

Prestação de contas aplicada às entidades do terceiro setor: um estudo da conformidade com a ITG 2002

Autores	Filiação	Email
Priscilla Milfont de Medeiros	UFPE	priscillamilfont@gmail.com
Ana Lúcia Fontes de Souza Vasconcelos	UFPE	anafontes_ufpe@yahoo.com.br
Michelle Milfont de Medeiros Souza	UFPE	micmilmed@hotmail.com

Direitos de cópia - creative commons.

Recebido em: 16-01-15

Aprovado em: 17-09-15

Disponibilização no site

Páginas: 102-116

ID do artigo 1874

Editor Científico: Prof. Dr. Osni Hoss, Ph.D.

Resumo

Esta pesquisa tem como objetivo verificar como as entidades do terceiro setor qualificadas como OSCIPs estão elaborando e divulgando suas demonstrações contábeis em conformidade com a ITG 2002, editada através da Resolução CFC nº 1.409/2012. A pesquisa é de caráter exploratório e descritivo para que possam ser estabelecidas as características do fenômeno e as relações entre as variáveis. Delimita-se a pesquisa nas entidades qualificadas como OSCIPs, situadas no estado de Pernambuco, na cidade de Recife, que estão cadastradas no Portal da Transparência do Ministério da Justiça, correspondentes ao período de 2009 a 2011. Encontram-se cadastradas o total de 48 (quarenta e oito) OSCIPs, onde 15 (quinze) entidades prestaram contas no período arbitrado, às quais são a amostra da presente investigação. Conclui-se que no quesito de elaboração das demonstrações contábeis obrigatórias, as 15 (quinze) entidades investigadas deixaram de elaborar a Demonstração dos Fluxos de Caixa e a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido. No quesito das notas explicativas, observou-se que das 12 (doze) informações obrigatórias, 10 (dez) não constavam nas notas explicativas; entretanto, obedeceu a norma na troca da nomenclatura de contas, sendo essas: a troca da conta Capital para Patrimônio Social, e Lucros/Prejuízos para Superávit/Déficit e também apresentaram as notas explicativas.

Palavras-chave: Entidades do Terceiro Setor; Normas Contábeis; Prestações de Contas.

Abstract

This research aims to determine how entities of the third sector as qualified OSCIPs are developing and publishing its financial statements in accordance with ITG 2002 edited by CFC Resolution No. 1.409/2012. The research is exploratory and descriptive so that they can be established the characteristics of the phenomenon and the relationships between variables. The research delimit is the qualified entities as OSCIPs, located in the state of Pernambuco, in Recife, which are registered in the Transparency Portal of the Ministry of Justice, corresponding to the period 2009 to 2011. They are registered total 48 (forty-eight) OSCIPs where 15 (fifteen) entities

provided accounts in refereed period, which are the sample of this research. We conclude that in the issue of the mandatory financial statements, the fifteen (15) investigated entities ceased to prepare the Statement of Cash Flows and Statement of Changes in Equity. On the issue of the notes, it was observed that the 12 (twelve) required information 10 (ten) were not included in the notes; however, followed the norm in exchange for naming accounts, these being: the exchange of the Capital Account for Social Equity and Profit / Loss to Surplus / Deficit and also presented the notes.

Keywords: Third Sector Entities; Accounting Standards; Accountability.

1 INTRODUÇÃO

Primeiramente, cabe ressaltar de antemão a relevância do presente estudo para o fomento acadêmico do tema. A contribuição do trabalho, portanto, reside substancialmente na necessidade de se conhecer o perfil das associações qualificadas como OSCIPs na cidade de Recife, a fim de que se permita desenvolver uma perspectiva no sentido de se aperfeiçoar tanto os estudos relacionados ao terceiro setor, quanto à respectiva prestação de contas dessas entidades.

Nesse sentido, cumpre transpor à literalidade a justificativa acerca da escolha do presente tema, à qual encontra-se na observação de que carece o Estado de Pernambuco, especialmente o Município de Recife, onde localiza-se o centro fulcral corrente análise de dados, de uma pormenorização do exercício de prestação de contas das entidades do terceiro setor, aqui circunscritas no universo das associações. Aferiu-se que seria possível, a partir do que este trabalho se propõe a apresentar, discutir sobre a discrepância entre as exigências legais em torno da obrigação de transparência das supraditas instituições e as atividades desenvolvidas na prática.

Para tanto, faz-se uma breve incursão contextualizadora e balizadora nesse íterim. É o que se procede quando se destaca que, no Brasil, o Estado, principal provedor dos serviços sociais, devido as crise, limitou sua capacidade de atendimento às demandas sociais, o que gerou um ambiente propício ao crescimento do número de organizações do terceiro setor, com vistas à produção de bens e serviços públicos (ALBUQUERQUE, 2007).

Dessa maneira, as organizações do terceiro setor são responsáveis por executar ações públicas que não estão mais sob o domínio do Estado, mas que ainda precisam ser atendidas. Então, é dessa necessidade pública que surge a relevância da atividade desempenhada pelas supracitadas entidades, receptoras dos recursos públicos e realizadoras dos serviços de atendimento às demandas sociais que não conseguiam ser satisfeitas pelo Governo.

Devido ao seu papel, as entidades do terceiro setor acabam recebendo auxílios do poder público. Dessa forma, por recursos públicos estarem sendo aplicados nessas entidades, nasce a exigência de um planejamento da sua utilização, assim como um controle dos mesmos por todas as partes envolvidas, ou seja, a sociedade, o Estado e o próprio ente do terceiro setor.

Entretanto, a obrigatoriedade da prestação de contas surgiu com a Constituição Federal, que determinou em seu artigo 70, parágrafo único, que, para termos de controle, qualquer pessoa, jurídica ou física, de qualquer área, com finalidades

econômicas ou não, que recebesse recursos públicos, teria que fazer a comprovação dos mesmos. Dessa forma, as ONGs que recebessem recursos governamentais teriam que elaborar suas demonstrações contábeis, em conformidade com as normas contábeis (ITG 2002) e divulgá-las nos relatórios de prestação de contas, de acordo com as determinações da Carta Magna.

Estudos nacionais foram desenvolvidos para verificação da evidenciação das informações contábeis das entidades sem fins lucrativos (BORBA, PEREIRA, VIEIRA, 2007; PIZA *et al.*, 2012; CARMO MÁRIO *et al.*, 2013), mas o presente estudo se diferencia dos demais pelo novo contexto que busca estudar, já que levanta dados da prestação de contas das entidades de Recife, que se encontra no Nordeste do Brasil, a qual é a segunda maior região em concentração de entidades sem fins lucrativos (IBGE, 2005).

Assim, analisar as demonstrações contábeis pertencentes a prestação de contas das associações, qualificadas como OSCIPs, do estado de Pernambuco, da cidade de Recife, entre 2009 e 2011, é importante para que se possa conhecer e tornar pública algumas das entidades do terceiro setor de Pernambuco, de modo que seja verificado como se dá o processo de prestação de contas dessas entidades, incentivando, assim, a transparência.

Diante do exposto, surge a questão orientadora desse estudo: **como, de acordo com a ITG 2002, as entidades pertencentes ao terceiro setor estão divulgando suas prestações de conta?** Dessa forma, a presente pesquisa tem como objetivo geral investigar como, de acordo com a ITG 2002, as entidades pertencentes ao terceiro setor estão divulgando suas prestações de conta.

2 REVISÃO DA LITERATURA

2.1 O terceiro setor como representação ambivalente de desenvolvimento social

O cenário econômico encontra-se dividido em alguns setores, onde o primeiro setor caracteriza-se pelo setor público, o segundo setor pelas empresas com finalidade lucrativa, de modo que sócios, acionistas aguardam retornos financeiros a partir de seus investimentos e, o terceiro setor, que é composto por entidades sem fins lucrativos (CHAGAS *et al.*, 2011). Apesar de serem segmentos distintos da economia, os três setores da economia não trabalham de forma isolada, eles se interceptam para atingir um fim comum e dar vigor para suas atividades e performances na visão macroeconômica.

Apesar de ter sua posição definida no contexto socioeconômico, sua conceituação ainda é um tema muito debatido pelos pensadores da área, mas o fundamental é perceber que todos convergem para o mesmo sentido, onde o terceiro setor pode ser entendido como um setor que é constituído por entidades não pertencentes ao setor público tampouco ao privado (mercado) e que foca no atendimento das necessidades coletivas, através de ações que são voltadas para modificações na sociedade, atendendo segmentos como habitação, saúde, assistência social entre outros (FALCONER, 1999; FRUKIN; KIM, 2001; AZEVEDO *et al.*, 2008; ARAÚJO, 2009; CUNHA *et al.*, 2010).

O desenvolvimento do terceiro setor pode ser verificado em estudos efetuados pelo IBGE em 2005, que demonstraram que mudanças relevantes ocorreram nesse

segmento da economia. Esse estudo identificou o total de 338,2 mil FASFIL, o que representava aproximadamente 5,6% do total de entidades pública e privada do Brasil. Entretanto, apesar do atual crescimento, o terceiro setor e suas organizações, em sua essência, são visualizados há muitos anos na história, como na China Antiga, fortalecido e institucionalizado com o budismo no século VIII (SALAMON, 1998).

No Brasil, o terceiro setor começou a ser visualizado na década de 70, figurado nas Santas Casas de Misericórdia (FALCONER, 1999). A criação da Comunidade Solidária na década de 90 proporcionou a regulamentação das ONGs através do Decreto nº 3.100, de 30 de junho de 1999 (CFC, 2004). O Decreto regulamenta a Lei nº 9.790/99, que dispõe sobre a qualificação de pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, institui e disciplina o Termo de Parceria, e dá outras providências.

Dessa forma, o terceiro setor é composto por entidades com personalidade jurídica adequada às suas atividades de cunho social, ou seja, as fundações e associações, conforme Lei nº 10.406/02, artigo 53, de forma que sempre promovam ações que envolvam o bem-estar coletivo e que não tenham finalidade lucrativa. Independentemente da categoria, as entidades do terceiro setor podem se qualificar (titular), registrar e certificar como Utilidade Pública Federal (UPF), Organização Social (OS), Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP), registro no Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS) e o certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS).

2.2 A dinâmica contábil do terceiro setor

A contabilidade é conhecida por ser um sistema de informações eficaz e eficiente e sua função básica é oferecer informação caracterizada como quantitativa, com ênfase nas de natureza financeira, sobre as entidades, de forma que essas informações tenham utilidade para o processo de tomada de decisão (HENDRIKSEN, VAN BREDA, 1999).

São usuários das informações contábeis no terceiro setor as organizações financeiras, doadores, associados que aportam recursos por meio de mensalidades, taxas administrativas. Mas, para que as informações contábeis sejam úteis para seus usuários, elas se tornam *outputs* em forma de relatórios e para que esses relatórios sejam úteis e relevantes, devem apresentar alguns aspectos como informações que remetem a capacidade de continuação de prestação de serviços, ambiente e finalidade da entidade, demonstrar o fluxo de recursos, realizações da entidade para medição de eficiência (ARAÚJO, 2009).

Um dos principais motivos para utilizar a informação contábil no terceiro setor é em razão do processo de prestação de contas, pois a maior fonte de recursos dessas organizações é derivada de terceiros, os quais podem ser apresentados como Estado, as empresas, a sociedade, dentre outros (MARCUELLO, SALAS, 2001; CHAGAS *et al.*, 2011). E os terceiros querem saber como está o funcionamento da entidade e onde o recurso repassado está sendo aplicado.

A Lei nº 9.790/99 só cita que é necessária a apresentação das demonstrações financeiras, mas não regulamenta como devem ser elaboradas e demonstradas, isso pode ser verificado em seus artigos 4º e 5º. Então, nesse contexto, o CFC publicou a

Resolução CFC nº 1409/12, justamente para regulamentar os procedimentos e critérios contábeis que seriam utilizados para as entidades pertencentes ao terceiro setor, para assim, propiciar um meio para geração de informação contábil mais fidedigno, útil e relevante.

O CFC determinou que as demonstrações contábeis que são obrigatórias para as entidades do Terceiro Setor estão descritas na ITG 2002, que aponta o reconhecimento, os registros contábeis, as demonstrações contábeis, as contas de compensação e a divulgação. Assim, as demonstrações elencadas na ITG 2002 são: balanço patrimonial, demonstração do resultado do período, demonstração das mutações do patrimônio líquido, demonstração dos fluxos de caixa e as notas explicativas.

A ITG 2002, quando discorre sobre as demonstrações contábeis, apresenta em seu tópico 23 sobre as alterações na nomenclatura de algumas contas contábeis, como o caso do Capital Social ser substituído pelo Patrimônio Social, e Lucro e Prejuízo contábil foram substituídos por Superávit ou Déficit do período.

2.3 A prestação de contas como instrumento de transparência para o terceiro setor

Para que as entidades do terceiro setor possam executar suas atividades, elas precisam angariar recursos, podendo estes serem estatais, a maioria, ou advindos de terceiros (mercado). De forma que o Estado acaba por contribuir, muitas vezes, para o processo de continuidade de entidades do terceiro setor, visto sua concessão de recursos financeiros, materiais e humanos (GIMENES, LEONARDO, 2010).

Então, inicialmente, a Carta Magna determinou que, para termos de controle, qualquer pessoa, de qualquer área que recebesse recursos do Estado, teria que fazer a comprovação dos mesmos, o que não seria diferente para as entidades do terceiro setor, que teriam que elaborar suas demonstrações contábeis e divulgá-las como prestação de contas, de acordo com as determinações da Lei Máxima. Como a prestação de contas para as entidades financiadas pelo Governo é uma obrigatoriedade, conforme previsto na Constituição Federal, artigo 70, parágrafo único, as entidades do terceiro setor no momento de prestarem contas, deverão obedecer às normas contábeis emitidas para suas atividades, ou seja, devem obedecer as recomendações expressas na ITG 2002.

Entretanto, a busca pela transparência sobre a utilização dos recursos, principalmente financeiros, das organizações sem finalidade lucrativa não ocorre somente por força da lei. Essa transparência acaba por ser uma necessidade diante dos doadores, de maneira que garante um fluxo contínuo de recursos (FRUKIN; KIM, 2001; ASSIS *et al.*, 2006). Assim, muitas entidades carecem e objetivam esclarecer onde estão sendo aplicados os recursos, por elas recebidos, com o intuito de motivar seus doadores a continuarem mantendo o ritmo das doações, resguardando a confiança na própria empresa e nas atividades que desenvolve, assim como estimular a entrada de recursos de novos doadores, sendo a confiabilidade – segurança, um mecanismo ímpar de captação de recursos.

Para o Ministério Público de Pernambuco, em sua Orientação Básica para Prestação de Contas de Entidades do Terceiro Setor, a prestação de contas é o

resultado da aplicação dos recursos dessas entidades. O que implica em dizer que a prestação de contas é um instrumento que demonstra a aplicação dos recursos da organização do Terceiro Setor.

Os relatórios da administração são compostos por elementos básicos, tais como elementos relacionados a aspectos históricos, missão, rol de administradores, descrição dos convênios, parcerias e contratos, planejamento da gestão, além das demonstrações contábeis com suas respectivas notas explicativas (OLAK, NASCIMENTO, 2010).

Enfatizando a relevância da divulgação dos relatórios de prestação de contas das entidades sem fins lucrativos como um meio de fiscalização, pode-se visualizar essa prestação de contas como uma forma de fiscalização, com finalidade de atender requisitos que habilitam essas entidades a receber recursos governamentais, assim como recursos privados (GIMENES, LEONARDO, 2010).

Entretanto, para que a prestação de contas apresente resultados que representem a realidade da organização, é necessária a utilização das informações contábeis, que em seu conjunto passam informações sobre o processo de gestão. Para que essas informações sejam úteis, relevantes e fidedignas, sua fonte, ou seja, as demonstrações contábeis devem ter sido elaboradas de acordo com a Resolução CFC nº 1.409/12, que regulamentou a ITG 2002, que trata dos procedimentos e critérios para sua elaboração e divulgação.

Esse processo da sociedade fiscalizar as contas do Governo e das entidades que recebem recursos públicos é denominado de Controle Social, ou seja, o controle social é a participação ativa da sociedade na gestão pública por meio de monitoramento e avaliações das ações que são desenvolvidas pelo governo, organizadas em entidades sociais que por ele são apoiadas (GIMENES, LEONARDO, 2010) afirmam que:

Entretanto, a prestação de contas, objeto importante para a execução do controle social, é dividida em duas partes, a prestação de contas financeira e a prestação de contas não financeira. Essa divisão é importante para conseguir agrupar de forma organizada, as informações necessárias para uma boa prestação de contas. Onde, a prestação de contas não financeira é composta por relatórios que demonstram o desenvolvimento das atividades propostas e realizadas pelas entidades do terceiro setor, assim como seus aspectos históricos, missão e objetivos, e os membros de sua administração. E a prestação de contas financeira, que aborda todas as questões que envolvem a parte financeira da organização do terceiro setor, ou seja, é nesse relatório que está demonstrada a movimentação dos recursos para a execução das atividades.

Para auxiliar no processo de fiscalização, existem órgãos para fiscalizar as entidades do terceiro setor e suas prestações de conta, o que gera para o setor credibilidade e consistência e, ao mesmo tempo, meios que facilitem o processo de transparência, que é a maior proposta desses órgãos.

A Controladoria-Geral da União, um dos órgãos fiscalizadores, para favorecer esse ambiente de transparência, regulamentou através da Portaria Interministerial CGU/MP nº 140, de 16 de março de 2006, o Portal da Transparência ([HTTP://WWW.PORTALTRANSPARENCIA.GOV.BR](http://www.portaltransparencia.gov.br)). O Portal da Transparência disponibiliza as informações referentes a aplicação dos recursos públicos federal, a

partir de um banco de dados que advém dos diversos órgãos do Governo. Dessa forma, o Portal da Transparência é mais um instrumento de controle social, pois permite que em um único sítio de internet, as pessoas possam ter acesso as informações referentes aos repasses dos recursos públicos.

Entretanto, existem também órgãos que fiscalizam as transferências dos recursos públicos e a prestação de contas das entidades do Terceiro Setor que recebem tais recursos. Os principais órgãos de fiscalização são: Controladoria-Geral da União, Ministério Público e Tribunal de Contas da União.

3 Metodologia

A pesquisa é de caráter exploratório e descritivo, pois busca se aprofundar em um problema e descrever as características da população estudada. Já em relação aos seus procedimentos é bibliográfica, devido ao levantamento da revisão da literatura para se entender o propósito e se ter o embasamento necessário para o desenvolvimento do estudo, e documental, visto a utilização de documentos que contêm a prestação de contas das entidades do terceiro setor qualificadas como OSCIPs, cadastradas no Ministério da Justiça, para realização da análise.

A pesquisa buscou descrever as associações do município de Recife/PE, a fim de investigar como, de acordo com a ITG 2002, as entidades pertencentes ao terceiro setor estão divulgando suas prestações de conta. De forma que a base de dados foi o Cadastro Nacional de Entidades de Utilidade Pública (CNEs/MJ), onde foram extraídas as prestações de conta.

A pesquisa delimitou-se a localizar as prestações de contas divulgadas pelas OSCIPs de Pernambuco, da cidade de Recife, que estão cadastradas no Portal do Ministério da Justiça (<http://portal.mj.gov.br>), correspondentes ao período de 2009 a 2011. Assim, encontram-se cadastradas no portal o total de 48 (quarenta e oito) OSCIPs no período da coleta de dados (de 15 de março de 2013 a 29 de março de 2013), e optou-se por excluir as entidades que não prestaram conta no período do corte temporal, onde somente 15 (quinze) entidades prestaram conta, às quais são a amostra da presente investigação e estão identificadas no Quadro 1.

Quadro 1: Entidades Utilizadas para o Desenvolvimento da Pesquisa.

OSCIP	CNPJ	Razão Social	Natureza Jurídica
I	05.080.329/0001-23	Associação Programa um Milhão de Cisternas para o Semi Árido	Associação
II	00.501.070/0001-23	Centro de Excelencia em Tecnologia de Software do Recife	Associação
III	00.460.831/0001-46	Instituto Brasileiro Pró-Cidadania	Associação
IV	03.480.268/0001-66	Associação dos Rodonistas de Pernambuco	Associação
V	41.055.765/0001-06	Centro de Apoio aos Pequenos Empreendimentos de Pernambuco	Associação
VI	04.174.523/0001-05	Instituto de Apoio Técnico Especializado à Cidadania	Associação
VII	05.364.550/0001-03	Agência do Crédito	Associação
VIII	06.003.967/0001-03	Instituto Cidadania do Nordeste	Associação
IX	10.703.831/0001-83	IBRAEMA - Instituto Brasileiro de Educação e Meio Ambiente	Associação
X	11.338.233/0001-15	Instituto Nordestino de Pesquisa e Desenvolvimento Sustentável	Associação
XI	07.852.517/0001-58	Academia para o Desenvolvimento da Educação Brasil	Associação
XII	08.849.215/0001-93	Instituto de Incentivo à Melhoria da População Carente do	Associação

		Estado de Pernambuco	
XIII	09.273.825/0001-54	Instituto Darwin - Instituto de Apoio à Evolução da Cidadania	Associação
XIV	08.474.978/0001-05	Instituto Finsol – IF	Associação
XV	08.187.800/0001-75	Instituto SOS Mão Criança	Associação

Fonte: Própria autora, a partir do sítio do Ministério da Justiça.

Os dados utilizados foram coletados através da consulta e análise de artigos, livros, sítios de internet, legislação vigente no Brasil e conjunto das demonstrações contábeis, ao quais receberam um tratamento analítico para obtenção dos resultados. Como instrumento para análise dos dados, foi utilizado o Excel para tabular as informações coletadas, assim como para elaboração dos gráficos representativos do resultado alcançado.

Para realização da análise dos resultados, primeiramente buscou-se identificar o perfil das entidades, e esse perfil foi identificado pelo ano que a entidade recebeu a qualificação de OSCIP e a finalidade dessas entidades. Após esse levantamento, verificou-se se alguns itens foram evidenciados conforme legislação. Esses itens podem ser identificados no Quadro 2. Posteriormente, realizou-se uma investigação para saber se as entidades divulgavam as informações do Quadro 3.

Quadro 2: Itens para verificação das prestações de conta conforme legislação.

Itens	Apresenta todas as demonstrações determinadas na ITG 2002?	A conta Capital foi substituída por Patrimônio Social, conforme ITG 2002?	A conta Lucros/Prejuízos foi substituída por Superávit/Déficit, conforme ITG 2002?	Apresenta Notas Explicativas?
-------	--	---	--	-------------------------------

Fonte: Própria autora.

Quaro 3: Itens para identificar evidenciação nas prestações de conta

Itens
Contexto operacional da entidade, incluindo a natureza social e econômica e os objetivos sociais;
Os critérios de apuração da receita e da despesa, especialmente com gratuidade, doação, subvenção, contribuição e aplicação de recursos;
A renúncia fiscal relacionada com a atividade deve ser evidenciada nas demonstrações contábeis como se a obrigação devida fosse;
As subvenções recebidas pela entidade, a aplicação dos recursos e as responsabilidades decorrentes dessas subvenções;
Os recursos de aplicação restrita e as responsabilidades decorrentes de tais recursos;
Os recursos sujeitos a restrição ou vinculação por parte do doador;
Eventos subsequentes à data do encerramento do exercício que tenham, ou possam vir a ter, efeito relevante sobre a situação financeira e os resultados futuros da entidade;
As taxas de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações em longo prazo;
Informações sobre os seguros contratados;
Os critérios e procedimentos do registro contábil de depreciação, amortização e exaustão do ativo imobilizado, devendo ser observado a obrigatoriedade do reconhecimento com base em estimativa de sua vida útil;
Segregar os atendimentos com recursos próprios dos demais atendimentos realizados pela entidade;
Todas as gratuidades praticadas devem ser registradas de forma segregada, destacando aquelas que devem ser utilizadas na prestação de contas nos órgãos governamentais, apresentando dados quantitativos, ou seja, valores dos benefícios, número de atendidos, número de atendimentos, número de bolsistas com valores e percentuais representativos;

Fonte: Própria autora.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Neste tópico são apresentados e analisados os resultados obtidos através dessa investigação. Dessa forma, primeiramente são expostos os perfis das entidades analisadas e, em seguida, os dados que apresentam a conformidade das demonstrações contábeis fornecidas pelas ONGs com as NBCs.

4.1 Perfil das entidades analisadas

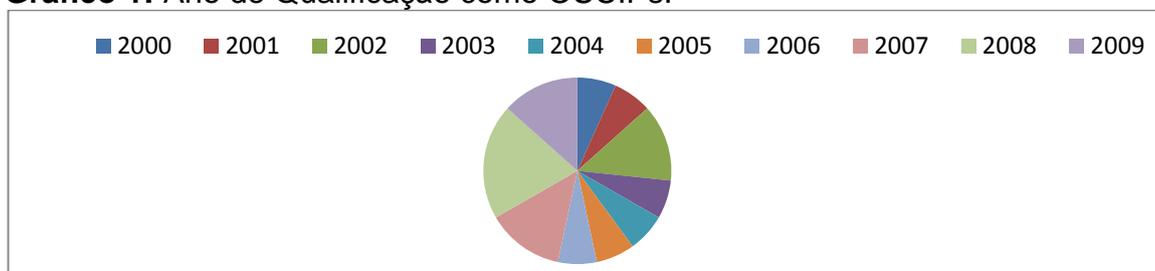
Para a definição do perfil das entidades do Terceiro Setor pesquisadas, foram analisados aspectos referentes à natureza jurídica, ano de qualificação como OSCIP e finalidade dessas organizações.

De acordo com o Código Civil brasileiro, existem 02 (duas) possibilidades de natureza jurídica para as entidades do terceiro setor, sendo essas as Associações e as Fundações. Onde, no desenvolvimento da análise dos dados, foi constatado que todas as OSCIPs pertencentes a amostra são Associações, que são pessoas jurídicas de direito privado, compostas por um grupo de pessoas que se organizam para fins não lucrativos, conforme o artigo 53, da Lei nº 10.406/02.

Quando uma entidade do terceiro setor é fundada, ela não se torna de forma imediata uma OSCIP, ela necessita se estruturar e se organizar para atender as determinações explicitadas na Lei nº 9.790/99, que rege sobre a qualificação como OSCIP. Dessa forma, quando tratado do ano de qualificação como OSCIPs, está se falando do ano em que entidade sem fins lucrativos conseguiu ganhar tal qualificação.

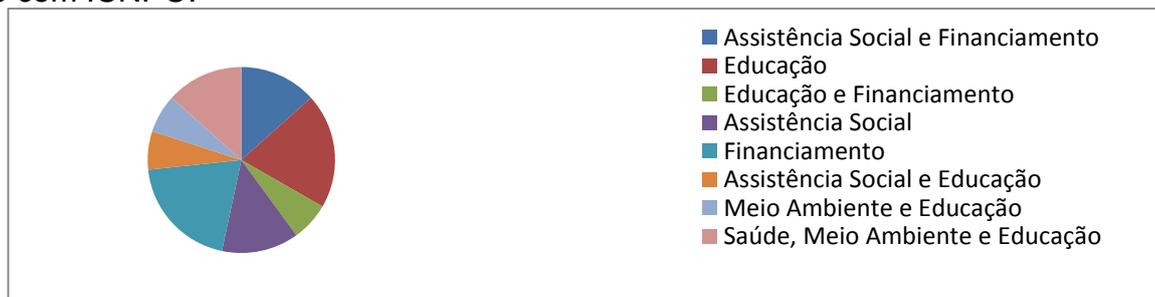
Assim, os Gráficos 1 e 2 apresentam os anos de qualificação como OSCIP das instituições investigadas, e suas respectivas finalidades, em conformidade com a Classificação Internacional das Organizações sem Fins Lucrativos (ICNPO).

Gráfico 1: Ano de Qualificação como OSCIPs.



Fonte: Própria autora, a partir do sítio do Ministério da Justiça.

Gráfico 2: Finalidade das Entidades que Constituíram a Amostra do Estudo de acordo com ICNPO.



Fonte: Própria autora, a partir do sítio do Ministério da Justiça.

Então, a partir da análise dos Gráficos 1 e 2, pode-se constatar que o ano de

2008 apresentou o maior número de instituições qualificadas como OSCIPs, seguido dos anos de 2002, 2007 e 2009, onde, a maioria das entidades estão voltadas as questões que envolvem a educação e o financiamento. Esses resultados obtidos condizem com a realidade da região pesquisada, mas diferem de outras regiões brasileiras, como demonstrado no estudo de Carmo Mário *et al.* (2013), que teve como destaque as entidades de Meio Ambiente e Defesas dos Direitos Sociais.

Dessa maneira, infere-se que as entidades do terceiro setor que foram utilizadas na investigação, são em sua totalidade associações que possuem foco na educação e financiamento para a sua comunidade local, sendo essa finalidade regulamentada tanto pela qualificação internacional, como pela lei das OSCIPs.

4.2 Itens investigados nas demonstrações contábeis

Para facilitar o entendimento dos quadros que abordam sobre questões relacionadas as demonstrações contábeis e notas explicativas, utiliza-se o Quadro 1, apresentado na metodologia, o qual é composto pelas OSCIPs descritas em numeração romana, seguidas de seu cadastro nacional pessoa jurídica (CNPJ) e razão social das OSCIPs pertencentes a amostra estudada. Assim, essa numeração é utilizada nos Quadros 4 e 5 para poder compilar as informações.

Dessa maneira, o Quadro 4 apresenta os itens que foram utilizados na investigação das demonstrações contábeis das OSCIPs, bem como o resultado da pesquisa. Os itens utilizados fazem correspondência às determinações da ITG 2002, interpretação que rege as questões contábeis que envolvem o Terceiro Setor.

Quadro 4: Questões investigadas sobre as demonstrações contábeis da amostra.

Itens	1	2	3	4
Questões	Apresenta todas as demonstrações determinadas na ITG 2002?	A conta Capital foi substituída por Patrimônio Social, conforme ITG 2002?	A conta Lucros/Prejuízos foi substituída por Superávit/Déficit, conforme ITG 2002?	Apresenta Notas Explicativas?
OSCIPs				
I	Não	Sim	Sim	Sim
II	Não	Sim	Sim	Sim
III	Não	Sim	Sim	Sim
IV	Não	Sim	Sim	Sim
V	Não	Sim	Sim	Sim
VI	Não	Sim	Sim	Sim
VII	Não	Sim	Sim	Sim
VIII	Não	Sim	Sim	Sim
IX	Não	Sim	Sim	Sim
X	Não	Sim	Sim	Sim
XI	Não	Sim	Sim	Sim
XII	Não	Sim	Sim	Sim
XIII	Não	Sim	Sim	Sim
XIV	Não	Sim	Sim	Sim
XV	Não	Sim	Sim	Sim

Fonte: Própria autora, a partir de observação de Ficha Técnica.

A ITG 2002, norma contábil responsável por determinar os procedimentos e critérios contábeis utilizados para as entidades sem fins lucrativos, determina em seu tópico 22, todas as demonstrações contábeis que devem ser elaboradas. Dessa forma, aponta que as demonstrações obrigatórias “[...] são o Balanço Patrimonial, a

Demonstração do Resultado do Período, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, a Demonstração dos Fluxos de Caixa e as Notas Explicativas”. Assim como aborda, em seu item 23, sobre alterações na nomenclatura da conta Capital para Patrimônio Social, assim como na conta Lucro ou Prejuízo para Superávit ou Déficit do período.

Verificou-se, então, que as entidades não cumpriram as determinações sobre as demonstrações contábeis expressas na norma ITG 2002, pois não apresentaram o conjunto completo das demonstrações contábeis que devem ser elaboradas pelas entidades sem fins lucrativos, onde só divulgaram o Balanço Patrimonial, a Demonstração do Resultado do Exercício e as Notas Explicativas. Entretanto, cumpriram na íntegra as determinações que envolvem a modificação da nomenclatura de algumas contas. O resultado encontrado corrobora em partes com o de Carmo Mário *et al.* (2013), onde verificaram que todas as entidades do terceiro setor de Belo Horizonte divulgaram o balanço patrimonial, a demonstração do resultado, entretanto eles encontram a demonstração das mutações do patrimônio líquido, enquanto no presente estudo essa demonstração não foi verificada.

4.3 Informações contidas nas notas explicativas

A ITG 2002, quando trata da divulgação das demonstrações contábeis, em seu tópico 27 determina quais informações devem estar contidas nas notas explicativas para complementação das demonstrações contábeis. Assim, o Quadro 5 demonstra algumas dessas informações que devem estar contidas nas notas explicativas e se elas foram apresentadas de maneira adequada nas notas explicativas das entidades pesquisadas.

Quadro 5: Informações obrigatórias nas notas explicativas.

Itens	Questões	OSCIPs														
		I	II	III	IV	V	VI	VII	VIII	IX	X	XI	XII	XIII	XIV	XV
1	Contexto operacional da entidade, incluindo a natureza social e econômica e os objetivos sociais;	Sim	Sim	Não	Não	Não	Não	Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Sim	Sim	Não
2	Os critérios de apuração da receita e da despesa, especialmente com gratuidade, doação, subvenção, contribuição e aplicação de recursos;	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Não	Não	Sim	Não	Sim	Sim	Sim	Sim
3	A renúncia fiscal relacionada com a atividade deve ser evidenciada nas demonstrações contábeis como se a obrigação devida fosse;	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não
4	As subvenções recebidas pela entidade, a aplicação dos recursos e as responsabilidades decorrentes dessas subvenções;	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não
5	Os recursos de aplicação restrita e as responsabilidades decorrentes de tais recursos;	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não
6	Os recursos sujeitos a restrição ou vinculação por parte do doador;	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não
7	Eventos subsequentes à data do encerramento do exercício que tenham, ou possam vir a ter, efeito relevante sobre a situação financeira e os resultados futuros da entidade;	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não
8	As taxas de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações em longo prazo;	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não
9	Informações sobre os seguros contratados;	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não
10	Os critérios e procedimentos do registro contábil de depreciação, amortização e exaustão do ativo imobilizado, devendo ser observado a obrigatoriedade do reconhecimento com base em estimativa de sua vida útil;	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não
11	Segregar os atendimentos com recursos próprios dos demais atendimentos realizados pela entidade;	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não
12	Todas as gratuidades praticadas devem ser registradas de forma segregada, destacando aquelas que devem ser utilizadas na prestação de contas nos órgãos governamentais, apresentando dados quantitativos, ou seja, valores dos benefícios, número de atendidos, número de atendimentos, número de bolsistas com valores e percentuais representativos;	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não

Fonte: Própria autora, a partir de observação de Ficha Técnica.

A ITG 2002 ao determinar as questões básicas que as notas explicativas devem conter, aponta que as entidades devem demonstrar seu contexto operacional, ressaltando seus objetivos sociais e sua natureza social e econômica. Dessa forma, apenas 5 (cinco) empresas, das 15 (quinze) pesquisadas, apresentam de maneira correta o contexto em que estão inseridas. As 10 (dez) empresas que estão apontadas como não congruentes ao item 1 (um), apenas apresentam seus objetivos sociais, afastando o conhecimento sobre sua natureza social e econômica, demonstrando, assim, a desobediência as normas contábeis.

Quanto aos critérios que as entidades utilizaram para apurar suas receitas e despesas, principalmente as que se vinculam a doações e subvenções, do total de 15 (quinze) empresas utilizadas na pesquisa, 12 (doze) empresas apresentam os critérios que utilizam para apurar tanto suas receitas quanto suas despesas. Dessa forma, apenas 3 (três) entidades não divulgaram de forma correta os critérios que utilizam, pois a entidade VIII somente afirmou que não auferiu receitas e despesas, e as entidades IX e XI elas apontam as fontes que geraram a receita e a despesa, e não os critérios utilizados para sua apuração.

Referente aos demais itens apresentados como obrigatórios pela ITG 2002, nenhuma entidade os divulgou, o que demonstra o descumprimento das normas contábeis referentes as demonstrações contábeis para o terceiro setor, além de ferir as exigências presentes na Constituição federal

5 CONCLUSÃO

Esta pesquisa teve por objetivo investigar como, de acordo com a ITG 2002, as entidades pertencentes ao terceiro setor estão divulgando suas prestações de conta. Diante dessa proposta, o objetivo geral da pesquisa foi alcançado através da identificação do perfil das entidades do terceiro setor localizadas no Recife e que possui qualificação de OSCIP junto ao Ministério da Justiça e de como as informações da prestação de contas são divulgadas conforme a ITG 2002.

Após a seleção da população, que correspondeu a 48 (quarenta e oito) entidades do terceiro setor, obteve-se uma amostra 15 entidades sem fins lucrativos, visto somente essas 15 entidades terem divulgado as informações necessárias para o desenvolvimento do estudo. Com essa amostra, primeiramente foi possível conhecer o seu perfil. E, em um segundo momento, realizar a análise baseado nas informações que são determinadas pela legislação e as que são divulgadas efetivamente pelas entidades.

A partir dos dados, conclui-se com essa pesquisa que as entidades do terceiro setor, qualificadas como OSCIP, constituídas em forma de associações, cadastradas no Ministério da Justiça, da cidade de Recife, do estado de Pernambuco, quando divulgaram suas prestações de conta, não apresentaram todas as demonstrações contábeis determinadas na ITG 2002, entretanto, obedeceram a norma na troca da nomenclatura de contas, sendo essas: a troca da conta Capital para Patrimônio Social, e Lucros/Prejuízos para Superávit/Déficit e também apresentaram as notas explicativas. Quanto às informações contidas nas notas explicativas, constatou-se que, dos 12 (doze) itens selecionados entre os 14 (catorze) obrigatórios pela ITG 2002, 10 (dez) não constavam em nenhuma das instituições analisadas. Esses resultados encontrados acabam não se divergem em sua totalidade dos resultados apontados no estudo de Carmo Mário *et al.* (2013).

O presente estudo teve sua limitação na investigação das OSCIPs recifenses, de forma que ainda não se pode generalizar seus achados para todo o Brasil. Então, como recomendação e sugestão para próximos trabalhos que abordem o assunto em questão, sugere-se que aplique-se esse estudo nos demais estados, permitindo uma visualização de como as entidades do terceiro setor estão divulgando suas prestações de conta.

Referências

ALBUQUERQUE, L. S. O Nível de Evidenciação das Informações Contábeis Geradas pelas

Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público – OSCIP do Estado da Paraíba. 2007. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade de Brasília.

ARAÚJO, O. C. Contabilidade para organizações do terceiro setor. São Paulo: Atlas, 2009.

ASSIS, M. S. *et al.* Transparência nas Entidades do Terceiro Setor. A Demonstração do Resultado Econômico como Instrumento de Mensuração de Desempenho. Banco de Dados. Disponível na Internet. <<<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos32006/149.pdf>>>. Acesso em 12 de março de 2013.

AZEVEDO, T. C. *et al.* Recursos Públicos Recebidos por Organizações do Terceiro Setor no Município de Feira de Santana: Um Estudo das Prestações de Contas aos Agentes Governamentais. In: 18º Congresso Brasileiro de Contabilidade. Gramado. Anais 18º Congresso Brasileiro de Contabilidade. CFC, 2008.

BORBA, J. A.; PEREIRA, R.; VIEIRA, E. M. F. Terceiro Setor: aspectos relacionados à elaboração das demonstrações contábeis das fundações privadas mantenedoras de Universidades do Estado de Santa Catarina. ABCustos – Associação Brasileira de Custos, Vol 2, nº 2, maio/agosto, 2007.

CARMO MÁRIO, P. Evidenciação das Fundações Privadas de Belo Horizonte: prestação de contas e qualidade da informação. Revista Pensar Contábil, Rio de Janeiro, v. 15, n. 56, p.29-41, jan./abr., 2013.

CFC – Conselho Federal de Contabilidade. Manual de Procedimentos Contábeis para Fundações e Entidades de Interesse Social. Brasília: CFC, 2004.

CHAGAS, M. J. R. *et al.* Evidenciação das Subvenções e Assistências Governamentais Recebidas pelas OSCIPs: Uma Análise Empírica nos Estados da Paraíba e do Rio Grande do Norte. Revista Ambiente Contábil. Rio Grande do Norte, v. 3, p.100-105, 2011. ISSN 2176-9036.

_____. CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL DE 1988. Banco de Dados. Disponível na Internet. <<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>>. Acesso em 10 de março de 2013.

CUNHA, Paulo Roberto da *et al.* Procedimentos de Auditoria Aplicados pelas Empresas de Auditoria Independente de Santa Catarina em Entidades do Terceiro Setor. RCO – Revista de Contabilidade e Organizações – FEA-USP. São Paulo, v. 4, n. 10, p.65-85, 2010. ISSN 1982-6486.

FALCONER, A. P. A promessa do terceiro setor: um estudo sobre a construção do papel das organizações sem fins lucrativos e do seu campo de gestão. São Paulo, 1999. Dissertação (Mestrado em administração) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

FRUMKIN, P.; KIM, M. T. Strategic positioning and the financing of nonprofit organizations: is efficiency rewarded in the contributions marketplace? Public Administration Review, v. 61, n. 3, p. 266 – 275, may./jun., 2001.

GIMENES, E. R.; LEONARDO, V. S. Transparência na prestação de contas por entidades do Terceiro Setor: Obrigação Fiscal e Social. Revista Técnica do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, p.22-35 . ISSN 1981-4666.

HENDRIKSEN, E. S.; VAN BREDA, Michael F. Teoria da Contabilidade. 5 ed. São Paulo: Atlas, 1999.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA - IBGE. As fundações privadas e associações sem fins lucrativos no Brasil. Brasília: IBGE, 2005.

_____. ITG 2002. Banco de Dados, Disponível na Internet. <<www.cfc.org.br/uparq/ITG%202002%20audiencia.doc>>. Acesso em 27 de março de 2013.

_____. Lei nº 9.790, de 23 de março de 1999. Banco de Dados. Disponível na Internet. <<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9790.htm>>. Acesso em 10 de março de 2013.

_____. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm>>. Acesso em 22 de março de 2014.

MARCUELLO, C.; SALAS, V. Nonprofit organizations, monopolistic competition, and private donations: evidence from Spain. Public Finance Review, Thousand Oaks, v. 29, n. 3, p. 183 – 207, may., 2001.

MINISTÉRIO PÚBLICO DE PERNAMBUCO. Orientação Básica para Prestação de Contas de

Entidades do Terceiro Setor. Banco de Dados. Disponível na Internet. <<http://www.mp.pe.gov.br/uploads/gxNGa4nmHsF5l_BF-xp99A/orientacao_basica_para_prestacao_de_contas.pdf>>. Acesso em 12 de março de 2013.

Ministério da Justiça - Portal do Cidadão. Banco de Dados. Disponível na Internet. <<

OLAK, P. A.; NASCIMENTO, D. T. do. Contabilidade para Entidades sem Fins Lucrativos (Terceiro Setor). 3. ed. - São Paulo: Atlas, 2010.

PIZA, S. C. T. *et al.* A aderência das práticas contábeis das entidades do terceiro setor às normas brasileiras de contabilidade: um estudo multicaso de entidades do município de São Paulo-SP. Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ, Rio de Janeiro, v. 17, n. 3, p.78-97, set./dez., 2012. ISSN 1984-3291.

SALAMON, L. M. A emergência do Terceiro Setor – uma revolução associativa global. Revista de Administração, São Paulo, v. 33, n. 1, p. 5 – 11, jan./mar., 1998.