



**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE GOIÁS - PUC GOIÁS**  
**PRÓ-REITORIA DE GRADUAÇÃO**  
**ESCOLA DE GESTÃO E NEGÓCIOS**  
**CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**ALESSANDRA DE MORAIS CUNHA**

**A UTILIZAÇÃO DA CONTABILIDADE PELAS ENTIDADES DO TERCEIRO**  
**SETOR: desafios e conformidade.**

**GOIÂNIA**

**2021/2**

## **A UTILIZAÇÃO DA CONTABILIDADE PELAS ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR: desafios e conformidade.**

Alessandra de Morais Cunha

Marcos Vinícius Fancelli

**RESUMO:** Este trabalho tem como tema A utilização da contabilidade pelas entidades do terceiro setor, tendo como objetivo geral a compreensão e verificação da conformidade de acordo com a norma ITG 2002 (R1). O terceiro setor é de extrema importância, além da geração de mão de obra voluntária, ele ajuda a desenvolver uma sociedade, com educação, moradia, alimentação, cultura e saúde. A contabilidade entra com o papel de trazer transparência, gestão e controle as entidades sem finalidades lucrativas, através dela é entregue a população dados e informações da entidade, detalhando e provando que suas receitas estão sendo utilizadas com o objetivo proposto, assim adquirindo maior confiança e conseguindo mais doações. A metodologia aplicada recorreu de pesquisa bibliográfica feita em literatura específica em livros e artigos relacionado ao tema. Houve também pesquisas feitas em leis, Código de Ética do Profissional Contábil, normas do Conselho Federal de Contabilidade e em legislação vigente. Os resultados estão apresentados por tipo de conformidade ao demonstrativo analisado. Foram analisadas duas instituições entre associações e fundações. Os resultados sugerem um nível parcial de conformidade das demonstrações contábeis, assim confirmando a necessidade destas entidades de aprimorar a transparência quanto à utilização das normas específicas relacionadas ao terceiro setor.

**PALAVRAS-CHAVE:** Terceiro Setor; Evidenciação Contábil; Normas Brasileiras de Contabilidade.

## **THE USE OF ACCOUNTING BY THIRD SECTOR ENTITIES: challenges and compliance.**

**ABSTRACT:** This work has as its theme The use of accounting by third sector entities, with the general objective of understanding and verifying compliance in accordance with the ITG 2002 (R1) standard. The third sector is extremely important, in addition to generating voluntary labor, it helps to develop a society, with education, housing, food, culture and health. Accounting plays the role of bringing transparency, management and control to non-profit entities, through which data and information of the entity is delivered to users and population, detailing and proving that its revenues are being used for the proposed purpose, thus acquiring more trust and getting more donations. The applied methodology resorted to bibliographic research carried out in specific literature in books and articles related to the topic. There were also surveys carried out on laws, the Code of Ethics for Accounting Professionals, rules of the Federal Accounting Council and on current legislation. The results are presented by type of conformity to the analyzed statement. Two institutions between associations and foundations were analyzed. The results suggest a partial level of compliance of the financial statements, thus confirming the need for these entities to improve transparency regarding the use of specific standards related to the third sector.

**KEY WORDS:** Third sector. Accounting Disclosure. Brazilian Accounting Standards.

## 1. INTRODUÇÃO

Entidades sem fins lucrativos surgem em uma sociedade com a finalidade de transformação social, arrecadando doações para realizar suas ações sociais, sendo assim de grande importância para uma sociedade, ajudando não só de forma material, com doações, mas também com carinho, atenção, tempo e conhecimentos. Elas exercem trabalhos voltados à alimentação, saúde, educação, cultura, desenvolvimento profissional e outros. Além disso, incentivam o voluntariado e o amor ao próximo.

Na maioria das vezes, essas organizações nascem informalmente, apenas com o propósito de ajudar e dar início aos projetos sociais e culturais, porém, conforme a entidade vai crescendo e se desenvolvendo, surge a necessidade de se regularizar, para alugar um espaço ou contratar funcionários, por exemplo, ou até mesmo conseguir mais doações e credibilidade perante a sociedade.

Zainon et al (2012) e Gandía (2011) afirmam que as doações arrecadadas são influenciadas pelo nível de transparência; porém, conforme conclusão, a maioria das entidades de empresas analisadas por eles não possuía como prática a divulgação de suas demonstrações contábeis e a prestação de contas à comunidade.

Uma das responsabilidades perante a sociedade de uma entidade sem fins lucrativos é a prestação de contas para a população, por apresentarem um papel social (COSTA et al., 2011). Além disso, as demonstrações contábeis devem estar em conformidade com a norma ITG 2002 – R1 de 21 de agosto de 2015, atendendo os critérios e exigibilidades contábeis e fiscais.

Neste contexto, o presente estudo busca responder a seguinte questão: De que forma a contabilidade pode contribuir em uma instituição do Terceiro Setor? Diante dessa questão proposta, a pesquisa tem como objetivo geral identificar o nível de adequação de duas associações atuantes no sertão nordestino, no que tange ao cumprimento das NBCs.

Para tanto, tem-se como objetivos específicos: 1) Identificar as entidades de terceiro setor associadas ao atendimento da população do sertão nordestino; 2) Analisar as demonstrações contábeis destas organizações; e 3) Verificar o nível de conformidade contábil destas entidades no que tange a norma ITG 2002 – R1

Este estudo está dividido em seis seções: a introdução sendo a primeira, na segunda seção é abordado os conceitos necessários para o desenvolvimento do estudo e são apresentados estudos sobre o tema; a terceira seção traz os estudos correlatos usados

como apoio para fazer esse trabalho, na seção 4 é apresentado à descrição dos procedimentos metodológicos desenvolvidos no estudo; na seção seguinte apresentam-se as análises dos resultados; por fim, na seção 6 são mostradas as considerações finais da pesquisa.

## **2-REFERENCIAL TEÓRICO**

Esta seção aborda inicialmente sobre a ineficácia do governo e o conseqüente surgimento das entidades sem fins lucrativos, além da evidência contábil no terceiro setor e normas brasileiras em entidades sem fins lucrativos. Por fim são apresentados estudos relacionados ao tema proposto.

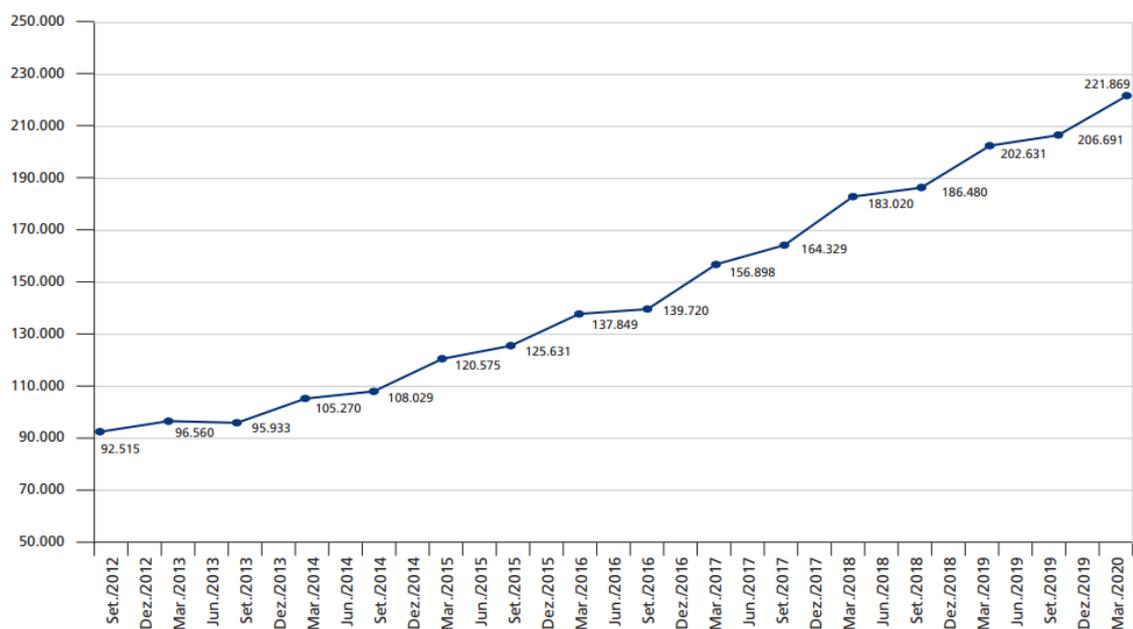
### **2.1 - A INEFICÁCIA DO GOVERNO NO ATENDIMENTO À POPULAÇÃO E O SURGIMENTO DAS ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS**

Através de manifestações, lutas e atos de resistência os direitos humanos foram surgindo, sendo construídos através de contextos históricos e políticos e moldados a necessidade de cada época. É durante a década de 90 que as organizações do terceiro setor ganham uma maior percepção, através das Organizações Não Governamentais (ONGs), como o Greenpeace. Conforme Panceri (2002, p.30), as ONGs surgem como alternativas de assistência social, propondo soluções na transformação da sociedade. Devido a isso, começou se a criar alguns documentos para apresentar e garantir esses direitos. Um dos principais para o Brasil é a Constituição de 1988, a qual cita diversas garantias a população.

De acordo com o Art.3 ° da Constituição de 1988, entre os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil está o da erradicação da pobreza e da marginalização, além da redução das desigualdades sociais e regionais. Porém, a realidade que se vê em jornais e nas ruas é cada vez o agravamento dessas situações, o número de moradores de ruas e pessoas vivendo em situações precárias só aumenta a cada dia, principalmente com a pandemia do COVID-19 em 2021, conclusão feita pelo Pnud (Programa das Nações Unidas para o desenvolvimento), que divulgou o Relatório Regional de Desenvolvimento Humano para a América Latina e o Caribe, com vários dados comprovando e explicando como a crise sanitária do coronavírus tem desencadeado crises econômicas e sociais.

Em uma entrevista feita a Fio Cruz de Brasília, Marcelo Pedra, um psicólogo sanitariano apresentou alguns dados de uma pesquisa feita pela Prefeitura do Rio de Janeiro em 2020, em que 31% das pessoas estão nas ruas há menos de um ano, sendo 64% por perda de trabalho, moradia ou renda. Sendo que, 42,8% sairiam das ruas se tivessem um emprego. Ele apresentou dados de cadastro de serviços do Sistema Único de Saúde Brasileiro que mostram que teve um aumento de 35% das mulheres em situação de rua. (Nathália Gameiro, 2021). De acordo com dados da Sociedade Brasileira de Solidariedade (2020), conforme mostra o gráfico 1, o aumento de pessoas morando nas ruas de setembro de 2012 até março de 2020 foi de 139%.

Gráfico 1 – Número estimado de pessoas em situação de Rua no Brasil (set./2012-mar./2020)



Fonte: Sociedade Brasileira para a Solidariedade (2020)

Além disso, O Brasil está entre os dez países mais desiguais do mundo, afirma o sociólogo Luis Henrique Paiva, coordenador de estudos em seguridade social do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea). O Brasil apresenta 0,539% pelo índice de Gini, com base em dados de 2018. Sendo assim, está enquadrado entre os dez países mais desiguais do mundo, ele é mais desigual que Botsuana, com 0,533% pelo índice de Gini, pequeno país vizinho à África do Sul com pouco mais que dois milhões de habitantes (Cintia Sasse, 2021).

Luísa Cardoso Guedes de Souza, economista e doutora em demografia, citou alguns dados e cálculos, em uma entrevista, em que foi calculado que em 2019, antes da pandemia, a taxa de extrema pobreza no Brasil era de 6,6%, o que representa 13,9 milhões de pessoas. Já a taxa de pobreza era de 24,8%, afetando assim 51,9 milhões de pessoas, esse percentual é baseado no valor médio estabelecido para o auxílio emergencial de 2021, de R\$250,00, sendo assim a taxa de extrema pobreza nesse ano deverá ser de 9,1% e de pobreza 28,9%. Logo, após um ano de pandemia, temos um acréscimo de aproximadamente 9 milhões de brasileiros em situação de pobreza e insegurança alimentar. (Correio Braziliense, 2021)

O Governo possui alguns programas para tentar amenizar essa situação, como o Bolsa Família, Auxílio Emergencial e criação de Centros de Acolhimento, porém é tratado a consequência do problema e não a causa, fazendo com que cada vez a alta inflação, crises políticas e sanitárias elevem o percentual de pobreza no Brasil. Assim sendo, com o aumento de moradores de rua e pessoas em situação de pobreza conforme os dados levantados aumenta a necessidade de buscar alternativas para atendimento a essa população. Surgindo assim pessoas, ou grupos solidarizando com essa população e disponibilizando recursos para eles, agindo em prol do bem público (ALMEIDA, 2007) e satisfazendo as necessidades e direitos pessoais básicos, além de desenvolvimento cultural e artístico (CAMPOS et al., 2014).

O Terceiro Setor surgiu devido à necessidade de prestar assistência social às pessoas de baixa renda. Desde o período da colonização portuguesa e também durante o império brasileiro, já era exercido essa assistência por instituições e associações filantrópicas ligadas à Igreja Católica. Estas associações eram chamadas de “Santa Casa”, sendo colégios católicos, asilos e hospitais, visto que o desenvolvimento do setor voluntário, sempre foi ligado aos valores religiosos (COELHO, 2000, p. 31).

Em 1543 foi criada e inaugurada por Braz Cubas a Santa Casa de Misericórdia na cidade de Santos. Esse episódio marcou o início do voluntariado no Brasil. Pode ser que, em função disso, o voluntariado seja relacionado à área espiritual, uma vez que essas atividades eram conduzidas pelos padres e freiras. (Santos 2012, p .133)

## 2.2- ORGANIZAÇÕES DO TERCEIRO SETOR

Existem três setores dentro de uma sociedade, o Estado sendo o primeiro setor, as organizações privadas ou de mercado atuando como segundo setor e por fim as entidades sem fins lucrativas, consideradas terceiro setor. (CUNHA; MATIAS-PEREIRA, 2012; CAMPOS *et al.*, 2014).

O termo Terceiro Setor foi utilizado pela primeira vez na década de 1970, nos Estados Unidos e a partir da década de 1980, os pesquisadores europeus passaram a usá-lo também. Já no Brasil, o Terceiro Setor deu seu início como reação ao autoritarismo de Estado e em busca da reestruturação da democracia no país a partir da década de 1970. Porém, o fortalecimento da sociedade civil começou devido à fragilidade dos seus laços com o Estado. A partir do final da década de 1980 e do início da década de 1990, que o termo Terceiro Setor passou a se tornar comum entre os teóricos da reforma do Estado no Brasil. O termo foi usado para descrever um conjunto de entidades da sociedade civil de finalidade pública, mas sem fins lucrativos. (XAVIER, 2012, p.14).

Apesar da luta e do surgimento desse setor em 1970, no Brasil só começou a ser valorizado em 1995, depois da Reforma do Estado, com o objetivo de discutir a busca pela eficiência e eficácia proporcionando benefícios as pessoas e famílias de baixa renda, como segurança, educação, saúde, transporte e outras intervenções necessárias à sociedade brasileira. (XAVIER, 2012, p.15).

De acordo com Fernandes (2007), os conceitos dessas organizações são baseados em duas negações. A primeira de que elas não fazem parte do governo logo não se confundem com o Estado. E a segunda, que não são geridas a partir da lógica de mercado, sendo que seus dirigentes, de um modo geral, prestam serviços voluntários, sem pagamentos salariais ou dividendos.

O Terceiro Setor é composto por ações públicas que saem do domínio estatal e passam a ser realizadas por organizações da sociedade civil. Como por exemplo, a prestação de serviços nas áreas de saúde, educação e bem estar social, além de defesa dos direitos de grupos específicos da população, como mulheres, negros e povos indígenas, ou de proteção ao meio ambiente, promoção do esporte, cultura, lazer, entre outros. (XAVIER, 2012, p.20).

Visto isso, constata-se a importância da existência das organizações do terceiro setor para a sociedade, considerando a ineficácia do poder público, em atender as necessidades básicas da população. De acordo com Torres *et. al.* (2011, p. 95) todas as

entidades e Organizações Não Governamentais (ONGs) devem se preocupar em direcionar sua prestação de contas, não somente aos órgãos regulamentadores e fiscalizadores, mas também a toda sociedade, através de relatórios de fácil entendimento para que todos possam ter a compreensão do assunto. Desse modo, pode-se afirmar ser a contabilidade, um poderoso instrumento de gestão, no processo de contabilização e administração de uma sociedade sem fins lucrativos.

### 2.3- A CONTABILIDADE PARA O TERCEIRO SETOR

As entidades do terceiro setor, sem fins lucrativos, legalmente passam a existir com o registro de seu ato constitutivo, ou seja, seu estatuto social, assim deve ser feito o registro civil das pessoas jurídicas em cartório assumindo assim uma forma jurídica podendo ser: associação, fundação, organização religiosa ou partido político (OLAK et al., 2008).

O Conselho Federal de Contabilidade (2008, p. 23) diz que as associações são pessoas jurídicas formadas pela união de pessoas, que se juntam para a realização de atividades não lucrativas. De acordo com o Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul (2016, p. 16), as fundações são as entidades sem finalidade lucrativa, podendo ser públicas ou privadas. São instituídas com a destinação de um patrimônio com a finalidade de servir a uma causa, podendo ser de fins religiosos, morais, culturais ou de assistência. Não é necessária que tenha a reunião de várias pessoas para constituí-la, como é nas associações. No caso das fundações públicas elas são organizações de personalidade jurídica, de direito público, criadas por autorização legislativa para o desenvolvimento de atividades de interesse público, como: educação, cultura, desenvolvimento de pesquisa, entre outras.

As organizações religiosas da mesma forma que as associações são formadas por pessoas jurídicas com propósitos em comum, sem objetivo de lucros, sendo assim a finalidade delas devem estar voltadas a religiosidade e direcionadas para o ofício da fé (BRASIL, 2015). Os partidos políticos precisam ter inscrição no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ), além de conta bancária especificamente para a campanha, extrato de conta bancária conciliados e notas explicativas com as justificativas pertinentes (BRASIL, 2015).

As Organizações Não Governamentais no geral são entidades privadas, sem fins

lucrativos, com o objetivo de acrescentar ou mesmo melhorar algo em uma determinada sociedade. Possuindo interesse público, com intuito de melhoria a alguma área da sociedade (SCHEID; MAFALDA; PINHEIRO, 2010). As ONGs estão diretamente ligadas ao Terceiro Setor e geralmente o termo é tratado de forma genérica para se referir a fundações e associações, Santos (2012, p. 151)

Conforme dito por Olak e Nascimento (2010) o terceiro setor tem como principais características:

1. O lucro não é sua razão de existir;
2. O seu objetivo é provocar mudanças sociais
3. Seu patrimônio pertence à sociedade, não tendo assim distribuição de lucros para seus membros ou mantenedores, tendo assim como principal fonte de recursos as doações, contribuições, subvenções e serviços comunitários.

As organizações do Terceiro Setor possuem várias obrigações contábeis, assim como as demais pessoas jurídicas. Logo esses deveres devem se constituir-se nas NBC – Normas Brasileiras de Contabilidade e suas interpretações técnicas, estabelecidas pelo Conselho Federal de Contabilidade. A Interpretação Técnica Geral - ITG 2002 (RI) estabelece algumas regras quanto ao objetivo, alcance da norma, reconhecimento, as demonstrações contábeis, contas de compensação e a divulgação de informações, tratando as das entidades sem fins lucrativos, em especial a organização isenta, imune de impostos e contribuições para a seguridade social.

De acordo com a ITG 2002 (RI), as demonstrações contábeis, que devem ser elaboradas pelas entidades do terceiro setor são: o Balanço Patrimonial, a Demonstração do Resultado do Período, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, a Demonstração dos Fluxos de Caixa e as Notas Explicativas.

O Balanço Patrimonial para Diniz (2015) é o principal demonstrativo contábil. É nele que estão representados os bens, direitos e obrigações das entidades, evidenciando assim a situação da entidade na data específica. A Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) é instituída pela Lei das Sociedades por Ações (Lei 6.404/76). De acordo com Matarazzo (2010), a finalidade dela é expressar os resultados de uma organização em um determinado período de forma esquemática.

Conforme Paes (2018) a Demonstração de Fluxos de Caixa (DFC), demonstra informações que possibilitam aos usuários verificar a liquidez das entidades. Todos os valores contidos na DFC são necessários para calcular a capacidade das disponibilidades de uma entidade, disponibilizando assim a viabilidade quanto aos

recursos presentes para as operações futuras. De acordo com Fernandes (2002) a Demonstração de Mutação do Patrimônio Líquido Social (DMPLS) mostra as mutações ocorridas nos resultados acumulados da entidade em determinado período, evidenciando os saldos do início do período e os acréscimos ou decréscimos, superávit ou déficit, assim como os ajustes ocorridos no Patrimônio Social da entidade.

Segundo Paes (2018) o uso das notas explicativas vem da necessidade de evidenciação das informações contidas nos demonstrativos. Visto que os usuários da contabilidade possuem objetivos distintos durante a verificação das demonstrações, sendo necessário notas que contribuam para melhor entendimento e interpretação dos documentos contábeis.

Para as entidades do Terceiro Setor, a contabilidade tem um papel tão importante quanto nas demais. Todas as suas movimentações também devem ser registradas e os demonstrativos são utilizados tanto pelos gestores e diretoria quanto pela sociedade e o governo, principalmente pela necessidade dessas organizações de prestar contas de forma transparente, contribuindo assim com a credibilidade das mesmas, visto que geralmente o patrimônio das entidades de terceiro setor é proveniente de doações, contribuições e subvenções (OLIVEIRA; DURÃS, 2014).

### **3- ESTUDOS CORRELATOS**

Cinthyia Soares (2019) fez um estudo sobre o papel da contabilidade para entidades do terceiro setor, tendo como objetivo levantar dados sobre a importância da contabilidade para essas organizações, apresentando assim as peculiaridades das instituições, além da legislação aplicada e os aspectos contábeis, ela também aplicou um questionário para um profissional contábil. Sua conclusão foi a de que através de demonstrativos que possibilitam aos usuários internos e externos avaliarem suas operações financeiras, é possível promover a credibilidade destas entidades, favorecendo diretamente a transparência e à prestação de contas.

Gabriela e Ana Tércia (2017) fizeram um estudo mais voltado à legislação, normas e demonstrações contábeis de uma entidade sem fins lucrativos, tendo como propósito identificação dos níveis de conformidade das demonstrações das organizações do terceiro setor do Rio Grande do Sul, em relação às normas brasileiras de contabilidade, apresentando como conclusão que ainda há muito a ser trabalhado para as

entidades alcancem um grau de evidenciação elevado e de conformidade com as normas, mas ainda não garante um nível ideal de transparência, pois está relacionado a fatores como fidedignidade, qualidade e clareza das informações disponibilizadas.

Alexandre, Deyvison e Luciene (2011) trouxeram em sua pesquisa fundamentos sobre contabilidade e transparência das demonstrações contábeis, com o objetivo de elaborar um diagnóstico sobre a prestação de contas, explicando sobre o uso da accountability que segundo Spinoza (2012), pode ser traduzido como controle, fiscalização, responsabilização, ou ainda prestação de contas, Além de falarem sobre a importância dos demonstrativos contábeis em organizações sem finalidade lucrativa, chegando à conclusão de que foi possível perceber que as entidades pesquisadas consideram a contabilidade muito importante para a prestação de contas, entretanto não mantém um controle rigoroso quanto à divulgação dessas informações seguindo as normas contábeis, o que faz com que não utilizem os benefícios que a contabilidade pode oferecer à sociedade através da evidenciação dos dados contábeis.

#### **4- ASPECTOS METODOLÓGICOS**

Com relação à perspectiva do problema caracteriza-se como pesquisa qualitativa, pelo fato de buscar equiparar as demonstrações contábeis com as normas brasileiras de contabilidade. A abordagem quantitativa de acordo com Beuren et al. (2013), deve ser aplicada em pesquisas descritivas que tem como finalidade explicar e classificar a relação entre variáveis e causa entre os fatos. Já a abordagem qualitativa explicada por Oliveira (2011, p.82) descreve a complexidade do problema, analisando assim não só entre as causas, mas entre si e com o todo.

Relacionado ao objetivo, que é determinar o papel da contabilidade aplicado ao setor público, foi realizado uma pesquisa bibliográfica, apresentando as principais obras que descrevem sobre a contabilidade no terceiro setor. Para Fonseca (2002, p. 32) isso é feito a partir do levantamento de referências teóricas, como livros, artigos científicos e páginas de web.

Quanto aos procedimentos, a pesquisa é documental, pois foram analisados o Balanço Patrimonial, as demonstrações do Superávit e Déficit da entidade, além de outras demonstrações contábeis da entidade Por 1 sorriso, da cidade de São Paulo, e da ONG Amigos do bem, atuando no sertão nordestino, as quais foram publicadas em seus websites. Esse tipo de pesquisa para Gil (2008, p. 51) é para materiais que ainda não

receberam uma análise, ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com o objetivo. A utilização de websites das empresas parte do pressuposto que o uso de ferramentas da internet é um dos meios mais adequados de se cumprir o princípio da transparência, sendo um dos pilares da entidade (AZEVEDO,2010, p. 78).

Foram escolhidas duas entidades que atuam no sertão nordestino para análise de suas demonstrações contábeis. A ONG por 1 sorriso se iniciou em 2016 com a missão de propagar saúde e bem estar através da odontologia e medicina humanizada, em regiões de vulnerabilidade social. Atuam em comunidades extremamente carentes e com pouco acesso à assistência, como populações ribeirinhas e indígenas, quilombolas, moradores do sertão nordestino, povoados em condição de miséria no continente africano e comunidades urbanas carentes como esclarecido em seu website.

A entidade Amigos do Bem começou seus trabalhos em 1993, liderado por Alcione Albanesi. Essa ONG atualmente é um dos maiores projetos sociais do Brasil, atendendo cerca de 75 mil pessoas no sertão de Alagoas, Pernambuco e Ceará. Eles promovem projetos de educação, geração de renda e acesso à água, moradia e saúde, como mostrado em seu relatório social, disponível no website da entidade.

As sociedades sem fins lucrativos têm a finalidade de levar mais dignidade a pessoas que estão em situações precárias, Modesto (1998). Esses projetos mudam vidas, transformam histórias, é muito importante que cada vez a área contábil seja usada como um instrumento de gestão por essas entidades, trazendo benefícios e transparência, conseguindo assim mais doações e a consequente melhoria e maior atendimento. Serão apresentados e analisados os dados das duas ONGs, com o propósito de comparar e verificar se os princípios contábeis estão sendo aplicados.

## **5 – RESULTADO E DISCUSSÃO**

Essa seção tem como objetivo apresentar a análise dos dados da pesquisa: Perfil das Entidades Seleccionadas; Análise do Balanço Patrimonial das Entidades; Análise da Demonstração do Superávit ou Déficit; Análise das Notas Explicativas e Verificação da Conformidade das normas contábeis.

### **5.1- PERFIL DAS ENTIDADES SELECIONADAS**

Essa subseção tem o propósito de apresentar as entidades seleccionadas e seu

comportamento perante o terceiro setor. As demonstrações analisadas das entidades são referentes ao ano de 2020.

A Organização Por 1 Sorriso, realiza apoio odontológico a pessoas de baixa renda, transformando não só um sorriso, mas também a vida e autoestima de várias pessoas. Visto isso, é necessário mão de obra voluntária especializada, além de equipamentos e um espaço para atendimentos e para guardar os equipamentos.

A ONG Amigos do Bem tem um impacto social, cultural e educacional gigante, em que 75 mil pessoas são atendidas mensalmente, 15 mil famílias e 140 povoados são atendidos no sertão nordestino, 2,5 milhões de quilos de alimentos arrecadados e distribuídos por ano, e 10,3 mil voluntários, além de prestar apoio educacional para crianças, adolescentes e jovens, profissional para os adultos, atendimento médico, entre outros. Uma instituição com essa magnitude deve apresentar uma demonstração contábil em conformidade com as normas contábeis, e possuir um controle muito grande, para administrar da melhor forma possível todos os recursos recebidos, ajudando o máximo de famílias.

## 5.2- ANÁLISE DO BALANÇO PATRIMONIAL DAS ENTIDADES

Na ONG Por 1 sorriso no seu Balanço Patrimonial falta segregação das contas contábeis, pois o mesmo apresenta uma estrutura totalmente sintética, não permitindo, assim, a apuração de melhores informações para a prestação de contas. Logo, a estrutura não está de acordo, além da conta de Lucros ou Prejuízos que está com a nomenclatura incorreta de acordo com a norma ITG 2002 – R1, devendo trocar para Superávit ou Déficit. O imobilizado precisa ser separado em dois grupos: bens com e sem restrição, o que não foi demonstrado nos seus relatórios, também não é apresentado nenhum capital social, ou no caso de entidades sem fins lucrativos, um Patrimônio Social.

Já na ONG Amigos do bem, a segregação de contas é feita corretamente, possibilitando uma visão mais analítica, pois enquanto na entidade anterior o ativo circulante era composto apenas pelo banco, nessa temos caixa e equivalentes, contas a receber, estoques, adiantamentos, créditos diversos, impostos a recuperar e despesas a apropriar. Para uma melhor análise poderia ter sido divididas as contas de adiantamento em a empregados ou a fornecedores, os créditos em mensalidades de terceiros, atendimentos realizados ou recursos de parcerias. Além de dividir a conta caixa e

equivalentes, em caixa e bancos com ou sem restrição e também os estoques podendo colocar produtos próprios para venda, produtos doados para venda, almoxarifado/material de expediente, entre outras divisões.

É feito no ativo não circulante a segregação da aplicação com ou sem restrição, ou seja, o que foi recebido de doação ou adquirido pela entidade seguindo de acordo com a ITG 2002 – R1, porém na conta de imobilizado faltou à divisão entre bens com e sem restrição, além de não apresentarem a conta de depreciação acumulada. Na conta de intangível não há divisão, podendo dividir entre direitos de uso de Softwares, direitos de autor e marcas ou outra nomenclatura adequada para a atividade e também não é apresentado à amortização acumulada.

O passivo circulante apresenta a estrutura correta de acordo com a norma, dividindo entre fornecedores, obrigações tributárias e trabalhistas, outras obrigações e projetos a realizar. O Patrimônio Líquido foi feito em conformidade com as exigências da ITG 2002 – R1, mostrando o Patrimônio Social e Superávit e Déficit do período. Lembrando que a entidade pode alterar ou incluir contas no Balanço Patrimonial para atender a necessidades da instituição.

### 5.3- ANÁLISE DA DEMONSTRAÇÃO DO SUPERÁVIT OU DÉFICIT

Na demonstração do superávit ou déficit, deve ser destacado informações de gratuidade concedidas e serviços voluntários obtidos. Analisando a conta de Receitas Operacionais, na ONG Por 1 Sorriso é apresentado apenas a receita com doações, já na instituição Amigos do bem além de doações, eles tiveram receitas com venda de mercadorias, por isso a necessidade de segregar a conta de estoques lá no Balanço Patrimonial, não foi apresentado os rendimentos financeiros, visto que nessa entidade foi observado a conta de aplicações financeiras. Nenhuma fez a divisão entre receitas com ou sem restrição.

Nos custos na ONG Por 1 Sorriso, foi apresentado a conta de depreciação/amortização, estando classificada erroneamente, pois deveria ser informada nas despesas operacionais, a qual dentro dela tem, também, a conta de custos operacionais, evidenciado os insumos, logo a estrutura está incorreta de acordo com a ITG 2002 – R1, na parte de despesas a entidade segregou bastante, permitindo uma análise completa. Na Organização Amigos do Bem o registro da apuração de custo é

feito corretamente, mostrando os custos das mercadorias vendidas, nas despesas faltou uma melhor evidenciação de quais eram as despesas, por exemplo, aluguel, salários, serviços gerais, impostos e taxas, algo que é muito importante na hora de uma análise das demonstrações contábeis e tomada de decisões.

A nomenclatura da conta de resultado na Instituição Por 1 Sorriso é feito de forma incorreta, devendo ser como na organização Amigos do Bem, chamada de Superávit ou Déficit do exercício.

#### 5.4- ANÁLISE DAS NOTAS EXPLICATIVAS

As Demonstrações Contábeis devem ser complementadas com as notas explicativas. Na ONG Por 1 Sorriso, não é apresentado em seu site as notas explicativas, mostrando apenas um relatório social, contendo o que foi gasto, onde e como. Além disso, nele é colocado todas as ações sociais, além da discriminação de receitas e parceiros, mas isso não substitui a importância do uso das notas explicativas.

Analisando as Notas Explicativas da instituição Amigos do Bem, é feito um contexto operacional da entidade, detalhando todas as situações. É discriminada a relação de tributos, além da relação de projetos a realizar, apresentado dados e valores. Também é feito a divisão das receitas recebidas e todas as despesas da entidade, além de aspectos fiscais, gerenciamento de riscos e contratação de seguros, estando totalmente de acordo com a norma ITG 2002 – R1

#### 5.5- ANÁLISE DA CONFORMIDADE AS NORMAS CONTÁBEIS.

Na norma ITG 2002 (R1), é visto sobre as demonstrações contábeis que uma entidade sem finalidade de lucros deve fornecer o Balanço Patrimonial, a Demonstração do Resultado do Período, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, a Demonstração dos Fluxos de Caixa e as Notas Explicativas, conforme previsto na NBC TG 26 ou na Seção 3 da NBC TG 1000.

No site da ONG Por 1 Sorriso, é disponibilizado o Balanço Patrimonial e a Demonstração de Resultado do Período, como descrito na parte de divulgação da norma, é necessário que as demonstrações sejam acompanhadas de notas explicativas, o que não é feito, porém apresentam um relatório detalhando todas atividades e serviços, além de parcerias e doações daquele ano, mas não foram divulgadas as relações dos

tributos, nem a evidenciação das receitas. Também não foi apresentado os critérios e procedimentos do registro contábil de depreciação, amortização. do ativo imobilizado e intangível, como marcas e patentes.

Já na sociedade Amigos do bem, eles apresentaram todas as demonstrações exigidas pela norma, realizadas pela Ernst & Young, uma auditoria externa, além de auditorias feitas por um Auditor Independente, no relatório estão presentes: O Balanço patrimonial, a Demonstração do superávit (déficit) do exercício, a Demonstração do resultado abrangente do exercício, a Demonstração das mutações do patrimônio líquido, a Demonstração do fluxo de caixa e as Notas explicativas às demonstrações financeiras.

Tabela I – ANÁLISE DA CONFORMIDADE ENTRE A ITG 2002 E AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DIVULGADAS

Demonstrações Contábeis	POR 1 SORRISO		AMIGOS DO BEM	
	Estrutura	Exigibilidade	Estrutura	Exigibilidade
Balanço Patrimonial	PARCIALMENTE	TOTALMENTE	PARCIALMENTE	TOTALMENTE
Demonstração do Resultado do Exercício	PARCIALMENTE	TOTALMENTE	PARCIALMENTE	TOTALMENTE
Demonstração de Fluxo de Caixa	NÃO ADESÃO	NÃO ADESÃO	TOTALMENTE	TOTALMENTE
Demonstrações das mutações do Patrimônio Líquido	NÃO ADESÃO	NÃO ADESÃO	TOTALMENTE	TOTALMENTE
Notas Explicativas	NÃO ADESÃO	PARCIALMENTE	TOTALMENTE	TOTALMENTE

Fonte: Autora

## 5.6 - DISCUSSÃO

Os estudos correlatos apresentaram os benefícios da utilização da contabilidade para entidades do terceiro setor, como a melhoria da gestão, além de um melhor embasamento na tomada de decisões e também o quanto isso contribui para a transparência da entidade, possibilitando um crescimento e confiança da população, assim conseguindo mais doações e mantenedores fiéis as organizações. E como mostrado na conclusão desses trabalhos, infelizmente ainda não é parte de um cenário real, a aplicação das normas contábeis de forma correta, logo a inconformidade das demonstrações contábeis com a norma é vista em grande parte das empresas, como as analisadas nesse trabalho. Percebe-se assim que mesmo com amostras diferentes das utilizadas pelos autores, chega-se a mesma conclusão.

## 6- CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo teve como objetivo identificar o nível de conformidade das demonstrações contábeis das entidades Por 1 Sorriso e Amigos do bem, no que tange às Normas Brasileiras de Contabilidade. Para isso buscou verificar os critérios da norma ITG 2002 – R1 apresentando sobre o conceito, conteúdo, estrutura e nomenclatura das demonstrações contábeis. Através disso foi criado um check list no qual foi trabalhado as demonstrações contábeis, contendo nessas demonstrações o Balanço Patrimonial, a Demonstração de Superávit e Déficit, Demonstração dos fluxos de Caixa, Demonstrações das Mutações do Patrimônio Líquido, e por fim suas Notas Explicativas, definindo os critérios: Parcialmente, Totalmente e não acordo adesão. É notável a dificuldade de se encontrar entidades sem fins lucrativos que publiquem seus relatórios contábeis.

A amostra do estudo foi composta por duas entidades que atendem o Sertão nordestino com seus trabalhos sociais. A adesão da evidenciação às normas brasileiras de contabilidade teve como resultado na ONG Por 1 sorriso não adesão na maioria de suas demonstrações e parcialmente nas restantes, um resultado inferior ao obtido pela Amigos do Bem, com parcialidade e totalidade de adesão. Os resultados da primeira instituição demonstram estar bem distante do ideal, pois, além da importância da prestação de contas, há as normas vigentes as quais determinam que os quesitos abordados neste trabalho devem ser atendidos por todas as empresas pertencentes ao terceiro setor. O resultado confirma a necessidade de que a primeira entidade deve aprofundar seus conhecimentos em relação à norma e de evoluir rumo a apresentar de fato uma transparência, seguindo as normas da contabilidade, melhorando assim não só seus relatórios para análise externa, mas também interna, visando atingir o princípio contábil da continuidade, ou seja, garantir que a empresa continuará no futuro com suas atividades, além de conseguir tomar decisões com um melhor embasamento.

Através do estudo percebe-se que ainda há muito a ser trabalhado para que a entidade Por 1 Sorriso alcance um grau de evidenciação elevado e de conformidade com as normas, porém a transparência também está relacionada a fatores como fidedignidade, qualidade e clareza das informações disponibilizadas, a qual é feita por um relatório social, bem detalhado, logo através dele as pessoas podem verificar a confiabilidade, faltando um complemento contábil e oficial. Já a ONG Amigos do bem, deve trabalhar alguns pontos levantados, para que assim fique totalmente de acordo com

a norma, mas ela está bem mais evoluída no processo de transparência. Portanto, tal pesquisa agrega tanto para o meio acadêmico, uma vez que demonstra com clareza os itens específicos para entidades de terceiro setor, abordados pelas normas, quanto para as entidades e seus profissionais de contabilidade, os quais podem ter as normas como base e ter conhecimento do impacto da evidenciação das mesmas para garantir transparência à sociedade.

Como sugestão de estudos futuros, tem-se que a amostra selecionada poderia ser ampliada, para as outras formas jurídicas do terceiro setor como igrejas, partidos políticos, além de outras associações e fundações.

## 7- REFERÊNCIAS

BENTO, G. D. **Contabilidade e Gestão no Terceiro Setor: um estudo bibliométrico em periódicos nacionais**. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Ciências Contábeis) - UFSC, 2010. Disponível em: [https://www.ucs.br/site/midia/arquivo/s/o\\_papel\\_das\\_org.pdf](https://www.ucs.br/site/midia/arquivo/s/o_papel_das_org.pdf). Acesso 24 de setembro de 2021.

BRASIL, 1988. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Presidência da República, 5 out. 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 25 set. 2021.

BRASIL, 2014. **Manual de Entidades Sociais**. Ministério da Justiça. 1ª edição. Brasília, 2014.

CFC, 2007. **Manual de procedimentos contábeis para fundações e entidades de interesse social**. 2a. ed. Brasília: CFC, 2007.

CRCRS, 2016. **Terceiro Setor: Guia de Orientação para o Profissional da Contabilidade**. Porto Alegre: CRCRS, 2016.

GAMEIRO, Nathália. **População em situação de rua aumentou durante a pandemia**. Fio Cruz, 8 jun. 2021. Disponível em: <https://www.fiocruzbrasil.fiocruz.br/populacao-em-situacao-de-rua-aumentou-durante-a-pandemia/>. Acesso em: 25 set. 2021.

MODESTO, Paulo. **Reforma do marco legal do terceiro setor no Brasil**. Revista de Direito Administrativo, v. 214, p. 55-68, Rio de Janeiro, 1998.

OLAK, Paulo Arnaldo; NASCIMENTO, Diogo Toledo. **Contabilidade para entidades sem fins lucrativos (Terceiro Setor)**. São Paulo: Atlas, 2010.

PAES, José Eduardo Sabo. **Fundações, Associações e Entidades de Interesse Social**. 11ª edição. São Paulo: Forense, 2021.

PANCERI, Regina. **Terceiro setor: a identificação das competências essenciais dos gestores de uma organização sem fins lucrativos**. Florianópolis, 2001. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção e Sistemas). Universidade Federal de Santa Catarina. Disponível em: < <https://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/80009/183386.pdf?sequence>>. Acesso em: 10 out. 2021.

RIBAS, Diego Adiers. **Contabilidade no terceiro setor: As particularidades da contabilidade no terceiro setor**. 2020. Disponível em: <https://blog.hyb.com.br/contabilidade-no-terceiro-setor>. Acesso em: 01 de outubro de 2021

SANTOS, Suely Xavier dos. **Organização do terceiro setor**. Natal: EdUnP, 2012. Disponível em: [https://conteudo.unp.br/ebooks\\_ead/Organizacao\\_no\\_Terceiro\\_Setor.pdf](https://conteudo.unp.br/ebooks_ead/Organizacao_no_Terceiro_Setor.pdf). Acesso em: 15 de setembro de 2021.

SASSE, Cintia. **Recordista em desigualdade, país estuda alternativas para ajudar os mais pobres**. Agência Senado, 12 mar. 2021. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/infomaterias/2021/03/recordista-em-desigualdade-pais-estuda-alternativas-para-ajudar-os-mais-pobres>. Acesso em: 14 set. 2021.

SILVEIRA, D.; BORBA, J. A. **Evidenciação contábil de fundações privadas de educação e pesquisa: uma análise da conformidade das demonstrações contábeis de entidades de Santa Catarina**. Revista Contabilidade Vista & Revista, v. 21, n. 1, p. 41-68, 2010.

SOUSA, Kelly. **As tendências do terceiro setor em 2020**. Disponível em: <https://ibgpbrasil.org/2020/01/13/tendencias-do-terceiro-setor-2020/>. Acesso em 18 de outubro de 2021.

SOUZA, Isabela. **O que são Direitos Humanos**. 4 dez. 2018. Disponível em: <https://www.politize.com.br/direitos-humanos-o-que-sao/>. Acesso em: 25 set. 2021.

SOARES, Cinthya. **O PAPEL DA CONTABILIDADE NO TERCEIRO SETOR: percepção de um profissional contábil no município de Itaituba-PA**. Disponível em: <http://www.faculdadedeitaituba.com.br/pdf.php?id=126&f=TCC%20FINAL%20CINTHYA.pdf>. Acesso em 24/10/2021.

TORRES et. al. **Accountability e Prestação de Contas das Organizações do Terceiro Setor: Uma Abordagem à Relevância da Contabilidade**. Sociedade, Contabilidade e Gestão, Rio de Janeiro, v. 6, n. 2, jul/dez, 2011.