
UNIÃO SUL BRASILEIRA DE EDUCAÇÃO E ENSINO	Educação	92.706.308/0001-75
ASSOCIAÇÃO FILHAS DE SANTA MARIA DA PROVIDÊNCIA	Educação	92.873.413/0001-07
SOCIEDADE EDUCAÇÃO E CARIDADE	Educação	92.812.049/0001-67
ASSOCIAÇÃO EVANGÉLICA DE ENSINO	Educação	96.745.427/0001-98
CONGREGAÇÃO MISSIONÁRIA REDENTORISTA	Educação	92.839.075/0001-89
COMUNIDADE EVANGÉLICA DE PORTO ALEGRE	Educação	92.843.945/0001-93
ASSOCIAÇÃO CRISTÃ DE MOÇOS DO RIO GRANDE DO SUL	Educação	92.863.000/0001-33
ASSOCIAÇÃO HOSPITALAR MOINHOS DE VENTO	Saúde	92.685.833/0001-51
SANATÓRIO BELÉM	Saúde	92.713.825/0001-71
ASSOCIAÇÃO FRANCISCANA DE ASSISTÊNCIA À SAÚDE	Saúde	03.066.309/0001-72
ASSOCIAÇÃO HOSPITALAR BENEFICENTE SÃO VICENTE DE PAULO	Saúde	92.021.062/0001-06
SOCIEDADE SULINA DA DIVINA PROVIDÊNCIA	Saúde	87.317.764/0001-93
ASSOCIAÇÃO DE LITERATURA E BENEFICÊNCIA	Saúde	92.962.869/0001-35
KINDER CENTRO DE INTEGRAÇÃO DA CRIANÇA ESPECIAL	Saúde	01.284.707/0001-30
ASSOCIAÇÃO BENEFICENTE DE CANOAS - HOSPITAL NOSSA SENHORA DAS GRAÇAS	Saúde	88.314.133/0001-83
ASSOCIAÇÃO PORTUGUESA DE BENEFICÊNCIA	Saúde	92.740.539/0001-03