



Aderência às Normas e Práticas Contábeis no Terceiro Setor: Análise de Entidades Pernambucanas

Paulo Giovane Ximenes Bandeira de Almeida¹; José Jonas Alves Correia²; Aldir Dias de Amurim³; Antoniel dos Santos Gomes Filho⁴

Resumo: As Organizações Não Governamentais fazem parte de um setor da sociedade que exercem um papel relevante economicamente. É por meio deste setor que a parte menos favorecida da população (que não dispõe de recursos financeiros suficientes para alcançar determinados tipos de serviços), são assistidos. O objetivo da pesquisa é identificar o grau de aderência às normas e práticas contábeis de Organizações Não Governamentais pernambucanas, por meio de sua conformidade com a Instrução Técnica Geral ITG 2002 (R1), com o intuito de esclarecer o panorama do real cenário do setor no Estado. Para realizar o estudo descritivo, utilizou-se o método *survey*, onde foram estudadas 12 entidades sem finalidade de lucros, sendo a amostra determinada pelo método não probabilístico bola de neve, cujo instrumento de coleta foi o questionário. A pesquisa demonstrou que, as entidades estudadas não aderem em sua totalidade ao que é estabelecido pela ITG 2002 (R1), e em sua maioria apresentam um grau intermediário quanto ao cumprimento do normativo, e ainda que, nenhuma organização conseguiu atingir um nível de aderência integral da norma.

Palavras-chave: Organizações Não Governamentais. Terceiro Setor. ITG 2002. Práticas Contábeis.

Adherence to Accounting Standards and Practices in the Third Sector: Analysis of Entities in Pernambuco Region

Abstract: Non-Governmental Organizations are part of a sector of society that play an economically relevant role. It is through this sector that the least favored part of the population (who do not have sufficient financial resources to reach certain types of services), are assisted. The objective of the research is to identify the degree of adherence to the norms and accounting practices of Non-Governmental Organizations in Pernambuco, through its compliance with the General Technical Instruction ITG 2002 (R1), in order to clarify the panorama of the real scenario of the sector in the State. To carry out the descriptive study, we used the survey method, where 12 non-profit entities were studied, the sample being determined by the non-probabilistic snowball method, whose collection instrument was the questionnaire. The research showed that the entities studied do not fully adhere to what is established by ITG 2002 (R1), and most of them have an intermediate degree as to compliance with the rules, and even though, no organization has managed to reach a level of adherence the standard.

Keywords: Non-Governmental Organizations. Third sector. ITG 2002. Accounting Practices.

¹ Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Pernambuco (UFPE). paulogiovane.gx@gmail.com;

² Doutorando e Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Pernambuco (UFPE). Professor do Curso de Ciências Contábeis do Centro Universitário Vale do Salgado (UniVS). profjonasalves@gmail.com;

³ Bacharel em Ciências Contábeis pelo Centro Universitário Leão Sampaio (Unileão). Pós-graduando em Docência no Ensino Superior (Unileão). Professor do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Paulista (Unip). profaldirdias@gmail.com;

⁴ Mestre em Educação pela Universidade Federal do Ceará (UFC). Docente do Curso de Direito Centro Universitário Vale do Salgado (UniVS). Coordenador do Laboratório Interdisciplinar em Estudos Organizacionais e do Trabalho (LIEOT-FVS). Pesquisador do Laboratório Interdisciplinar em Estudos da Violência no Centro Universitário Dr. Leão Sampaio (LIEV-UNILEÃO). E-mail: antonielsantos@univs.edu.br.

Introdução

A Contabilidade surge de um conflito enfrentado pela sociedade de controlar e gerenciar a riqueza produzida por determinada exploração de trabalho, visando a prosperidade econômica de quem produz. De acordo com Araújo (2009), a Contabilidade é colocada como instrumento fornecedor de informações para o sistema de gestão de qualquer que seja a organização que se utilize de recursos escassos para a consecução de seus objetivos e cumprimentos de sua missão.

Dentre os papéis que exerce na sociedade, está o de demonstrar para um determinado grupo de pessoas informações, obtidas através de métricas específicas e regulamentadas pelo governo, que refletem a real situação patrimonial, de modo que sejam, posteriormente, divulgadas e se tornem de conhecimento público.

Segundo a Interpretação Técnica Geral (ITG) 2002 – Entidade Sem Finalidade de Lucros, as entidades sem finalidade de lucros podem exercer atividades como assistência social, saúde, educação técnico-científica, esportiva, religiosa, partido político e entidade social. Tornando-se assim, a informação contábil extremamente necessária para a gerenciamento dessas atividades.

As entidades do terceiro setor brasileiras exigem um padrão específico de registro contábil para que possam produzir prestações de contas compatíveis com sua realidade, a fim de oferecê-las à sociedade civil e ao estado, seus mantenedores (SLOMSKI *et al.*, 2012). Desse modo, a concordância das Demonstrações Contábeis com as normas vigentes é um aspecto de fundamental relevância, uma vez que respaldam sua seriedade no gerenciamento dos recursos que lhe são repassados, além de reafirmar seu comprometimento legal com a sociedade. Diante dessa discussão, esse estudo visa responder a seguinte questão-problema: qual o nível de aderência das organizações não governamentais do estado de Pernambuco, à luz da ITG 2002 (R1)?

Em termos gerais, a presente pesquisa tem por objetivo identificar o grau de aderência as normas e práticas contábeis de Organizações Não Governamentais pernambucanas com o intuito de esclarecer o panorama do real cenário do setor no estado, formando-se um parâmetro a respeito do grau de informação contábil que é gerada pelas entidades e reportada aos seus usuários.

O estudo justifica-se por vários fatores, entre eles, entender o nível de aderência das normas e práticas contábeis de entidades do terceiro setor classificadas como Organizações Não Governamentais (ONGs) do estado de Pernambuco. Uma vez que, segundo o Instituto

Brasileiro de Geografia Estatística (IBGE), em 2016 o estado possuía cerca 6.071 fundações privadas e associações sem fins lucrativos, remunerando cerca de 69.072 pessoas. O impacto social e econômico é de expressiva representatividade, tornando-se formidável pesquisas e análises nesta área.

Desta forma, esta investigação contribui com o estudo das práticas contábeis empregadas por organizações sem fins lucrativos do estado de Pernambuco. Fornecendo informações a respeito do nível de aderência da ITG 2002 (R1), que rege este setor, assunto já tratado por outros autores (OLIVEIRA, 2019; MAÑAS; MEDEIROS, 2012; POTULHAK; DELAY; PACHECO, 2015; ZITTEI; POLITELO; SCARPIN, 2016), a fim, de aumentar o entendimento disponível sobre o tema.

Esta pesquisa está dividida em cinco seções, sendo a primeira a introdução, onde são expostos a problematização, o objetivo e justificativa da pesquisa; a segunda aponta o aporte teórico, onde por meio de estudos anteriormente realizados à pesquisa é embasada e norteada, em seguida, é descrito a metodologia empregada, os procedimentos de coleta e análise, a validação do instrumento de coleta e a aplicação, terceira seção; a quarta seção aponta os resultados e discussões dos achados; por fim, na quinta e última seção são apresentadas as considerações finais da pesquisa.

Referencial Teórico

Terceiro Setor

O cenário econômico-social é atualmente dividido em três principais setores, onde são classificadas as entidades de acordo com tipo de atividades que exercem e assim são atribuídas suas responsabilidades. O tripé é definido como Primeiro, Segundo e Terceiro Setor, que segundo Araújo (2009), fazem movimentar a economia e trabalham para evolução da sociedade, SLOMSKI *et al.*, (2012) acrescenta que, são setores autônomos, mas que funcionam de forma interdependentes.

O Primeiro Setor tem por finalidade atender as necessidades do Estado, promover o bem-estar da sociedade por meio da arrecadação de tributos exercida por seus órgãos e entidades e a aplicação de políticas públicas. O Segundo Setor atende o mercado e situam-se as empresas privadas, que exercem suas atividades com o fim de obter lucros a serem distribuídos aos investidores, como remuneração ao capital aplicado (OLIVEIRA, 2009).

O Terceiro Setor “tem sido visto como um conjunto de organizações e iniciativas privadas que visam a produção de bens e serviços públicos que não geram lucro, mas respondem as necessidades coletivas” (MAÑAS; MEDEIROS, 2012, p.18), sendo assim, este setor pode ser entendido como uma conjunção entre Primeiro e Segundo Setor, pois as entendes que o compõe possuem características tanto de Estado quanto de mercado (SLOMSKI *et al.*, 2012).

Na concepção de Mañas e Medeiros (2012), o Terceiro Setor se configura como um agente de transformação humana, que envolve ações com capacidade de mudar a sociedade, atenuadas pelas lutas em defesa de minorias e em favor do processo inclusivo, pelo qual tem-se um fortalecimento social, tendo em vista as demandas atendidas pelas entidades filantrópicas que compõem este setor. Desta forma, o Terceiro Setor surge com a dificuldade encontrada pelos setores anteriores em promover o direito à cidadania, em sua plenitude, por meio de entidades privadas em que as atividades visem exclusivamente isso.

É sabido que, as instituições religiosas, como por exemplo a Igreja Católica, desde sua origem possuem a caridade como um dos seus princípios norteadores, são nessas ações de caridade que é possível identificar a principal característica do Terceiro Setor, que é a prestação de serviços que amparam a parte da sociedade mais debilitada economicamente, embora o conceito ainda não tenha sido claramente estabelecido na época.

O Terceiro Setor começou a se desenvolver a partir da necessidade social, uma vez que o setor público não atendia às necessidades da população (TONDOLO *et al.*, 2016). Segundo Mañas e Medeiros (2012, p. 18), “o referido setor teve sua origem com o surgimento de instituições filantrópicas a partir do final do século XIX quando surgiram as Santas Casas de Misericórdia e outras instituições criadas através das igrejas que procuravam prestar serviço de assistência às comunidades carentes”.

Porém é a partir da década de 1970 que o tema começa a ser explorado com maior frequência no Brasil e isso se dá, de acordo com Portulhak, Delay e Pacheco (2015), devido a notória aproximação entre o setor empresarial e as entidades que o compõem, resultando em parcerias com o objetivo de apoiar projetos de proteção ambiental, promoções sociais no campo, saúde, educação, entre outros.

A contribuição social deste setor se concentra no assistencialismo. É por meio dele que a parte mais pobre da população, que não dispõe de recursos financeiros suficientes para alcançar determinados tipos de serviços, ditos como básicos, e oferecidos de forma privada pelas demais entidades presentes no mercado, portanto é um setor que deve ser visto como uma alternativa no combate às desigualdades sociais presentes na sociedade.

Silva *et al.* (2017) afirma que o tratamento do Terceiro Setor, no Brasil, a expressão vigente, até mesmo por força dos diversos dispositivos contemplados na legislação pertinente, sempre foi “entidades sem fins lucrativos”, utilizando como base a ITG 2002 emitida pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC). Contudo, como os próprios autores citam, o leque de áreas correlatas que fazem parte do conceito de entidades sem fins lucrativos é bastante abrangente. Este estudo delimitou-se em abordar apenas as Organizações Não Governamentais (ONGs).

Organizações Não Governamentais

Em se tratando dos aspectos legais e jurídicos das entidades do Terceiro Setor, Mañas e Medeiros (2012) apontam que essas organizações são formadas legalmente em conformidade com as prerrogativas do direito privado brasileiro (art. 44 da Lei nº 10.406/2002) e são constituídas na forma de associações e fundações, embora o código civil aponte ainda, os partidos políticos e os templos religiosos como componentes das entidades sem fins lucrativos. Neste contexto, os autores ressaltam a figura terminológica da expressão “ONGs”, utilizadas como apresentação configurada desse tipo de entidade, não interferindo no seu aspecto legal, principalmente, no âmbito constitutivo.

De acordo com o Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE), as organizações não governamentais são associações civis, sem fins lucrativos, de direito privado, de interesse público e que têm as seguintes características, entre outras: (i) agrupamento formal de pessoas em torno de interesses e objetivos comuns; (ii) realização de ações solidárias, de ajuda mútua e filantrópicas; (iii) autonomia, livre adesão e participação voluntária dos associados; (iv) iniciativas privadas não orientadas para o lucro; (v) iniciativas na esfera pública não realizadas pelo estado; e (vi) atuação sociopolítica fundamentada nos princípios pactuados por associados.

Sendo assim, as entidades que se denominam como Organizações Não Governamentais passam a atender a ITG 2002 (R1) para realizar a mensuração, reconhecimento bem como elaborar e divulgar as informações financeiras/ contábeis que por ela são produzidas.

Estudos Anteriores

No decorrer desta pesquisa verificou-se que existem poucos trabalhos que tratam diretamente da aderência às normas contábeis em entidades do Terceiro Setor, principalmente quando se coloca em foco ONGs. Nesse sentido, realizou-se uma análise buscando pesquisas correlatas que contribuíssem para o afunilamento desta lacuna.

A fim de investigar o grau de utilização das demonstrações contábeis no processo de gestão das Organizações Não Governamentais, Oliveira *et al.* (2008) indicam que apesar de serem elaboradas, de forma obrigatória, as organizações selecionadas na pesquisa, em geral não utilizam os dados socioeconômicos e financeiros presentes nas informações contábeis, apenas como fonte subsidiária e que embora considerem a evidenciação de performance social, por meio da elaboração do Balanço Social, importante, a falta de confiabilidade, que está atrelada a falta de exigência legal e a ausência de controle e fiscalização por meio de órgão reguladores, faz com que essa prática seja pouco utilizada.

Oliveira (2009) em sua tese de doutoramento buscou investigar como as ONGs prestam contas de suas atividades e o papel da contabilidade na elaboração das prestações de contas dessas entidades. Os resultados obtidos pela autora indicam que, existe uma relação significativa do papel do contador na realização das prestações de contas, principalmente na manutenção do recebimento de verbas governamentais e não-governamentais que são essenciais para garantir seu funcionamento. Outra informação importante que é possível extrair da pesquisa diz respeito a exigência da prestação de contas por parte dos financiadores, que tem provocado mudanças no tipo de informação que é reportada, busca-se cada vez mais clareza.

No tocante a divulgação das prestações de contas e aderência as normas contábeis no que diz respeito a terminologia adotada em suas peças, Miranda *et al.* (2009), apontam que existe uma deficiência na adequação e adoção por parte das ONGs, por muitas são utilizados de forma equivocada termos para designar o resultado financeiro do final do período, como por exemplo, a utilização do termo Demonstração do Resultado quando a intenção é tratar da Demonstração do Superávit ou Déficit. Estas falhas, segundo os autores, dificultam o poder afirmativo dos relatórios gerados, da transparência e da *accountability* dessas organizações, denotando uma carência de uma melhor assessoria econômico-financeira e contábil.

Cunha *et al.* (2010), buscou identificar quais os procedimentos de auditoria são utilizados por empresas de auditoria independente nas entidades de Terceiro Setor localizadas em Santa Catarina, após a interpretação dos dados coletados os autores chegaram à conclusão

que os procedimentos realizados não diferem pelo fato de se constituir uma auditoria das demonstrações contábeis com foco no terceiro setor em relação aos outros setores. Contudo, é importante destacar que se verificou que as doações e subvenções não se apresentaram como a área de maior aplicação dos testes de observância aplicados pelas empresas, o que é controverso, dada a relevância da área para o segmento.

Uma das principais razões apontadas por Piza e Megliorini (2012) que induzem uma aderência parcial as normas brasileiras de contabilidade por Organizações da Sociedade Civil está na prioridade que é dada a mensuração dos resultados de empresas comerciais e de seus ativos, passivos e respectivos patrimônios, embora sejam maioria no cenário econômico do país, faz-se necessário um abrangência ainda maior da norma para que produção de informação contábil seja de fato relevante e permita ao gestor de uma entidade do terceiro setor ter embasamento sólido na tomada de decisões. Os autores afirmam que uma base de entendimento comum na classificação de ativos, passivos, receitas e despesas facilitaria a comunicação entre governo, financiadores e entidade, e conseqüentemente, a prestação de contas dos recursos recebidos.

Em estudo realizado por Gollo, Schulz e Rosa (2014), onde buscou-se identificar a adequação de entidades do terceiro setor no que tange as normas brasileiras de contabilidade, por meio da observação das demonstrações publicadas no site eletrônico do Ministério da Justiça, num período de três anos, é destacado a importância na adoção de modelos de demonstrações mais abrangentes, sobretudo se tratando de notas explicativas, foi concluído que são deficitárias e não atendem a todos os critérios necessários para a prestação de contas adequada, contrariando assim, seu papel na prestação de informações contábeis. É exposto que muitas vezes as entidades divulgam apenas as informações necessárias para que a prestação de contas passe pelo sistema do Ministério da Justiça, diminuindo desta forma, o nível de evidenciamento das demonstrações.

Potulhak, Delay e Pacheco (2015), realizaram uma pesquisa com o objetivo de verificar a existência de uma relação entre a prática de prestação de contas e o comportamento de indivíduos no papel de doadores e os resultados obtidos indicam que a prestação de contas afeta sim no comportamento dos doadores, a informação contábil é levada em consideração para determinar na continuação dos indivíduos como doadores. Sendo assim, fica claro a importância da aderência das normas e práticas contábeis, uma vez que é assim que se consegue produzir relatórios com qualidade e principalmente com informações relevantes para tomada de decisões dos usuários.

Ainda se tratando de prestação de contas, Zittei, Politelo e Scarpin (2016) realizaram uma análise com o intuito de verificar a transparência com usuários gerais, que buscam nos sítios das entidades informações sobre os recursos capitados e aplicados e foi chegada à conclusão que as entidades do terceiro setor participantes da pesquisa possuem um nível baixo de evidenciação, podendo denotar a não percepção da importância da prestação de contas e transparência contrariando o que se espera no que tange informação divulgada de entidades desse setor.

Reafirmando o aspecto imprescindível para a capacitação de novos recursos para o gerenciamento de entidades do Terceiro Setor, Tondolo *et al.* (2016), ressaltam que, a discussão teórica e a prática da transparência são centrais na realidade do terceiro setor, por um lado, os gestores das organizações desse setor estão buscando legitimar as ações de suas organizações, tanto perante os interessados como pelos órgãos de fiscalização.

Metodologia

Tipologia da Pesquisa

Este estudo se caracteriza como descritivo e exploratório quanto ao objetivo proposto. Estudos com caráter descritivo e exploratório buscam por meio de métodos específicos demonstrar fenômenos ocorridos em determinada amostra fornecendo um detalhamento sobre a situação observada. Portanto, uma vez que a intenção da presente pesquisa é identificar o nível de aderência as normas e práticas contábeis de Organizações Não Governamentais pernambucanas, o caráter adotado se torna pertinente para que se atinja esse propósito.

Ao descrever as informações contábeis que são divulgadas por meio dos relatórios gerados pela entidade, será possível criar um panorama do nível de informação que é produzida, e principalmente, se está sendo atendido o que é exigido na legislação vigente do país para esses tipos de entidades.

Concernente ao problema de pesquisa, a abordagem adotada é a quantitativa. De acordo com Dalfovo, *et al.* (2008) esse método possui como diferencial a intenção de garantir a precisão dos trabalhos realizados, conduzindo um resultado com poucas chances de distorções. Sendo assim, para gerar dados relevantes que permitissem uma análise coesa, fez-se necessário a aplicação de questionários na amostra analisada com o intuito de extrair as informações

contidas nos relatórios contábeis da entidade, bem como informações a respeito do gerenciamento dessas organizações, que serviram como suporte na interpretação deles.

Em termos procedimentais trata-se de uma pesquisa *survey*, sendo coerente com a abordagem quantitativa do estudo. Para tal aplicou-se como instrumento de coleta de dados um questionário estruturado com o intuito de extrair as respostas que ajudaram a entender o grau de aderência a ITG 2002 (R1), estes questionários foram aplicados de forma *on-line* e *in loco* resultando assim, numa pesquisa transversal no que tange a sua temporalidade. O instrumento de coleta é dividido em cinco blocos com questões que permitem respostas dicotômicas e/ou abertas.

Para a coleta dos dados necessários para compor a amostra foi utilizado a técnica de amostragem não probabilística bola de neve, que segundo Biernack e Waldorf (1981), citado por Dewes (2013), por esse método de recrutamento ser feito por meio da indicação de outras pessoas que também são membros da população o processo é facilitado, pois normalmente envolve uma relação de confiança que não existiria com um pesquisador desconhecido fazendo esta abordagem.

Inicialmente, na parte A do questionário, são realizadas perguntas que permitem situar a pesquisa no que diz respeito ao contexto em que a entidade está inserida, é possível extrair informações a respeito do seu porte e a possibilidade de uma não existência de um profissional contábil devidamente habilitado. A parte B é responsável por produzir dados a respeito das demonstrações contábeis que são elaboradas, quanto a preparação ou não das demonstrações que são exigidas pela ITG 2002 (R1). A parte C é composta por perguntas que elucidam a conformidade das demonstrações com as devidas alterações de termos e procedimentos específicos do setor em que estão situadas. Já a parte D é utilizada para medir o grau de aderência as práticas contábeis que são adotadas e o cumprimento na realização de obrigações acessórias. E por fim, a parte E, que esclarecem a os procedimentos adotados para o reconhecimento da informação contábil, produção e divulgação das demonstrações.

Análise dos dados

Para analisar os dados observados foi realizada uma distribuição de frequência das respostas obtidas com o intuito de tornar a tabulação mais organizada e de fácil interpretação uma vez que desse modo é possível refinar o conteúdo obtido com a aplicação dos questionários e identificar padrões e possíveis *outliers*. Após essa fase da análise será possível criar os níveis

necessários para identificar o grau de aderência as normas e práticas contábeis dos relatórios e sua observância a ITG 2002 (R1) e então fazer as interpretações necessárias para a conclusão da pesquisa.

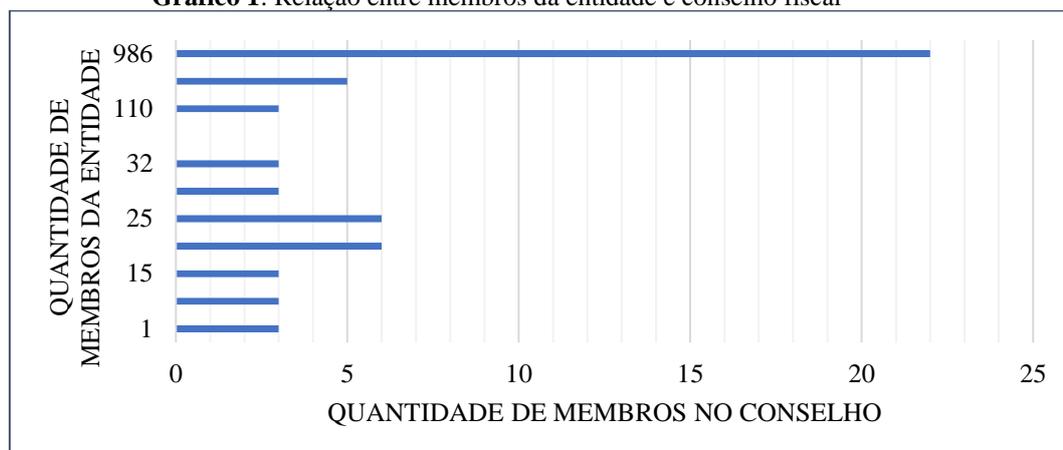
Resultados

O período analisado correspondente as análises que sustentam este trabalho refletem os anos de 2016 e 2017 e as Organizações Não Governamentais que compõe a amostra estão situadas no estado de Pernambuco, na cidade de Recife e foi adotado o anonimato no que diz respeito a identificação. A amostra é composta por 12 entidades sem finalidade de lucros, que exercem diferentes tipos de atividade no estado.

Com a primeira sessão do instrumento de coleta conseguiu-se criar um panorama quanto ao porte das entidades pesquisadas, desta forma revelou-se que 77% das organizações analisadas não possuem filiais, enquanto 11,1% possui apenas uma e outros 11,1% possui seis. Todas possuem um profissional contábil devidamente habilitado pelo Conselho Regional de Contabilidade elaborando as informações contábeis.

A Lei nº 9.790 de 23 de março de 1999, que dispõe da qualificação como organização da sociedade civil de interesse público. Em seu artigo 4º, parágrafo III, exige que para se qualificarem como uma Organização da Sociedade Civil de Interesse Público as pessoas jurídicas sejam regidas por um estatuto cujas normas expressamente disponham sobre a constituição de conselho fiscal ou órgão equivalente, sendo assim, ao serem questionadas a respeito da existência e quantidade de membros que compõem o conselho fiscal da entidade, apenas uma retornou negativamente quanto à existência, enquanto todas as outras retornaram positivamente. No entanto, é perceptível que quanto maior o porte, maior é a quantidade de pessoas que o compõe, sendo três, a quantidade mínima de membros. O Gráfico 1 possibilita enxergar essa relação.

Gráfico 1: Relação entre membros da entidade e conselho fiscal



Fonte: Dados da pesquisa, 2019.

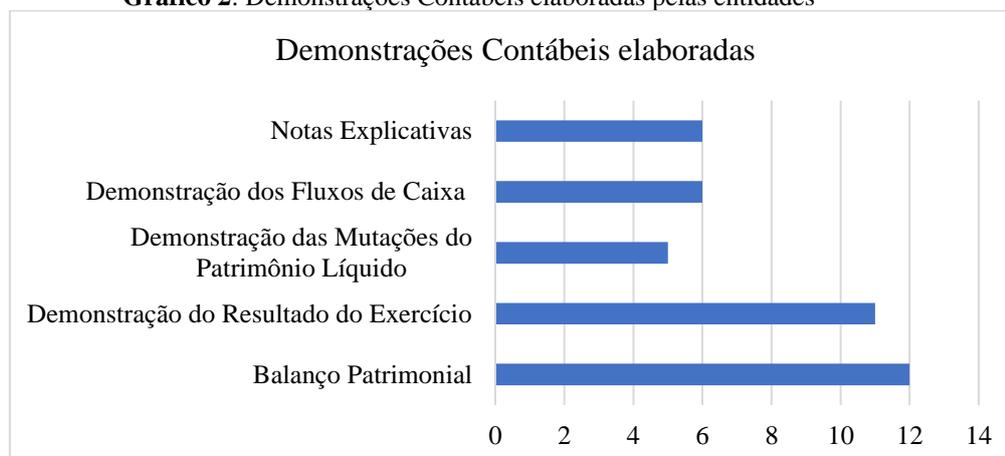
Outro fator que influencia nessa relação é a quantidade de filiais que a entidade possui, uma vez que a organização com mais filiais no estado é a que apresenta mais membros no conselho fiscal.

De acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade – Técnicas Gerais 26 (NBC TG 26), as demonstrações contábeis objetivam apresentar os resultados da atuação da administração, em face de seus deveres e responsabilidades na gestão diligente dos recursos que lhe foram confiados, sendo assim, fez-se necessário buscar a informação quanto os relatórios que são produzidos e a ITG 2002 (R1) instrui que as demonstrações contábeis, que devem ser elaboradas pela entidade sem finalidade de lucros são o Balanço Patrimonial, a Demonstração do Resultado do Exercício, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, a Demonstração dos Fluxos de Caixa e as Notas Explicativas, conforme é previsto na NBC TG 26 ou na seção 3 da NBC TG 1000, quando aplicável.

Desta forma, as entidades presentes na amostra foram questionadas quanto a elaboração destes relatórios e verificou-se que as demonstrações mais elaboradas no ano de 2016, são o Balanço Patrimonial e a Demonstração do Resultado do Exercício, uma vez que 100% produzem o Balanço patrimonial e 91,7% a Demonstração do Resultado do Exercício. Foi possível concluir também que apenas 50% delas elaboram as Notas explicativas, revelando uma deficiência no aspecto detalhamento da informação contábil que é produzida. É possível ainda perceber que quanto maior o alcance dessas organizações, maior é a quantidade dos relatórios contábeis elencados pela Instrução Normativa que são produzidos.

O Gráfico 2 demonstra de forma quantitativa quais são as demonstrações que são elaboradas e sua frequência, para o ano de 2016.

Gráfico 2: Demonstrações Contábeis elaboradas pelas entidades



Fonte: Dados da pesquisa, 2019.

É importante ressaltar que a frequência não altera quando se compara com o ano de 2017, quanto as práticas adotadas para o gerenciamento dos dados financeiros, e isso é perceptível ao longo de toda a pesquisa, denotando um vício, de forma negativa quando se trata de entidades que deixaram de elaborar algumas das demonstrações e positiva para aquelas que responderam positivamente para todas as demonstrações que são elaboradas,.

A importância não está apenas na elaboração das demonstrações, mas também na qualidade do que está sendo produzido, e para medir essa discordância com a Instrução Normativa que está sendo utilizada como parâmetro nessa pesquisa, foi realizado questionamentos quanto a nomenclatura para alguns termos presentes nestas peças contábeis, uma vez que para o setor que está em foco nesta análise, exige-se uma distinção dos demais setores que a contabilidade abrange.

Cerca de 75% das entidades adotam a nomenclatura específica (*Superávit* ou *Déficit*) para designar o lucro ou prejuízo do exercício na Demonstração do Resultado do Exercício, Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido e a Demonstração dos Fluxos de Caixa. Nos fazendo concluir que no que diz respeito a correta utilização dos termos está num nível elevado de adoção ao que é solicitado pela norma.

Ainda se referindo a qualidade da informação contida nos relatórios contábeis ao serem indagados quanto as informações de gratuidade concedidas e serviços voluntários obtidos e sua divulgação em Notas Expectativas por tipo de atividade, apenas 33% responderam que faziam esta segregação e isto está diretamente atrelado com o fato de que apenas 50% divulgam, de fato, as Notas Explicativas, isto implica dizer que, das entidades que divulgam esse relatório, cerca de 66% fazem essa separação, concluindo que é razoável o grau de aderência.

A Constituição Federal de 1988 em seu Art. 150, inciso VI, alínea c, que dispõe sobre as limitações do poder de tributar, institui que as entidades sem finalidade lucros ficam resguardada quanto a cobrança de tributos, ou seja, considera imune a instituição de educação ou de assistência social que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado.

Uma vez que é garantida sua imunidade fiscal, a Lei 9.532/1997 estabelece condições para que estas estejam aptas a gozar deste benefício, as condições estão dispostas em seu Art. 12, parágrafo 2º, e entre elas estão: a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados; b) aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais; f) recolher os tributos retidos sobre os rendimentos por elas pagos ou creditados e a contribuição para a seguridade social relativa aos empregados, bem assim cumprir as obrigações acessórias daí decorrentes;

A Lei nº 9.715/1998, que dispõe sobre as contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP (Art. 2º) e a Medida Provisória Nº 2.158-35 de agosto de 2001 (Art. 13º), estabelece que as instituições de educação e de assistência social e instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações devem recolher com base na folha de salários à alíquota de 1% a contribuição para o referido tributo.

Desta forma, o instrumento de coleta buscou investigar quanto ao cumprimento destas obrigações, no Quadro 1 é possível identificar sobre as obrigações acessórias que são cumpridas pelas entidades que compõe a amostra.

Quadro 1: Obrigações Acessórias elaboradas pelas entidades

QUESTÃO	Sim	Não	Não sei responder no momento	Prefiro Não Responder
Quanto a COFINS - Contribuição para Financiamento da Seguridade Social, as receitas não próprias são calculadas com a alíquota de 3%?	66,70%	25%	8,30%	0%
Quanto ao Programa de Integração Social (PIS) e Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP) com base na folha de salários, a alíquota utilizada é 1%?	66,70%	25%	8,30%	0%
A RAIS - Relação Anual de Informações Sociais é elaborada pela organização?	75%	8,30%	16,70%	0%
O E-social é elaborado pela organização?	83,30%	8,30%	8,30%	0%
A ECF - Escrituração Contábil Fiscal é elaborada pela organização?	66,70%	25%	8,30%	0%
É elaborada a DCTF - Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais. (referente ao mês de dezembro de cada ano-calendário, na qual deverá indicar os meses em que não teve débitos a declarar)?	83,30%	0%	16,70%	0%

Fonte: Dados da pesquisa, 2019.

Quanto ao cumprimento do que diz o Art. 12º, alínea a da Lei 9.532/1997, anteriormente citados, os resultados obtidos referentes a remuneração ou gratificação dos dirigentes mostram que cerca de 41,7% dos respondentes afirmaram que não recebem, enquanto outros 41,7% responderam positivamente e ainda 16,7% não souberam responder.

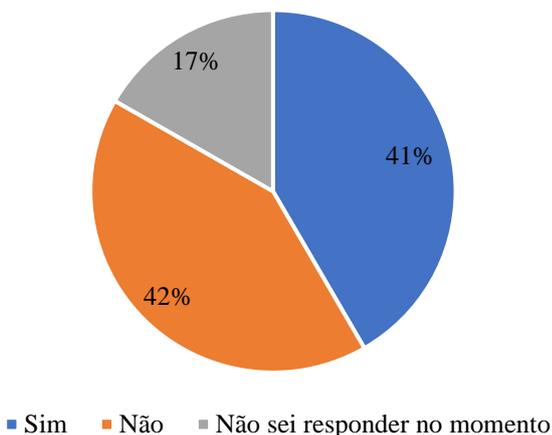
A porcentagem que se refere aos dirigentes que recebem algum tipo de remuneração ou gratificação por parte da entidade ao qual está vinculada, embora discorde o que diz o artigo em questão se dá devido ao marco regulatório das organizações da sociedade civil, através da Lei 12.868/2013, que de acordo com Storto e Reicher (2014), possui como um dos principais pontos as alterações legislativas no tocante a remuneração de dirigentes e chamam atenção pela importância e por atenderem demandas históricas das OSCs.

Na visão de Storto e Reicher (2014, p. 30), não existe base legal apontando proibição de os trabalhadores que são dirigentes em organizações sem fins lucrativos obterem retorno laboral na forma de remuneração, “o que seria uma afronta ao direito social do trabalhador, previsto nos artigos 6º e 7º da Constituição Federal. O que existe é o estabelecimento de

condições e consequências às organizações que optarem por remunerar seus dirigentes”, pois tal ação a descaracteriza de ser do Terceiro Setor e gozar de imunidades e isenções tributárias.

Gráfico 3: Percentual de membros da diretoria que são remunerados

Remuneração ou gratificação de dirigentes



Fonte: Dados da pesquisa, 2019.

Por fim, a última parte do instrumento de coleta visou entender mais sobre as práticas contábeis voltadas para o reconhecimento, mensuração e divulgação das informações contábeis. Para Silva (2004), a contabilidade, como ciência social da informação e mensuração pode dar sua contribuição de forma definitiva, sendo assim a conformidade das práticas de mensuração, reconhecimento e divulgação com o que é exigido por lei ou instruído pelos órgãos reguladores do setor, desempenham um grande papel e que impactam diretamente na estrutura do terceiro setor, uma vez que como afirmado anteriormente a contabilidade se faz essencial para a manutenção e evolução dessas organizações. O Quadro 2 traz as respostas obtidas quando realizadas indagações a respeito desses aspectos, com base nas 12 organizações pesquisadas.

Quadro 2: Práticas contábeis voltadas para o reconhecimento e mensuração

QUESTÃO	Sim	Não	Não sei responder no momento
Receitas e despesas são reconhecidas mensalmente pelo regime de competência?	91,70%	8,30%	0%
Doações e Subvenções para custeio e investimento são reconhecidas como Receita no resultado?	33,30%	25%	41,70%
Evidenciam-se receitas e despesas (com ou sem gratuidade) segregadas por atividade?	66,70%	25%	8,30%
Registra-se a subvenção, contribuição para custeio e investimento, isenção, incentivo fiscal em conta do passivo até o reconhecimento no resultado?	33,30%	41,40%	25%

Receitas e despesas para aplicação específica (doação, contribuição, convênio, parceria, auxílio e subvenção através de convênios, editais, contratos, termos de parcerias e outros instrumentos) são reconhecidas em contas próprias, segregadas das demais contas da entidade?	33,30%	41,40%	25%
Reconhece-se de forma segregada os benefícios concedidos a título de gratuidade, colocando em destaque os que serão utilizados para prestação de contas ao governo?	33,30%	41,40%	25%
Constitui provisão para perdas esperadas?	41,70%	58,30%	0%
Incorpora o superávit ou déficit ao Patrimônio Social da entidade?	75%	16,70%	8,30%
Reconhece a gratuidade por meio da prestação de serviços pelo valor efetivamente praticado?	41,30%	33,30%	25%
Segrega os registros contábeis de forma que se permita obter a apuração das informações para prestação de contas aos órgãos governamentais e usuários externos?	58,30%	25%	16,70%
Reconhece a dotação inicial de recursos pelo instituidor/fundador em ativos monetários como doação patrimonial, com reconhecimento em conta do Patrimônio social?	33,30%	16,70%	50%
Reconhece o trabalho voluntário pelo valor justo da prestação do serviço, mesmo não havendo desembolso financeiro?	33,30%	16,70%	50%

Fonte: Dados da pesquisa, 2019.

Ainda para Silva (2014), é importante que sejam observados os princípios fundamentais da contabilidade, pois estes imprimem consistências aos demonstrativos contábeis, tornando possível a sua análise por outras pessoas. Portanto, ao serem reconhecidas pelo regime de competência as receitas e despesas que compõe do exercício social da entidade, atendem diretamente as normas da contabilidade. Cerca de 91,70% das entidades pesquisadas afirmaram que fazem o reconhecimento mensal das suas receitas e despesa baseando-se no princípio da competência, denotando assim, comprometimento nesse aspecto fundamental para a ciência contábil.

Continuando a leitura dos dados a respeito da mensuração dos fatos contábeis, apenas 33,30% das entidades reconhecem Doações e Subvenções para custeio e investimento são reconhecidas como Receita no resultado e 33,30% registram a subvenção, contribuição para custeio e investimento, isenção, incentivo fiscal em conta do passivo até o reconhecimento no resultado, de modo que 66,70% evidenciam-se receitas e despesas, com ou sem gratuidade, segregadas por atividade.

É importante destacar que apenas 5 das entidades pesquisadas reconhecem receitas e despesas para aplicação específica (doação, contribuição, convênio, parceria, auxílio e

subvenção através de convênios, editais, contratos, termos de parcerias e outros instrumentos) em contas próprias, segregadas das demais contas da entidade, correspondendo a 33,30% da amostra. Outro ponto importante está na incorporação do superávit ou déficit ao Patrimônio Social da entidade, onde 75% delas afirmaram que fazem a incorporação e ainda 58,30% afirmam que segregam os registros contábeis de forma que se permita obter a apuração das informações para prestação de contas aos órgãos governamentais e usuários externos.

Considerações Finais

Esta pesquisa teve por objetivo identificar o grau de aderência as normas e práticas contábeis de Organizações Não Governamentais pernambucanas onde os dados coletados para análise foram obtidos através da aplicação de um questionário elaborado por pesquisadores da área da Universidade Federal de Pernambuco e adaptado de acordo com as especificidades do objetivo deste.

Após as análises, é possível concluir que é notória a influência do porte das entidades do terceiro setor no seu grau de atendimento as normas que regem esse setor específico da sociedade, principalmente quando se trata da Instrução Normativa Geral 2002 (R1), muito devido, a estrutura que essas entidades possuem. A tendência é que quanto mais estrutura, no tocante a administração e quantidade de membros a entidade possui, percebe-se que maior é o refinamento dos dados contábeis que são produzidos pela, e conseqüentemente a adequação a norma reguladora.

A pesquisa demonstrou que as entidades estudadas não aderem em sua totalidade ao que é estabelecido pela ITG 2002 (R1), e em sua maioria apresentam um grau intermediário quanto ao cumprimento dela, e ainda que nenhuma organização conseguiu atingir um nível de aderência integral da norma. Esses dados acendem um alerta para a parcela da sociedade que compõe o setor, pois, como foi debatido durante este trabalho, a contabilidade exercer um papel de extremamente importância para a manutenção dele, principalmente no que concerne a captação de recursos financeiros e obtenção de benefícios fiscais do governo.

Como limitação do estudo, destaca-se a quantidade de organizações não governamentais que foram estudadas, e isso se deu devido à dificuldade na contatação delas. Sendo assim, apesar de refletir fidedignamente a realidade das entidades do terceiro setor localizadas no estado de Pernambuco, entende-se que com uma amostra ainda maior o grau de precisão certamente tende a ser maior também.

Desta forma, sugere-se que em estudos futuros seja ampliado o número de organizações para compor a amostra pesquisada e também o estudo da viabilidade para a ampliação abrangência territorial da pesquisa, podendo, por exemplo, ser analisado o nível de aderência a ITG 2002 (R1) no estado do nordeste.

Referências

ARAÚJO, O. C. **Contabilidade para Organizações do Terceiro Setor**. 1 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

BRASIL. (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 12 dez. de 2019.

_____. (2002). **Código civil brasileiro**. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9715.htm. Acesso em: 12 dez. de 2019.

_____. (2001). **Medida Provisória nº 2.158-35**. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/MPV/2158-35.htm. Acesso em: 13 dez. de 2019.

_____. (2002). **Código civil brasileiro**. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19790.htm. Acesso em: 12 dez. de 2019.

BRITO, P. P.; OLIVEIRA, M. C.; LUCA, M. M. M.; MARTINS; S. M. S.; OLIVEIRA, B. C. A utilização dos demonstrativos contábeis como instrumento de apoio a gestão nas organizações não governamentais: um estudo de caso no estado do Ceará. **Revista Alcance**, v. 15, n. 1, jan./abr., p. 61-80, 2008.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Interpretação Técnica Geral 2002**. Disponível em: [http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2015/ITG2002\(R1\)](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2015/ITG2002(R1)). Acesso em: 20 ago. de 2019.

CUNHA, P. R.; RENGEL, S.; KLANN, R. C.; SCARPIN, J. E. Procedimentos de auditoria aplicados pelas empresas de auditoria independente de Santa Catarina em entidades do terceiro setor. **RCO – Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 4, n. 10, p. 65-85, 2010.

DALFOVO, M. S.; LANA, R. A.; SILVEIRA, A. Métodos quantitativos e qualitativos: um resgate teórico. **Revista Interdisciplinar Científica Aplicada**, v. 2, n. 4, p. 1-13, 2008.

DEWES, J. O. **Amostragem em Bola de Neve e Respodent-Driven Sampling**: uma descrição dos métodos. (Monografia em Estatística) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2013.

GOLLO, V.; SCHULZ, S. J.; ROSA, F. S. Evidenciação contábil em entidades brasileiras de terceiro setor: adequação às normas brasileiras de contabilidade. **ConTexto**, v. 14, n. 27, mai./ago, p. 104-116, 2014.

IBGE. **As Fundações Privadas e Associações sem Fins Lucrativos no Brasil – FASFIL**. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/estatisticas/economicas/outras-estatisticas-economicas/9023-as-fundacoes-privadas-e-associacoes-sem-fins-lucrativos-no-brasil.html?edicao=24159&t=destaques>. Acesso em: 20 ago. de 2019.

MAÑAS, A. V.; MEDEIROS, E. E. Terceiro setor: um estudo sobre a sua importância no processo de desenvolvimento socioeconômico. **Perspectivas em Gestão & Conhecimento**, v. 2, n. 2, jul./ dez., p. 15-29, 2012.

MIRANDA, L. C; OLIVEIRA, I. M. S.; FEITOSA, A. B.; RODRIGUES, R. N. Prestação de contas das organizações não governamentais brasileiras: uma investigação sobre terminologia contábil. **Revista Universo Contábil**, v. 5, n. 1, jan./mar., p. 22-37, 2009.

OLIVEIRA, I. M. S. **Uma investigação sobre a prestação de contas das entidades do terceiro setor brasileiro**. (Dissertação de Mestrado em Contabilidade) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2009.

PIZA, S. C. T.; M. E. 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 (online)**, v. 17, n. 3, 78-97, 2012.

PORTULHAK, H.; DELAY, A. J.; PACHECO, V. Prestação de contas por entidades do terceiro setor e seus impactos na obtenção de recursos: um olhar sobre o comportamento dos doadores individuais. **Pensar Contábil**, v. 17, n. 64, set./dez., p. 39-47, 2015.

SEBRAE. **Tudo Sobre Organizações Não Governamentais (ONGs)**. Disponível em: <http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/artigos/artigos/home/o-que-e-uma-organizacao-nao-governamental-ong,ba5f4e64c093d510VgnVCM1000004c00210aRCRD>. Acesso em : 16 set. de 2019.

SILVA, P. K. F.; CORREIA, J. J. A; LIMA, A. C. S.; SILVA, F. E. A.; MIRANDA, L. C. Práticas contábeis adotadas por entidades do terceiro setor: uma análise junto a templos religiosos de Pernambuco à luz da ITG 2002. **Revista Evidenciação Contábil & Finanças**, v. 5, n. 3, set./dez., p. 123-139, 2017.

SILVA, F. S. Normas e práticas contábeis aplicadas ao terceiro setor. **Revista Unb Contábil**, v. 7, n. 2, p. 113-125, 2004.

SLOMSKI, V.; REZENDE, A. J.; CRUZ, C. V. A.; OLAK, P. A. **Contabilidade do Terceiro Setor**: uma abordagem operacional aplicável às associações, fundações, partidos políticos e organizações religiosas. São Paulo: Atlas, 2012.

STORTO, P. R; REICHER, S. C. Elementos do direito do terceiro setor e o marco regulatório das organizações da sociedade civil. **Revista Pensamento & Realidade**, v. 29, n. 2, p. 19-43, 2014.

TONDOLO, R. R. P.; TONDOLO, V. A. G.; CAMARGO, M. E.; SARQUIS, A. B. Transparência no terceiro setor: uma proposta de construto e mensuração. **Espacios Públicos**, v. 19, n. 47, set./dez., p. 7-25, 2016.

ZITTEI, M. V. M.; POLITELO, L.; SCARPIN, J. E. Nível de evidenciação contábil de organizações do terceiro setor. **Administração Pública e Gestão Social**, v. 8, n. 2, abr./jun., p. 85-84, 2016.



Como citar este artigo (Formato ABNT):

ALMEIDA, Paulo Giovane Ximenes Bandeira de; CORREIA, José Jonas Alves; AMURIM, Aldir Dias de; GOMES FILHO, Antoniel dos Santos. Aderência às Normas e Práticas Contábeis no Terceiro Setor: Análise de Entidades Pernambucanas. **Id on Line Rev.Mult.Psic.**, Outubro/2020, vol.14, n.52, p. 765-784. ISSN: 1981-1179.

Recebido: 19/10/2020;

Aceito: 28/10/2020.