

**EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL DAS ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS DE
ASSISTÊNCIA SOCIAL EM FEIRA DE SANTANA (BA): ABORDAGEM À LUZ DAS
NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE**

ACMAR FELIZ DOS SANTOS DE SANTANA

UNIVERSIDADE ESTADUAL DE FEIRA DE SANTANA (UEFS)

TÂNIA CRISTINA AZEVEDO

UNIVERSIDADE ESTADUAL DE FEIRA DE SANTANA (UEFS)

EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL DAS ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS DE ASSISTÊNCIA SOCIAL EM FEIRA DE SANTANA (BA): ABORDAGEM À LUZ DAS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

1 INTRODUÇÃO

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

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

Entre as OSFLs que captam recursos públicos e privados estão às classificadas como Organizações de Assistência Social, as quais tem os objetivos disciplinados no artigo 203 da Constituição Federal, além disto a Lei nº 8.742/1993, estabeleceu os critérios para o seu reconhecimento, mediante a Lei Orgânica da assistência Social (LOAS). Dentre as garantias constitucionais que são conferidas as entidades do Terceiro Setor que atuam com assistência social, tem-se a previsibilidade da imunidade tributária, estando contemplada na alínea “c” do artigo 150 da Carta Magna brasileira. Importa recordar que o Código Tributário Nacional (CTN) especifica no artigo 14 os requisitos legais que devem ser cumpridos para que as organizações mantenham seus direitos constitucionais.

Ademais é importante registrar que em relação as contribuições sociais, o advento constitucional, não traz previsibilidade de imunidade, sim é possível obtenção de isenções, desde que se observe requisitos legais. No caso específico tem-se na Lei nº 12.101/2009 a condições específicas para obtenção de Certificação que alcança isenções de Contribuições Sociais. E dentre tais condições, tem-se na divulgação dos registros contábeis um aspecto relevante a ser observados pelas OSFLs que classificadas como de assistência social.

É da necessidade de prestar contas aos financiadores de suas atividades, bem como da sua missão social que essas entidades devem, acima de tudo, agir com transparência. Piza et al. (2012) diz que a divulgação de relatórios contábeis com qualidade e de acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC) mostram a qualidade e a transparência da gestão.

Zittei et al. (2016) coloca a necessidade de as organizações do terceiro setor em apresentar as informações financeiras e não financeiras como meio de evidenciar a transparência da organização para os interessados. Tal sistemática é denominada pela literatura de *disclosure*, ou evidenciação contábil, significa a forma adotada para divulgação de informações contábeis que alcance diversos tipos de usuários (IUDÍCIBUS, 2009).

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

Diante deste contexto, questiona-se: **Qual a conformidade da evidenciação contábil das Organizações sem Fins Lucrativos de Assistência Social a luz das normas brasileiras de contabilidade?**

Para responder à questão de pesquisa buscou-se analisar a conformidade da evidenciação contábil das Organizações sem Finalidade de Lucros (OSFLs), portadoras de Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS) em Feira de Santana (BA), a luz das Normas Brasileiras de Contabilidade, mediante adoção da Interpretação Técnica Geral 2002 (ITG 2002).

A pesquisa se justifica pela representatividade das OSFLs para o desenvolvimento social e econômico no Brasil, bem como por se tratar de uma temática evidenciadora os demonstrativos contábeis como instrumento de transparência das ações realizadas e estabelecimento da confiança por parte dos potenciais financiadores dessas entidades. A este respeito Santos, Laureano e Machado (2014) afirmam que as organizações do terceiro setor veem investindo cada vez mais na qualificação da gestão. De acordo com dados do IBGE (2012) em 2010, havia 290,7 mil Fundações Privadas e Associações Sem Fins Lucrativos no Brasil. Este grupo de instituições representa 52,2% do total de 556,8 mil entidades sem fins lucrativos e são responsáveis pelo registro de um contingente de 2,1 milhões de trabalhadores assalariados. Ademais, não se pode perder de vista o papel das OSFLs como atores sociais e políticos da democracia brasileira que atuam na promoção de transformações sociais e melhoria da qualidade de vida dos indivíduos e de fomentar o estado a oferecer serviços essenciais e de interesse da sociedade.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 O Terceiro Setor e as Entidades Beneficentes de Assistência Social (EBAS)

No Brasil, o termo Terceiro Setor se confunde com Organizações Não Governamentais (ONG), Organizações Sem Finalidade de Lucros (OSFLs), Organizações da Sociedade Civil (OSC), dentre outros. De acordo com Souza et al. (2012) o Terceiro Setor é formado por cidadãos que se organizam de modo espontâneo e voluntariamente para praticar ações com o propósito de beneficiar a sociedade. Logo, o Terceiro Setor é a sociedade que se organiza das mais diversas maneiras possíveis para praticar ações voltadas para interesse público, embora seja dotada de iniciativa privada. Para oferecer um produto ou serviço, com objetivos sociais e não econômicos.

O IBGE (2012), por exemplo, traz no documento Fundações Privadas e Associações Sem Fins Lucrativos no Brasil (FASFIL), a definição praticada pela Organização das Nações Unidas (ONU), que pressupõe que estas organizações devam atender simultaneamente as 5 características essenciais: a) privadas (não integrantes do aparelho Estatal); b) sem fins lucrativos (não se fundamentam no lucro e/ou em sua distribuição entre os proprietários ou diretores); c) institucionalizadas (legalmente constituídas); d) Auto administradas (capazes de gerenciar suas próprias atividades); e) voluntárias (constituídas livremente por qualquer grupo de pessoas).

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

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

No que concerne, à assistência social, em 1993, foi publicada a Lei Orgânica da Assistência Social (LOAS), Lei nº 8.742/1993, seus efeitos, no sentido de promover uma política pública de proteção social de ação contínua e planejada passam a ser notados dos anos 2000 em diante, principalmente com a construção do Sistema Único de Assistência Social (SUAS) em 2003. Este sistema teve suas bases lançadas pelo Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS) com a aprovação do Política Nacional de Assistência Social em 2004, com organização das ações da assistência social em dois tipos de proteção social, a básica e a especial (VAITSMAN et al. 2009; SPOSATI, 2007).

Desse modo, as OSFLs que prestam esses serviços e encontram – se legalmente constituídas e inscrita nos conselhos municipais e ou estaduais, passam a integrar o SUAS. Deve-se se observar que a LOAS preserva a participação, já consolidada, das OSFLs na prestação de serviços sócio – assistências, entretanto estabelece a primazia da responsabilidade do Estado, em cada esfera, em oferecer serviços sócios – assistenciais. Assim, as OSFLs passam a complementar as ações do Estado por meio de uma relação estruturada, regulada e coordenada pelo poder estatal.

Importa explicar que as entidades classificadas como de organizações de assistência social integrantes do SUAS, organizações estão amparadas pelo advento constitucional em seu artigo 150, que veda a cobranças de impostos, sendo assim estão alcançadas pelas imunidades. No tocante a isenções, de acordo com a Lei nº 12.101 /2009, este setor tem a possibilidade de obter perante ao Ministério do Desenvolvimento Social (MDS) o Certificado de Entidade de Assistência Social (CEBAS). Destaca-se que tal certificação contribuirá para a manutenção de benefícios tributários, especificamente as isenções das contribuições sociais previstas na Lei nº 8.212/1991. O quadro 01 demonstra o alcance destas.

Quadro 01 Isenções de Contribuições sociais

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

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

O quadro 01 demonstra, as contribuições sociais previstas na Lei nº 8.212/1991, que estão alcançadas com a obtenção do CEBAS. Recorda-se que embora a legislação que versa sobre esta certificação, especifique critérios próprios, não se pode deixar de considerar o estabelecido no Artigo 150 da CF Artigo 9º do Código Tributário Nacional (CTN) para fins de usufruir benefícios tributários, no quesito Imunidade e de Isenção. Como bem diz Piza et al. (2012) ao considerar que a imunidade alcança os impostos sobre o patrimônio e a renda de todas as esferas de poder (União, Estados e Municípios), e que para tanto está sujeita ao cumprimento dos pré-requisitos preconizados pelo CTN, que no Artigo 14 estabelece condições que devem ser cumpridas pelas OSFLs para manutenção benefícios.

Entretanto a lei nº 12.101, ao tratar da concessão do CEBAS, amplia as condições determinadas pelo CTN ao colocar como condição de manutenção das isenções fiscais a escrituração contábil regular que registre as receitas e despesas, bem como a aplicação em gratuidade de forma segregada, em consonância com as normas emanadas do Conselho Federal de Contabilidade. Tal observância poderá ser constadas na regulamentação desta certificação, prevista no Decreto nº 2.242/2014, quando no Artigo 3º esta legislação, evidencia a necessidade de observância de práticas contábeis coadunadas com o estabelecido nas Normas Brasileiras de contabilidade para o Terceiro Setor.

Art. 3º A certificação ou sua renovação será concedida à entidade que demonstre, no exercício fiscal anterior ao do requerimento, o cumprimento do disposto nos Capítulos I a IV deste Título, isolada ou cumulativamente, conforme sua área de atuação, e que apresente os seguintes documentos:

I - comprovante de inscrição no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica - CNPJ;

II - cópia da ata de eleição dos dirigentes e do instrumento comprobatório de representação legal, quando for o caso;

III - cópia do ato constitutivo registrado, que demonstre o cumprimento dos requisitos previstos no art. 3º da Lei nº 12.101, de 2009;

IV - relatório de atividades desempenhadas no exercício fiscal anterior ao requerimento, destacando informações sobre o público atendido e os recursos envolvidos;

V - balanço patrimonial;

VI - demonstração das mutações do patrimônio líquido;

VII - demonstração dos fluxos de caixa; e

VIII - demonstração do resultado do exercício e notas explicativas, com receitas e despesas segregadas por área de atuação da entidade, se for o caso.

Entretanto, essa mesma legislação, flexibiliza no parágrafo 7º do artigo ora citado possibilidade de dispensar as entidades que prestam, exclusivamente, serviços de assistência de apresentar o balanço patrimonial, as demonstrações das mutações do patrimônio líquido e a demonstração dos fluxos de caixa. Demonstrações estas, previstas pela ITG 2002 – Resolução CFC nº 1.409/2012, como relatórios a serem apresentados por este segmento.

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

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

Flach e Gonçalves (2013) e Zittei et al (2016) apontam para perspectiva da escassez de recursos devido, principalmente, ao aumento do número dessas entidades. Segundo eles, a capacidade para captar recursos públicos ou privados tem uma relação direta com a transparência. Entidades que apresentam demonstrações de forma clara e objetiva, na qual

possam ser evidenciados a destinação dos recursos tendem a ganhar credibilidade e potencial para atrair novos parceiros para apoiarem seus projetos.

Tal contexto é reforçado mediante o estudo sobre as Fundações Privadas e Associações sem Fins Lucrativos (FASFIL) realizado pelo IBGE (2012). Nesse estudo foi possível observar o número crescente dessas organizações entre 2001 e 2010, sendo que 118,6 das 290,7 mil, o que equivale a 40,8% foram criadas de 2001 a 2010. Das entidades nascidas nessa década, 118,6 mil, 50,8% foram criadas nos últimos 5 (cinco) anos (IBGE, 2012).

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

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

Para o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) o objetivo das demonstrações contábeis é fornecer aos *stakeholders* informação contábil – financeira que sejam úteis. Para isso a informação tem que, concomitantemente, ser relevante e representar com fidedignidade a realidade reportada (CFC, 2013 p.30). Este aspecto é facilmente retratado na Resolução nº 1.374 de 08/12/2011 / CFC que considera as características qualitativas de melhoria da informação contábil apresentada no quadro 02.

QUADRO 02 – Características qualitativas de melhoria da informação.

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

FONTE: Elaborado pelos autores, adaptado da Resolução nº 1374 de 08/12/2011 do CFC.

Dentre as características qualitativas, mostrada no Quadro 02, destaca-se que tempestividade, compreensibilidade e comparabilidade constavam na Resolução CFC nº. 1.121/08. O atributo verificabilidade foi adicionada em 2011. Esta, consiste na possibilidade de diferentes observadores poderem chegar a um consenso sobre o retrato de uma realidade econômica.

No sentido de dar mais transparência aos registros dos atos e fatos contábeis, bem como às demonstrações contábeis das OSFLs, o Conselho Federal de Contabilidade aprovou em 2012 por meio da Resolução CFC nº 1.409/2012. Esta resolução revogou a Norma Brasileira de Contabilidade aplicada às entidades sem finalidades de lucros - NBC T19. Em 2015 o CFC promoveu revisão Interpretação Técnica Geral – ITG 2002, denominada de “ITG 2002 - R1”.

A ITG 2002 define nos dois primeiros tópicos o objetivo e o alcance da norma. Os tópicos restantes se referem ao reconhecimento dos atos e fatos contábeis, as demonstrações

contábeis, as contas de compensação e a divulgação, respectivamente. Conta ainda com um apêndice em sugere um modelo para as demonstrações abordadas.

O objetivo da ITG 2002 é estabelecer critérios e procedimentos específicos de avaliação registro e reconhecimento das transações contábil e financeiras, além de determina quais demonstrações contábeis devem ser realizadas e as informações mínimas a que devem ser divulgadas pelas OSFLs. Esta normativa tende as características destacadas no quadro 03.

QUADRO 03 – Entidades alcançadas.

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

FONTE: Elaborado pelos autores, adaptado da Resolução nº 1.409/2012 do CFC.

A partir do demonstrado no Quadro 03, fica evidente o alcance e amplitude da ITG-2002, não sendo aplicável outros segmentos, por exemplo as Cooperativas.

Quanto às demonstrações contábeis, a ITG 2002 estabelece que a entidade sem finalidade de lucro deve elaborar o Balanço Patrimonial, a Demonstração do Resultado do Período, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, a Demonstrações dos Fluxos de Caixa e as Notas Explicativas. O quadro 04 sintetiza os aspectos específicos de maior relevância a ser evidenciado nos relatórios.

QUADRO 04 – Evidenciação das demonstrações contábeis

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

FONTE: Elaborado pelos autores, adaptado da ITG-2002 (R1)

Observações ainda que esta normatização considera que no Balanço Patrimonial e nas Demonstrações do Resultado do Período, das Mutações do Patrimônio Líquido e dos Fluxos de Caixa, as palavras lucro ou prejuízo devem ser substituídas por superávit ou déficit do período, (CFC, ITG, 2002).

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

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

3 METODOLOGIA

Sendo a proposta da pesquisa - analisar a conformidade da divulgação das demonstrações contábeis das organizações sem finalidade de lucros (OSFLs) em Feira de Santana (BA) com a Interpretação Técnica Geral (ITG 2002) recorreu-se a pesquisa exploratória, documental e de abordagem quali-quantitativa. Segundo Silva (2008) a pesquisa exploratória é realizada para acumular conhecimentos sistematizados para trazer maior familiaridade com o problema por meio da construção de hipóteses ou tornando-o mais explícito. A pesquisa documental decorre da coleta informações e dados para organizar, dando novo significado/importância como fonte de pesquisa (PRODANOV e FREITAS, 2013). A abordagem qualitativa e quantitativa decorre da maneira com as informações se apresentam e como os dados foram analisados – uso da estatística descritiva e apresentação de características revelam as entidades em estudo.

Nesse sentido, fez – se um levantamento dos dados das Entidades de Assistência Social disponibilizadas pelo Ministério do Desenvolvimento Social (MDS) em seu *website* para conhecer a população das entidades, para em seguida coletar as informações contábeis divulgadas pelas entidades que fazem parte da amostra.

O levantamento bibliográfico contribuiu para fundamentar a discussão do Terceiro setor no contexto das entidades Certificadas de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS), e abordar evidênciação contábil sob a ótica das normas brasileiras de contabilidade para as OSFLs. Nesta foram realizadas pesquisas em livros, artigos, e dissertações que tratam sobre o *disclosure* nas Organizações do Terceiro Setor, sobre o fenômeno da Assistência Social no Brasil.

3. 1 População e amostra

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

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

Aplicando – se o primeiro critério, foram eliminadas 17.434 entidades, obtendo 26 entidades na cidade de Feira de Santana. Fazendo o recorte do lapso temporal, pedidos protocolados entre 2012 e 2017, um total de 12 entidades foram removidas por terem dado entrada nos pedidos em períodos anteriores. Restando um total de 14 EAS. Dessas, foram selecionadas as que se encontravam com o CEBAS nas situações válido ou vigente representadas no quadro 05.

QUADRO 05 – Status da certificação das entidades

Entidade	Status de certificação
Dispensário Santana	Válida
Núcleo de assistência social arquidiocesano	Vigente
APAE de Feira de Santana/BA	Vigente
MOC - Movimento de Organização Comunitária	Vigente
Centro evangélico de apoio e acolhimento cidade de refúgio	Vigente

FONTE: Elaborado pelo autor, adaptado de MDS (2018).

Desse modo, retirou-se da amostra mais 9 EAS. Com isso, obteve as 5 EAS relacionadas no quadro 05, sendo que uma estava com o certificado válido e as demais vigentes.

1.1 Coleta de dados

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

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

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

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

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

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

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

As OSFLs situadas no município de Feira de Santana, em relação ao status da solicitação junto ao MDS, estavam distribuídas de acordo com o quadro 06.

QUADRO 06 – Status das OSFLs de Feira de Santana

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

FONTE: Elaborado pelo autor, adaptado de MDS (2018).

De acordo com o quadro 06, observa – se que das 14 entidades que solicitaram concessão ou renovação do certificado, a metade, 50%, tiveram seus pedidos colocados como outras situações. As demais, 2 estão com processo em análise, 1 válida e 4 vigentes.

O status Aguardando Decisão se refere à situação dos pedidos de concessão que ainda estão sob análise. Encontram-se válidos os pedidos de renovação do CEBAS que foram protocolados tempestivamente, ou seja, antes de expirar a vigência da certificação anterior. Os Vigentes são aqueles que estão dentro do prazo de validade. Já os casos classificados como outras situações, se referem a todos os casos que se encontravam sem definição dada pelo MDS. Entram nesses casos as EAS cujos pedidos foram indeferidos, arquivados, aguardando decisão, dentre outros. Essa situação não pode ser despercebida pois representam 50% das OSFLs da cidade de Feira de Santana e aproximadamente 55% das entidades que deram entrada no estado.

As 5 EAS, 1 válida e 4 vigentes, amostra do estudo, realizam suas ações no município conforme o quadro 07(MDS, 2018).

QUADRO 07 – Distribuição das OSFLs por atividade.

Entidade	Status de certificação	Atividade principal
APAE de Feira de Santana/BA	Vigente	Atendimento
Centro evangélico de apoio e acolhimento cidade de refúgio	Vigente	Atendimento
Dispensário Santana	Válida	Atendimento
MOC - Movimento de Organização Comunitária	Vigente	Acessoramento e Defesa de direitos e garantias
Núcleo de assistência social arquidiocesano	Vigente	Acessoramento e Defesa de direitos e garantias

FONTE: Elaborado pelos autores, adaptado de MDS (2018).

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

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

Para verificar a conformidade da divulgação contábil com ênfase na ITG 2002 (R1) e o nível de evidenciação contábil das EAS com CEBAS, fez-se uma busca nos *websites* das instituições para coleta das demonstrações contábil – financeira. Essa busca gerou os dados organizados no quadro 08.

QUADRO 08 – Apresentação das demonstrações contábeis no *website*.

Entidade	Possui <i>website</i>	Divulga relatório contábil – financeiro	Apresenta outros relatórios
APAE de Feira de Santana/BA	Sim	Sim	Não
Centro evangélico de apoio e acolhimento cidade de refúgio	Sim	Não	Não
Dispensário Santana	Sim	Sim	Sim
MOC - Movimento de Organização Comunitária	Sim	Não	Sim
Núcleo de assistência social arquidiocesano	Não	Não	Não

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

Das entidades listadas, apenas uma não possui *website*. Dentre as que possuem, duas (02) utilizam para divulgar os relatórios contábeis – financeiros. E duas (02) apresentam relatório de atividades. O Dispensário Santana disponibilizou em seu *website* apenas o relatório do exercício de 2016, a APAE de Feira de Santana disponibiliza os relatórios de 2009 a 2015. O Dispensário Santana e o MOC apresentam os relatórios de atividades

desempenhadas no exercício, conforme documentação exigida pela lei nº 8.242/2014, entretanto, esse relatório é carente de informações financeiras.

Como já citado na metodologia, foi solicitado a todas as entidades, que não divulgaram suas demonstrações, a disponibilização das demonstrações para o estudo por meio de correio eletrônico. Além do contato por telefone, foi enviado um e-mail para as entidades. Nenhuma das entidades citadas enviaram os relatórios.

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

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

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

QUADRO 09 – Análise das demonstrações contábeis

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

FONTE: Elaborado pelos autores, adaptado da ITG 2002 (R1).

O quadro 09 mostra que as entidades cumpriram com 79% dos itens mínimos relativos às demonstrações contábeis. A Demonstração dos fluxos de caixa, relatório contábil que evidencia as transações ocorridas em determinado período e que provocaram modificações no saldo de caixa e equivalentes de caixa não foi elaborada por uma das entidades, contribuindo com 12% dos itens que não atendem as normas.

O item de número 11 que se reporta ao tratamento das informações sobre gratuidades concedidas e serviços voluntários obtidos, não é atendido nas demonstrações das duas

entidades. Esse fato pode ter sido negligenciado devido ao fato de ambas as instituições prestarem apenas serviços gratuitos.

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

QUADRO 10 – Análise dos itens de reconhecimento contábil

Nº	Item a ser verificado	Atendimento		
		Atende	Não atende	Não se aplica
1	As receitas e as despesas reconhecidas, respeitando-se o princípio da Competência.	2		
2	As doações e as subvenções recebidas para custeio e investimento - reconhecidas no resultado.	2		
3	Segregação dos registros contábeis - contas de receitas e despesas identificáveis por tipo de atividade, tais como educação, saúde, assistência social e demais atividades.		2	
4	Enquanto não atendidos os requisitos para reconhecimento no resultado, a contrapartida da subvenção, de contribuição para custeio e investimento, bem como de isenção e incentivo fiscal registrados no ativo, deve ser em conta específica do passivo.	2		
5	As receitas decorrentes de doação, contribuição, convênio, parceria, auxílio e subvenção por meio de convênio, editais, contratos, termos de parceria e outros instrumentos, para aplicação específica, mediante constituição, ou não, de fundos, e as respectivas despesas devem ser registradas em contas próprias, inclusive as patrimoniais, segregadas das demais contas da entidade.	2		
6	Os benefícios concedidos pela entidade sem finalidade de lucros a título de gratuidade devem ser reconhecidos de forma segregada, destacando-se aqueles que devem ser utilizados em prestações de contas nos órgãos governamentais.	2		
7	A entidade sem finalidade de lucros deve constituir provisão em montante suficiente para cobrir as perdas esperadas sobre créditos a receber, com base em estimativa de seus prováveis valores de realização e baixar os valores prescritos, incobráveis e anistiados.		1	1
8	Incorporação ao Patrimônio Social do superávit, ou parte de que tenha restrição para aplicação, deve ser reconhecido em conta específica do Patrimônio Líquido.	2		
9	O benefício concedido como gratuidade por meio da prestação de serviços deve ser reconhecido pelo valor efetivamente praticado.	2		
10	Os registros contábeis segregados de forma que permitam a apuração das informações para prestação de contas exigidas por entidades governamentais, aportadores, reguladores e usuários em geral.	2		
11	A dotação inicial disponibilizada pelo instituidor/fundador em ativo monetário ou não monetário, no caso das fundações, é considerada doação patrimonial e reconhecida em conta do patrimônio social.			2
12	Mensuração e registro contábil do trabalho voluntário		2	
13	Redução ao valor recuperável de ativos e a NBC TG 01 - Recuperabilidade de Ativos, <i>impairment</i> , “a perda por desvalorização ocorre quando o valor contábil de ativo excede seu valor recuperável.”.		2	
14	Adoção dos procedimentos do custo atribuído (<i>deemed cost</i>)		2	
	Total	16	9	3
	Percentual	57%	32%	10%

FONTE: Elaborado pelo autor, adaptado da ITG 2002 (R1).

A análise do quadro mostra que as entidades reconhecem suas receitas e despesas, observando o regime de competência de acordo com o recomendado na ITG 2002 (R1). Ambas as entidades obtiveram receitas de subvenção nas esferas municipal, estadual e Federal

e realizaram o reconhecimento de maneira adequada em conformidade com o CPC 07e com as recomendações ITG 2002 (R1).

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

Quanto ao item 7, uma entidade não apresentava conta de créditos a receber. Por isso, entrou no caso de não se aplica. A outra entidade apresenta contas a receber, mas não fez provisão para perdas esperadas como orienta a norma em atendimento a NBC TG 48 - Instrumentos financeiros, norma que trata do assunto.

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

Para evidenciação das contas de compensação e divulgação, foi verificado a observância do item 26 e 27 da ITG 2002, especificamente as informações requeridas para divulgação das notas explicativas, que estão apresentadas no quadro 11.

QUADRO 11 – Análise das contas de compensação e notas explicativas

Nº	Item a ser verificado	Atendimento		
		Atende	Não atende	Não se aplica
1	Sem prejuízo das informações econômicas divulgadas nas demonstrações contábeis, a entidade pode controlar em conta de compensação transações referentes a isenções, gratuidades e outras informações para a melhor evidenciação contábil.	0	2	0
2	(a) contexto operacional da entidade, incluindo a natureza social e econômica e os objetivos sociais;	2	0	0
3	(b) os critérios de apuração da receita e da despesa, especialmente com gratuidade, doação, subvenção, contribuição e aplicação de recursos;	0	2	0
4	(c) relação dos tributos objeto de renúncia fiscal;	0	2	0
5	(d) as subvenções recebidas pela entidade, a aplicação dos recursos e as responsabilidades decorrentes dessas subvenções;	0	2	0
6	(e) os recursos de aplicação restrita e as responsabilidades decorrentes de tais recursos;	0	0	2
7	(f) os recursos sujeitos a restrição ou vinculação por parte do doador;	0	0	2
8	(g) eventos subsequentes à data do encerramento do exercício que tenham, ou possam vir a ter, efeito relevante sobre a situação financeira e os resultados futuros da entidade;	0	0	2
9	(h) as taxas de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações em longo prazo;	0	1	1
10	(i) informações sobre os seguros contratados;	0	2	0
11	(j) a entidade educacional de ensino superior deve evidenciar a adequação da receita com a despesa de pessoal, segundo parâmetros estabelecidos pela Lei das Diretrizes e Bases da Educação e sua regulamentação;	0	0	2
12	(k) os critérios e procedimentos do registro contábil de depreciação, amortização e exaustão do ativo imobilizado, devendo ser observado a obrigatoriedade do reconhecimento com base em estimativa de sua vida útil;	0	2	0

13	(l) segregar os atendimentos com recursos próprios dos demais atendimentos realizados pela entidade;	0	2	0
14	(m) todas as gratuidades praticadas devem ser registradas de forma segregada, destacando aquelas que devem ser utilizadas na prestação de contas nos órgãos governamentais, apresentando dados quantitativos, ou seja, valores dos benefícios, número de atendidos, número de atendimentos, número de bolsistas com valores e percentuais representativos;	0	2	0
15	(n) a entidade deve demonstrar, comparativamente, o custo e o valor reconhecido quando este valor não cobrir os custos dos serviços prestados.	0	2	0
Total		2	19	9
Percentual		7%	63%	30%

FONTE: Elaborado pelo autor, adaptado da ITG 2002 (R1).

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

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

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

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

Os lançamentos contábeis do ativo imobilizado foram realizados nas contas patrimoniais, mas não é feita nenhuma referência nas notas explicativas em relação ao reconhecimento inicial, nem os critérios utilizados para os cálculos da depreciação, amortização e exaustão. Não há indícios que a foi adotado os procedimentos da obrigatoriedade do reconhecimento com base em estimativa de sua vida útil de acordo com o item 12 e como recomenda o CPC 27 – Ativo imobilizado.

Os itens 13, 14 e 15 também não foram atendidos pelas normas. Uma das notas explicativas do exercício refere – se ao total de receitas utilizadas para financiar os projetos, segrega as fontes de recursos e destaca o percentual de recursos próprios e o percentual de recursos de terceiros.

A análise dos quadros anteriores mostra que o maior nível de conformidade com a ITG 2002 (R1) se refere as demonstrações contábeis, 79% e o menor com as notas explicativas

7%. No quadro 12 será apresentado nível evidenciação das entidades. Para isso, será retirado dos dados os casos que não eram aplicáveis às entidades.

QUADRO 12 – Nível de evidenciação contábil

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

FONTE: Elaborado pelo autor.

Verifica – se que o nível de atendimento das entidades à norma ITG 2002 (R1) ficaram próximos dos 50%. A maior contribuição para esse nível de evidenciação decorre das notas explicativas. Apenas um item, de um total de 14, foi cumprido pelas entidades.

4 CONCLUSÃO

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

Das 5 (cinco) entidades que serviram de base para coleta e análise de dados, apenas 2 apresentaram relativa transparência quanto a prestação de contas e contribuíram significativamente com os resultados desse estudo fornecendo em seus respectivos *websites* as demonstrações contábeis. A transparência relativa se refere ao fato de uma das entidades apresentar apenas os relatórios contábeis de 2016 enquanto que a outra, no início de 2018 ainda não tinha apresentado as demonstrações contábeis do exercício de 2016. No primeiro caso, fere – se a comparabilidade, característica qualitativa de melhoria da informação contábil. No segundo caso, tempestividade.

Após análise dos 41 itens de evidenciação distribuídos em três grupos, constatou – se que em relação a Evidenciação Contábil, as entidades cumprem com 53% da ITG 2002 (R1). Quanto aos Relatórios Contábeis, chega – se aos maiores índices, 79%. Os dados mais críticos encontram – se nas Contas de Compensação e Divulgação. Neste grupo de itens apenas 1 (um) de um total de 15 itens foram cumpridos pelas entidades. Além dos descumprimentos dos itens, chama atenção a declaração apresentada nas duas notas explicativas, de estar em conformidade com a resolução CFC 877/2000. Tal resolução aprovou a NBC TG 10. 19 – Aspectos Contábeis Entidades sem fim lucro. Esta foi revogada em 2012 pela resolução CFC 1409/2012.

Os resultados encontrados coadunam com os resultados dos artigos e teses pesquisadas e citados no referencial teórico. Especialmente Zittei et al. (2016) e Bonfim e Oliveira (2017). O primeiro também encontra dificuldade em coletar dados das entidades e encontra nível de evidenciação de aproximadamente 27%. A segunda, realiza um estudo de caso em que a borda a conformidade com a ITG 2002 (R1) e encontra atendimento a norma de 58%.

Conclui-se que o nível de atendimento a ITG 2002 (R1), 53% pode ser considerado médio. Isso levanta hipóteses de que as entidades não dão importância em preparar as informações contábeis para uso ou para prestar contas aos diversos usuários. Desse modo, nota – se que a transparência das ações dessas entidades não se constitui como uma prioridade da gestão.

Sugere-se ampliações desta pesquisa, no sentido de estudos que verifique evidenciação contábil das entidades detentoras do CEBAS na área de educação e saúde, além de investigações possibilitem elaboração de modelos para mensuração do trabalho voluntário.

5 REFERÊNCIAS

AZEVEDO, Tânia Cristina. **Uma contribuição ao estudo dos controles internos para Organizações Não Governamentais (ONG's): um estudo de caso em uma fundação privada**. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Faculdade de Ciências Contábeis, Fundação Visconde de Cairu, Salvador, 2007.

BONFIM, Marisse Dizaró; OLIVEIRA, Vilma Vieira Mião. O disclosure contábil no terceiro setor à luz da ITG 2002 (R1): um estudo em uma instituição de ensino superior do sudoeste de Minas Gerais. **Revista Brasileira de Contabilidade**, [S.l.], n. 223, p. 44-57, ISSN 2526-8414, fev. 2017..

BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 25 de out. 1966. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm >. Acesso em: 08 out. 2017.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil 1988. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 05 de out. 1988. Disponível em: < https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm > endereço eletrônico>. Acesso em: 08 out. 2017.

BRASIL. Lei orgânica da assistência social. Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993. Dispõe sobre a organização da assistência social e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 07 dez. de 1993. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8742compilado.htm>. Acesso em: 08 out. 2017.

BRASIL. Código Civil. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 10 de jan. 2002. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/2002/L10406.htm >. Acesso em: 08 out. 2017.

BRASIL. Decreto nº 6.308, de 14 de dezembro de 2007. Dispõe sobre as entidades e organizações de assistência social de que trata o art. 3º da Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 14 dez. 2007. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/decreto/D6308.htm >. Acesso em: 08 out. 2017.

BRASIL Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009. Dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social; regula os procedimentos de isenção de contribuições para a seguridade social; altera a Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993; revoga dispositivos das Leis nºs 8.212, de 24 de julho de 1991, 9.429, de 26 de dezembro de 1996, 9.732, de 11 de dezembro de 1998, 10.684, de 30 de maio de 2003, e da Medida Provisória nº 2.187-13, de 24 de agosto de 2001; e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 27 nov. 2009. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l12101.htm> Acesso em: 08 out. 2017.

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

CPC, Comitê de Pronunciamentos Contábeis. **CPC 00 (R1) - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro**, 2008. Disponível em: <http://static.cpc.mediatgroup.com.br/Documentos/147_CPC00_R1.pdf>. Acesso em: 06 jan. 2018.

CFC, Conselho Federal de Contabilidade. **Normas Brasileiras de Contabilidade. ITG 2002 (R1) - Entidade sem Finalidade de Lucros**. Brasília, DF. CFC, 2015. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2015/ITG2002%28R1%29>. Acesso em: 04 jan. 2018.

EVARD, Henri Siro et al. Análise do processo crítico de Entidades Benéficas para a obtenção do certificado CEBAS. **Revista Vianna Sapiens**, [S.l.], v. 6, n. 1, p. 29, . ISSN 2177-3726. oct. 2017.

FLACH, Leonardo; GONÇALVES, Carlos Vinícius. *Accountability* e Análise da Conformidade das Demonstrações Financeiras de uma Organização do Terceiro Setor de Florianópolis. **Desenvolve Revista de Gestão do Unilasalle**, v. 2, n. 2, p. 69-88, 2013.

FRANCO, Juliana; PEREIRA, Marcelo Farid; SARTORI, Rejane. **Captação de Recursos para o Terceiro Setor: um estudo na cidade de Maringá-PR**. In: Encontro anual da Associação Nacional de Pós-graduação em Administração. 17, 2003, Atibaia. *Anais...* Atibaia: ANPAD, 2003.

GRAZIOLLI, Airton. et al. **Manual de procedimentos para o terceiro setor: aspectos de gestão e de contabilidade para entidades de interesse social**. Brasília, DF. CFC: FBC: Profis, 2015.

IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **As Fundações privadas e Associações sem Fins Lucrativos no Brasil 2010**. Rio de Janeiro, 2012. Disponível em <ftp://ftp.ibge.gov.br/Fundacoes_Privadas_e_Associacoes/2010/fasfil.pdf>. Acesso em 11 nov. 2017.

IUDÍCIBUS, Sergio de; MARION, José Carlos; FARIA, Ana Cristina de. **Introdução à teoria da contabilidade: para o nível de graduação**. Atlas, 2009.

MDS – Ministério do Desenvolvimento Social. **Processos CEBAS**. Brasília, 2018. Disponível em <<http://mds.gov.br/assuntos/assistencia-social/entidade-de-assistencia-social/certificacao-de-entidades-beneficentes-de-assistencia-social-cebas>>. Acesso em 03 jan. 2018.

OLAK, Paulo Arnaldo; NASCIMENTO, Diogo Toledo do. **Contabilidade por fundos aplicada às entidades sem fins lucrativos**. In: Congresso Brasileiro de Custos.7, 2000, Recife. *Anais...* Recife: CBC, 2000.

PIZA, Silvio Calazans Toledo et al. A aderência das práticas contábeis das entidades do terceiro setor às normas brasileiras de contabilidade: um estudo multicase de entidades do município de São Paulo-SP. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 17, n. 3, p. 78-97, 2013.

PRODANOV, Cleber Cristiano; FREITAS, Ernani Cesar de. **Metodologia do Trabalho Científico: Métodos e Técnicas da Pesquisa e do Trabalho Acadêmico-2ª Edição**. Novo Hamburgo, Editora Feevale, 2013.

SILVA, Antonio Carlos Ribeiro da. **Metodologia da Pesquisa Aplicada à Contabilidade**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

SOUZA, Fábiana Jaiany Viana de et al. Prestação de Contas no Terceiro Setor: uma Análise das Entidades Possuidoras do Título de Utilidade Pública Federal no Estado do Rio Grande do Norte. **Revista ConTexto, Porto Alegre**, v. 12, n.21, p. 105 – 116, 2012.

SPOSATI, Aldaíza. Assistência Social: de ação individual a direito social. **Revista Brasileira de Direito Constitucional**, v. 10, n. 1, p. 435-458, 2007.

VAITSMAN, Jeni; ANDRADE, Gabriela Rievers Borges de; FARIAS, Luis Otávio. Proteção social no Brasil: o que mudou na assistência social após a Constituição de 1988. **Ciênc. saúde coletiva**, Rio de Janeiro, v. 14, n. 3, p. 731-741, Jun. 2009.

ZITTEI, Marcus Vinicius Moreira; POLITELO, Leandro; SCARPIN, Jorge Eduardo. Nível de Evidenciação Contábil de Organizações do Terceiro Setor. **Administração Pública e Gestão Social**, v. 1, n. 2, p. 85-94, 2016.