

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE UBERLÂNDIA**  
**FACULDADE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**  
**GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**MARIANA IZIDRO DE PAIVA PEREIRA**

**ANÁLISE DA CONFORMIDADE DA PRESTAÇÃO DE CONTAS DAS ENTIDADES  
DO TERCEIRO SETOR AO MINISTÉRIO PÚBLICO PELO SICAP:  
Um estudo de caso de entidades da cidade de Uberlândia/MG**

**UBERLÂNDIA - MG**  
**DEZEMBRO DE 2019**

**MARIANA IZIDRO DE PAIVA PEREIRA**

**ANÁLISE DA CONFORMIDADE DA PRESTAÇÃO DE CONTAS DAS ENTIDADES  
DO TERCEIRO SETOR AO MINISTÉRIO PÚBLICO PELO SICAP:  
Um estudo de caso de entidades da cidade de Uberlândia/MG**

Artigo Acadêmico apresentado à faculdade de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Uberlândia, como para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

**Orientador: Prof. Dr. José Marcos da Silva**

**UBERLANDIA – MG  
DEZEMBRO DE 2019**

**MARIANA IZIDRO DE PAIVA PEREIRA**

**Análise da conformidade da prestação de contas das entidades do terceiro setor ao  
ministério público pelo SICAP: Um estudo de caso de entidades da cidade de  
Uberlândia/MG**

Artigo Acadêmico apresentado à faculdade de  
Ciências Contábeis da Universidade Federal de  
Uberlândia, como para a obtenção do título de  
Bacharel em Ciências Contábeis.

Banca de Avaliação:

---

Prof. José Marcos da Silva  
Orientador

---

(Modalidade *Blind Review*)

---

(Modalidade *Blind Review*)

**Uberlândia (MG), 01 de Dezembro de 2019.**

## RESUMO

Quando o assunto é a prestação de contas para fundações privadas, o SICAP – Sistema de Cadastro e Prestação de Contas é o primeiro nome a ser dissertado. Tal fama vem crescendo há muito tempo devido a sua estabilidade que faz com que ele seja um local seguro e transparente que possibilita ao Governo avaliar o que ocorre nas organizações sem fins lucrativos de direito privado. Tais organizações, que são classificadas juridicamente como de cunho e direito privados devem prestar conta por meio do SICAP, observando exigências estabelecidas pela norma ITG 2002 (R1) que dispõe sobre as entidades do terceiro setor. Dessa forma, essa pesquisa teve como objetivo analisar a conformidade da evidenciação das demonstrações contábeis das prestações de contas das entidades da cidade de Uberlândia de Minas Gerais dos anos de 2015, 2016 e 2017, obtidas por meio do Ministério Público. Para tanto, utilizou-se como parâmetro para análise o cumprimento da ITG 2002 em alguns quesitos estabelecidos por meio de *checklist*. A justificativa que permite a elaboração e o desenvolvimento desse trabalho é o fato de que muitas entidades privadas não compreendem como funciona o SICAP. Embora a maioria das entidades disponibilizem as demonstrações contábeis obrigatórias, os resultados indicaram que o nível de evidenciação não foi favorável para os itens analisados. Como, por exemplo, o índice de divulgação de gratuidades segregadas e o voluntariado foram divulgadas por menos da metade das entidades analisadas. De tal maneira, há necessidade de as entidades melhorarem o conteúdo das informações que são prestadas ao Ministério Público e aos demais usuários.

Palavras-chave: Terceiro Setor. Prestação de Contas. SICAP. Ministério Público.

## ABSTRACT

*When it comes to accountability for private foundations, SICAP - Registration and Accountability System is the first name to be disserted. Such fame has been growing for a long time because of its stability that makes it a safe and transparent place that enables the Government to assess what happens in private nonprofit organizations. Such organizations, which are legally classified as private and legal in nature, must be accountable through SICAP, complying with the requirements established by ITG 2002 (R1), which provides for third sector entities. Thus, this research aimed to analyze the conformity of the disclosure of financial statements of the accounts of the entities of the city of Uberlândia de Minas Gerais from 2015, 2016 and 2017, obtained through the Public Prosecution Service. To this end, we used as a parameter for analysis the compliance with ITG 2002 in some items established by checklist. The rationale behind this work is that many private entities do not understand how SICAP works. Although most entities provide the required financial statements, the results indicated that the level of disclosure was not favorable for the items analyzed. For example, the segregated gratuities disclosure index and volunteering were disclosed by less than half of the entities analyzed. Thus, there is a need for entities to improve the content of the information that is provided to the prosecutor and other users.*

*Keyword: Accountability. Third Sector. SICAP. Public Prosecution Service.*

## SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	1
2 REFERENCIAL TEORICO.....	2
2.1 Terceiro Setor.....	2
2.2 Classificação Jurídica.....	3
2.3 Fundações e Ministério Público.....	4
2.4 Normas e Evidenciação Contábil.....	6
2.4.1 Reconhecimento de trabalho voluntário.....	7
2.4.2 Reconhecimento de receitas e despesas com gratuidade.....	8
2.4.3 Reconhecimento de convênios, contratos, e termos de parceria.....	9
2.4.4 Reconhecimento de isenções e demais benefícios fiscais.....	10
3 ESTUDOS ANTERIORES.....	11
4 METODOLOGIA.....	12
5 ANÁLISE DOS RESULTADOS.....	14
7 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	20
REFERÊNCIAS.....	23

## 1 INTRODUÇÃO

Para Paes (2018) houve, recentemente, o reconhecimento da importância do terceiro setor para a sociedade, pela sua capacidade de atender questões no quais o Estado não tinha capacidade de atender e que são relevantes para a sociedade atual. No Brasil, quando as organizações de terceiro setor recebem juridicamente a classificação de OSCIP (Organizações de Sociedade Civil e Interesse Público), elas possuem autonomia e administração própria, mas agem em prol da sociedade, com atividades de características filantrópicas, religiosa, cultural, entre outras. De acordo com dados divulgados disponíveis pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA) o número de OSCIP nos anos de 2015 e 2016 eram de 525.591 (quinhentos e vinte e cinco mil quinhentos e noventa e um) e 820.186 (oitocentos e vinte mil cento e oitenta e seis), apresentando um crescimento de um ano para o outro de 56%. Ainda, segundo o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, no ano de 2016 o número de fundações privadas e associações sem fins lucrativos no Brasil (FASFIL) era de 236.950 (duzentos e trinta e seis mil novecentos e cinquenta).

O grande diferencial do Terceiro Setor são seus projetos desenvolvidos em benefícios para a sociedade e seus integrantes que são, por sua maioria, voluntários. (Santos, 2012). Enquanto o Estado está sendo efetivo nos problemas econômicos e as empresas privadas com a questão econômica, o terceiro setor funciona para questões sociais e se mantém a partir de doações, que é a sua fonte de recursos para o desenvolvimento dos projetos. Para Zanluca, estas organizações não possuem como finalidade ter o lucro para distribuição aos seus diretores, mas sim, objetivos nos quais agregarão valor para a sociedade em questões culturais, religiosos, filantrópicos, entre outros. Estão sujeitos a incentivos fiscais, assim tais entidades devem seguir normas contábeis para a sua atuação. Diante disto, a contabilidade é uma ferramenta para que as organizações do terceiro setor gerenciem tais doações recebidas para que gere resultados positivos quando aplicados, e demonstrar de forma clara seus resultados para que seus usuários participem de forma positiva nas suas atividades, sendo tais usuários, investidores, voluntários, Estado, entre outros. (CFC,2008)

O presente trabalho tem o objetivo de identificar e analisar a conformidade da prestação de contas e divulgação das demonstrações contábeis das fundações privadas mineiras da cidade de Uberlândia, dos anos de 2015, 2016 e 2017. São entidades sem fins lucrativos e possuem a obrigatoriedade de apresentarem anualmente suas demonstrações por meio do programa SICAP, que serviu de fonte de informações para a elaboração do artigo. De modo específico a

abordagem irá (1) examinar de acordo com as normas de contabilidade as demonstrações divulgadas pelas fundações privadas de Uberlândia. (2) Neste trabalho será abordado a contextualização e origem do Terceiro setor, caracterização da classificação jurídica dessas entidades, a apresentação da atuação do Ministério público como órgão fiscalizador das fundações, e a contabilidade e suas obrigações de reconhecimento e divulgação das entidades sem fins lucrativos.

Devido a relevância do assunto para a sociedade, o presente trabalho possui o seguinte problema de pesquisa: As fundações, nas suas divulgações pelo SICAP, estão com as demonstrações em conformidade com as normas contábeis, em termos de reconhecimento e divulgação? Para tanto, a pesquisa versará sobre o desenvolvimento de estudos realizados sobre o tema da contabilidade no Terceiro Setor e evidenciar as características do terceiro setor analisando a transparência da contabilidade nas organizações não governamentais. Basicamente, foram analisadas as divulgações das demonstrações contábeis obrigatórias, bem como os requisitos emanados pela norma ITG 2002. Em seguida, o trabalho apresenta os aspectos metodológicos de estudos serão apresentados, seguidos de análise de dados das fundações e considerações finais.

## **2 REFERENCIAL TEORICO**

### **2.1 Terceiro Setor**

No final da década de 80, o termo terceiro setor se tornou mais evidente, composto de entidades privadas, diferente do primeiro e segundo setor, o terceiro setor não visa à lucratividade para seus sócios ou diretores, mas permanece com finalidade de questões públicas. Tal setor tomou força pelo fato de buscar a qualidade em questões de segurança, educação e saúde, que são necessidades da sociedade (LEITE, 2003). Até então, de acordo com Paes (2018) as questões políticas e sociais eram compreendidas em apenas dois setores, público e privado, nos interesses públicos estavam, o Estado, a Administração pública, e a sociedade, e nos interesses privados, as ações particulares dos indivíduos.

De acordo com Rodrigues *et al.* (2015, p.15) as características próprias de cada setor são:

- Primeiro setor: dinheiro público para fins públicos;
- Segundo setor: dinheiro privado para fins privados;



- Terceiro setor: dinheiro privado para fins públicos;

Segundo Silva (2015) a característica do terceiro setor é a caridade, a ajuda aos menos favorecidos, no qual se diferencia dos outros setores, por não estarem trabalhando para seu próprio benefício. Sendo assim, os serviços prestados no Terceiro setor voltados à sociedade menos favorecida, com ações sociais no qual contribui para a qualidade de vida dessas pessoas que são mais carentes. Almeida e Espejo (2012, p. 10), traz que “Esse setor apresenta como uma solução para a diminuição dos problemas sociais enfrentados pela sociedade, advindos da ineficiência do Estado, sendo relevante tanto econômica quanto socialmente”.

## 2.2 Classificação Jurídica

De acordo com o Código Civil de 2002, Lei nº 10.406/2002, são por via de regra constituídas por Associação ou Fundação, ou genericamente denominadas de Organizações Não Governamentais (ONG's). Abrangendo ações públicas sendo conhecidas assim como Organizações da sociedade civil.

Segundo o Código Civil “Art. 53. Constituem-se as associações pela união de pessoas que se organizem para fins não econômicos. Parágrafo único. Não há, entre os associados, direitos e obrigações recíprocos.”. Associação pode ser definida como:

“Associação é uma pessoa jurídica de direito privado, sem fins econômicos ou lucrativos, que se forma pela reunião de pessoas em prol de um objetivo comum, sem interesse de dividir resultado financeiro entre elas. Toda a renda proveniente de suas atividades deve ser revertida para os seus objetivos estatutários.” (Ordem dos Advogados do Brasil, 2011, p. 8)

E Fundação pode ser definida como:

“Fundação é uma pessoa jurídica de direito privado, sem fins econômicos ou lucrativos, que se forma a partir da existência de um patrimônio destacado pelo seu instituidor, através de escritura pública ou testamento, para servir a um objetivo específico, voltado a causas de interesse público.” (Ordem dos Advogados do Brasil, 2011, p. 9)

É importante ressaltar a diferença de alguns termos abrangentes neste setor, como a diferença entre ONG e OSCIP, que parecem ser a mesma coisa, mas, na sua definição perante a lei são diferentes. A ONG tal denominação não é prevista na lei, mas reconhecido culturalmente como tal, tendo como conceito as associações e fundações, que de forma voluntária executam atividades de interesses da sociedade, com a captação de recursos de entidades privadas, mas não recebem ajuda do governo. Já as OSCIP, diferente da ONG podem receber ajuda do governo, mas possuem uma fiscalização maior tendo a obrigatoriedade de prestar contas com maior clareza. Desta forma, ambas possuem atividades semelhantes, diferenciando-se apenas de sua relação com o Estado (ALMEIDA; ESPEJO, 2012). Então, ao

cumprir requisitos necessários, uma organização não governamental pode ter o certificado de OSCIP pelo Ministério da Justiça do Brasil. MONSER, et al (2016, p.25) traz que há requisitos para a qualificação de atividades realizadas pelas organizações, sendo assim, será uma OSCIP as quais realizem atividades de assistência social, cultura, educação, saúde, estudos e pesquisas, desenvolvimento econômico e social, esporte, emprego e capacitação.

### **2.3 Fundações e Ministério Público**

De acordo com Rodrigues, et al. (2015, p.21) as fundações são formadas a partir da aplicação de um patrimônio, com iniciativa privada, para desenvolver atividades de interesses públicos, sendo para fins religiosos, culturais, assistenciais ou morais e são por escritura pública, ou seja, registro em cartório. Paes (2018, p. 384) traz que o Estatuto estabelecerá as regras e normas seguidas pelas fundações de acordo com a sua atividade, com tal registro em cartório, é estabelecido à fundação a personalidade jurídica.

Salientando, devem prestar contas através do SICAP todas as instituições privadas, no qual o Ministério Público é responsável pela averiguação delas. Esse ato se dá em razão de que tais instituições são classificadas juridicamente como fundações de direito privado. Por meio disso, as mesmas devem sob qualquer circunstância prestar contas ao Ministério Público, como dito anteriormente, e diretamente as Associações e outras entidades de interesse social que tenham o direito de examinar determinada instituição (TORRES, 2007). É papel do Ministério Público fiscalizar e controlar tais fundações privadas, atuando desde sua constituição à sua dissolução. Com ênfase nas atividades que as fundações desenvolvem, além das ações que satisfazem os interesses públicos sendo particulares, o Ministério Público se aproveita desse fato e passa para elas a ser também órgão fiscalizador e incentivador (PADOVEZE, 2010).

Quando o assunto é utilizar um sistema coletor de dados, o primeiro nome que vem em mente é o SICAP – Sistema de Cadastro e Prestação de Contas, que se refere aos assuntos de cunho das empresas privadas. Segundo Padoveze (2010), tal sistema busca por meio do seu Software coletar os dados, como dito anteriormente, e a partir disso aperfeiçoá-los, padronizá-los e simplificá-los para que exista em razão disso o processo de prestação de contas por meio das empresas privadas e entidades religiosas. É interessante salientar que ambas usam esse artifício como um meio moderno de se fazer tal ato no qual era demorado e exaustivo anteriormente antes do uso da informática.

Dentre as várias facilitações que vieram com o mesmo, estão as seguintes vantagens (TORRES, 2007):

1. A padronização das prestações de contas no qual as empresas privadas e as entidades de interesse social são submetidas a fazer ao longo dos anos de acordo com sua receita.
2. Facilitar o preenchimento antes exaustivo e nada prático das prestações de contas.
3. Tornar com que o processo da prestação de contas circule de maneira mais rápida entre as instituições privadas e, por meio disso, cheguem até o Ministério Público.
4. Colaborar dentre seus artifícios na organização das informações da Instituição privada (controle de empregados, contábeis, voluntariado, documentação, relatório de atividades, dentre outros)
5. Recuperar boa parte das informações prestadas nos anos anteriores
6. Facilitar, em razão disso, as prestações de contas que virão ao longo dos anos seguintes.

Quando se fala sobre esse tema tão interessante é necessário salientar sobre o Terceiro Setor. Ele surgiu em meio à iniciativa da sociedade já que o Estado não conseguia atender as demandas gerais que o povo propunha. Por meio disso, consolidaram-se conjuntos com o intuito de que as entidades coletivas ou públicas não visassem distribuir o lucro, mas sim criar oportunidades para aqueles que necessitarem, aumentando o desenvolvimento social (TORRES, 2007). As organizações em razão desses fatos se consolidaram após um desenvolvimento propício nesse ambiente, pois a mesma começou adotar um processo denominado como “prestação de contas” que garantia muita transparência em seus atos.

Em razão de que as fundações privadas são entidades de interesse social e finalidade pública, as mesmas estão diretamente ligadas aos direitos difusos do cidadão (BRASIL, 1988, art. 129). Por meio desse fato, as organizações são obrigadas a prestar contas todos os anos ao Ministério Público, no qual utiliza tal ato para que possa fiscalizar e acompanhar as atividades destas entidades para que tudo esteja dentro da lei. Essa prestação de contas é feita por meio do SICAP, e para intermédio disso é interessante conhecer como o mesmo atua e auxilia na transparência da prestação de contas nas fundações de cunho privadas, na qual ganham visibilidade e interesse do Ministério Público. A instituição deve ter sempre em mãos um bom usuário tecnológico para que possa utilizar o SICAP para prestar contas de tudo o que aconteceu durante o ano ao Ministério Público do Estado na qual ela atua.

De acordo com a atribuição que foi concedida pela Constituição Federal no ano de 1988 é um dever irrevogável do Ministério Público imprimir certa efetividade a todos os direitos

fundamentais escritos na Carta Magna e assegurados, dessa forma, por meio dela. No artigo 127 constata-se tal atribuição, já que logo após atribuir a mesma tal organização semelhante a outras funções do Estado consideradas essenciais, como o poder Legislativo, Executivo e Judiciário, também lhe atribuiu a defesa da ordem de cunho jurídico no qual também fazem parte os interesses sociais e individuais indisponíveis, além do regime democrático (TORRES, 2007). A partir desse ato, a promotoria das fundações é possibilitada de conhecer os mais diversos dados estatísticos financeiros de determinada instituição, além dos dados administrativos, contábeis e sociais delas. Ou seja, quando uma empresa está quando se deve prestar contas para o Ministério Público (o que acontece uma vez ao ano) a mesma deve apresentar algumas documentações (SÁ, 2005).

A prestação de contas das instituições privadas no Brasil por meio do SICAP faz com que tal ato seja mais transparente, já que qualquer pessoa pode conferir as ações de determinada empresa e analisar se existem furos, além dos inúmeros técnicos contábeis que já fazem isso diariamente. Logo, é um fato incontestável de se dizer que com a tecnologia implantada nesses recursos, cada vez mais esse ato se torna transparente aos olhos de todos (TORRES, 2007).

## **2.4 Normas e Evidenciação Contábil**

É com base na Lei de Sociedade anônima que é feita a escrituração contábil e demonstrativos, sendo complementado com as normas brasileiras e os princípios fundamentais da contabilidade. Para Almeida & Espejo (2012, p. 87) “Mesmo que a organização do Terceiro Setor sendo considerada como entidade sem fins lucrativos, é necessário que ela realize alguns procedimentos contábeis, idênticos às empresas com fins lucrativos.” A Interpretação Técnica – ITG 2000 das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC), traz que a escrituração correspondente as variações do patrimônio de entidades sem fins lucrativos e fatos contábeis é de caráter obrigatório. A Constituição Federal traz que mesmo sendo uma entidade sem fins lucrativos, não estão desobrigadas à prestação de contas, passível a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial.

A resolução CFC nº 1.409/2012, que revoga a NBC T 10.19, aprova a ITG 2002 – Entidade sem Finalidade de Lucros, tem o objetivo de estabelecer critérios e procedimentos de avaliação, reconhecimentos, entre outros, para as entidades sem fins lucrativos. Devem ser observadas as normas contábeis para o reconhecimento de despesas e receitas, sempre respeitando o princípio da competência.

As receitas com doações governamentais deverão ser reconhecidas para a manutenção da atividade, reconhecidas assim no resultado conforme estabelece a NBC TG 07 – Subvenção e Assistência Governamentais. Seu resultado não poderá ser um lucro a ser distribuído, mas sim um superávit quando as receitas forem maiores que as despesas, ou um déficit quando as despesas forem menores que as receitas, e deverá ser incorporado no patrimônio. (BRASIL, Resolução CFC 1.409 de 21 de setembro de 2012).

Conforme previsto na NBC TG 26, as demonstrações obrigatórias são: Balanço Patrimonial, Demonstração de Resultado do Período, Demonstração de mutação do patrimônio líquido, Demonstração do Fluxo de Caixa e as Notas Explicativas. Ainda, a ITG 2002 estabelece em seu item 23, a nomenclatura de algumas informações de tais demonstrações deve ser alterada: conta Capital deve ser denominada Patrimônio Social, os resultados positivos e negativos devem ser denominados de Superávit, quando positivo ou déficit, quando negativo. Na estrutura conceitual, o reconhecimento de um elemento em uma demonstração contábil, seja balanço ou demonstração de resultado, deve se enquadrar na definição de elemento, como também ser possível a sua mensuração monetariamente, quando é provável “benefício econômico futuro associado ao item flua para a entidade” e “o item tiver custo ou valor que possa ser mensurado confiavelmente”. As normas contábeis supracitada vem de uma orientação que o CFC oferece aos contadores, devendo a mesma ser seguida para evitar divergências contábeis no que se refere às atividades realizadas pelas entidades sem fins lucrativos

#### 2.4.1 Reconhecimento de trabalho voluntário

Conforme trago pelo Conselho Federal de Contabilidade (2003), pelo Manual de Procedimentos Contábeis, os serviços prestados pelos voluntários há uma contraprestação monetária no qual é inferior ao de mercado, ou então gratuitamente, sendo amparado por um contrato no qual é denominado “termo de voluntariado”. Ainda, de acordo o CFC (2015), em sua norma ITG 2002 (R1) – Entidade sem finalidade de Lucros, o trabalho voluntário pode ser reconhecido contabilmente como um valor financeiro inerente à prestação de serviços, onde sua consideração deve ser feita como se tivesse ocorrido efetivamente uma despesa financeira para a sua realização. De acordo com o CFC (2015), Interpretação Técnica Geral (ITG) 2002 dispõe sobre reconhecimento de trabalho voluntário das entidades do Terceiro Setor, onde em seus itens 19 e 24 a mesma estabelece que:

[...] 19. O trabalho voluntário, inclusive de membros integrantes dos órgãos da administração, no exercício de suas funções, deve ser reconhecido pelo valor justo da

prestação do serviço como se tivesse ocorrido o desembolso financeiro. (texto conforme ITG 2002 (R1))”

[...] 24. 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.

Assim, tem-se que este tipo de trabalho deve então ser registrado nos balanços contábeis da entidade que foi beneficiada por ele. Sua classificação é como uma doação quando o serviço prestado pelo voluntário for especializado como contabilidade, assessoria jurídica, serviços de docência. A doação de serviço, ou seja, o trabalho voluntariado será registrado pelo valor justo, em uma conta de despesa de natureza do serviço prestado para a entidade, em contrapartida deverá ser registrado a receita no qual corresponde à gratuidade conseguida. Em se tratando do serviço voluntário, temos que o mesmo não se enquadra o que na lei é descrito como “disponibilidade econômica ou jurídica”. Isso porque o prestador do serviço voluntário não recebe nada em troca do trabalho, onde tal recebimento ocorre somente para entidade sem fins lucrativos que está sendo assistida.

Perante o aspecto normativo a Lei nº 9.608, de 18 de fevereiro de 1998, o trabalho voluntariado será considerado quando, a atividade não remunerada prestada pelo prestador, seja ele pessoa física ou pessoa jurídica, tenha os objetivos “cultural, científico, recreativo, ou de assistência à pessoa”. Tal lei então traz no parágrafo único do Art. 1º “O serviço voluntário não gera vínculo empregatício nem obrigação de natureza trabalhista previdenciária ou afim”.

#### 2.4.2 Reconhecimento de receitas e despesas com gratuidade

Segundo o Ferreira e Dias (2018):

A gratuidade está normalmente relacionada aos esforços das entidades do Terceiro Setor, especialmente àqueles prestados de forma gratuita ou parcialmente gratuita, conforme definido em sua missão e estatuto social, na prestação serviços essenciais para comunidade nas áreas de saúde, educação e assistência social. Normalmente, a concessão de gratuidade está ligada aos programas e projetos sociais das entidades, de forma beneficente, objetivando a promoção social humana (FERREIRA; DIAS, 2018, online).

Diante desta perspectiva, pode-se verificar que a contabilidade precisa escriturar de forma transparente todas as movimentações contábeis realizadas pela entidade do Terceiro Setor no que tange as atividades desenvolvidas em prol da gratuidade, independente das características de tais atividades. A gratuidade tratada aqui envolve todas as atividades que caracterizam a entidade dentro do enquadramento contábil de “entidade social sem fins lucrativos”. Para tanto, a apuração contábil das atividades desta natureza deve ocorrer necessariamente na mesma competência em que as despesas referentes à mesma ocorrem (MELERO, 2016).

De acordo o Conselho Federal de Contabilidade (2003), pelo Manual de Procedimentos Contábeis, de forma geral, o fornecimento de serviços é uma das atividades mais consideráveis quando são de interesses sociais da coletividade sem a finalidade lucrativa, de forma gratuita. O Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul (2018) traz que quando a organização é identificada por sua atividade, seja ela educação, assistência social, entre outros, os fatos contábeis serão reconhecidos pelas receitas e despesas que ocorrem, seja com gratuidade ou sem, resultando para a empresa quando positivo um superávit ou quando negativo um déficit. Entretanto, a prestação deste serviço deve ser feita sem a intenção de uma contrapartida monetária. Sendo assim, uma gratuidade pode ser a prestação de um serviço não-oneroso, subvenção de uma bolsa de estudos, assistência social, distribuição de cestas básicas, entre outros tipos de doações.

Há a necessidade de evidenciar com clareza toda a ação econômica, financeira e patrimonial às ações efetuada com gratuidade. O Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul (2018) salienta que as gratuidades praticadas de forma discriminada, com dados quantitativos no qual é possível a identificação da atividade da entidade. Logo, contabilização de gratuidades, seja na receita ou despesa, deve ser feito de forma discriminada. De preferência as organizações do setor de saúde que sejam conveniados com o sistema único de saúde, devem fazer a correta contabilização de tais gratuidades pelo fato de haver a necessidade de apurar percentuais conforme exigidos em Lei.

De acordo com o CFC (2015), Interpretação Técnica Geral (ITG) 2002 dispõe sobre as premissas da gratuidade das entidades do Terceiro Setor, onde em seus itens 13 e 16 ela estabelece que:

[...] 13. 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.

[...] 16. O benefício concedido como gratuidade por meio da prestação de serviços deve ser reconhecido pelo valor efetivamente praticado (CFC, 2015, online).

Portanto, de acordo com a interpretação técnica (ITG) 2002 o reconhecimento da gratuidade pela prestação de serviço deve ser reconhecido e registrados contabilmente pelo valor efetivamente praticado, de acordo com o regime de competência e deverá ser demonstrado de forma comparativa o custo e o valor reconhecido, quando o valor for superior aos custos dos serviços. Ainda com relação à demonstração contábil, os dados de gratuidade devem ser destacados na demonstração de resultado do período, e apresentada nas notas explicativas.

#### 2.4.3 Reconhecimento de convênios, contratos, e termos de parceria



Zanluca, traz que convênios, contratos e termos de parceria são “instrumentos jurídicos e operacionais utilizados pelas entidades na consecução de seus objetivos”. Ainda, juridicamente, Convênio é o trato de colaboração e atuação conjunta com o mesmo objetivo. Sob o aspecto normativo, o decreto nº 6.170, de 25 de Julho de 2007 no parágrafo 1º, inciso I, define o convênio sendo:

“acordo, ajuste ou qualquer outro instrumento que discipline a transferência de recursos financeiros de dotações consignadas nos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social da União e tenha como partícipe, de um lado, órgão ou entidade da administração pública federal, direta ou indireta, e, de outro lado, órgão ou entidade da administração pública estadual, distrital ou municipal, direta ou indireta, ou ainda, entidades privadas sem fins lucrativos, visando a execução de programa de governo, envolvendo a realização de projeto, atividade, serviço, aquisição de bens ou evento de interesse recíproco, em regime de mútua cooperação;”

Em relação a convênios, contratos e termos de parceria, temos que os mesmos são utilizados pelas entidades sem fins lucrativos de forma corriqueira na realização de suas atividades. Para os convênios, temos que este dispositivo não deve possuir cláusulas de remuneração; já para os contratos, temos que os mesmos podem ser formalizados tanto com a iniciativa pública quanto com a privada, onde o mesmo admite cláusulas de remuneração; por fim, para os termos de parceria, temos que os mesmos podem ser formalizados entre entidades públicas e aquelas classificadas como Organização da Sociedade Civil de Interesse Público. Este último configura-se como um contrato, mas se diferenciando do mesmo por não possuir interesses contraditórios (como nos contratos), mas sim interesses convergentes (CFC, 2007).

#### 2.4.4 Reconhecimento de isenções e demais benefícios fiscais

O tratamento contábil dado a estes tipos de benefícios fiscais supracitados são orientados pela NBC T 19 – ASPECTOS CONTÁBEIS ESPECÍFICOS, publicada pelo CFC (2008). Para tanto, em seu subitem 19.4.3, que trata dos incentivos fiscais, subvenções, contribuições, auxílios e doações governamentais, a norma ilustra tal situação da seguinte forma:

##### 19.4.3. RECONHECIMENTO

19.4.3.1. Os incentivos fiscais, as contribuições, os auxílios devem ser reconhecidos quando existir razoável certeza que:

- a) a entidade cumprirá com todas as condições estabelecidas entre as partes; e
- b) o benefício será recebido.

19.4.3.2. As subvenções e as doações devem ser reconhecidas no recebimento efetivo.

19.4.3.4. O reconhecimento da receita deve ser o mesmo, independente da forma com que o benefício foi concedido, em dinheiro ou como isenção e redução de passivo.

19.4.3.5. O reconhecimento das receitas de incentivos fiscais, subvenções, contribuições, auxílios e doações deve ser confrontado com os custos e as despesas correspondentes.



19.4.3.6. Admite-se o reconhecimento da receita no momento de seu recebimento nos casos em que não há bases de confrontação com custos ou despesas, ao longo dos períodos beneficiados.

19.4.3.8. Recebimento de subvenções, contribuições, doações ou outros instrumentos assemelhados que se destinem a cobrir custos ou perdas já incorridas, ou com o propósito de dar imediato suporte financeiro, sem custos futuros relacionados, deve ser reconhecido em conta de receita (CFC, 2008, online).

Ainda segundo a norma supracitada, temos que o registro contábil deste tipo de benefício fiscal é descrito da seguinte forma:

#### 19.4.4. REGISTRO CONTÁBIL

19.4.4.1. Os registros contábeis dos incentivos fiscais, subvenções, contribuições, auxílios, perdão de empréstimo subsidiado e doações devem ser efetuados em contas específicas de receita e constar dos demonstrativos do resultado das entidades beneficiadas.

19.4.4.2. Os ativos não-monetários recebidos devem ser registrados pelo seu valor justo, tendo como contrapartida conta específica de receitas diferidas, no passivo, para ser apropriada ao resultado, conforme estabelecido no item 19.4.3.5 (CFC, 2008, online).

Por fim, ainda de acordo com a norma NBC T 19, temos que a demonstração do resultado e a perda do benefício fiscal ocorrem da seguinte forma:

#### 19.4.5. DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO

19.4.5.1. Os valores recebidos a título de incentivos fiscais, subvenções, contribuições, auxílios e doações, devem ser registrados em conta específica de receita, segregados por tipo de benefício. (CFC, 2008, online).

### 3 ESTUDOS ANTERIORES

Percebe-se que a existência estudos e livros acerca de contabilidade do terceiro setor são relativamente poucos, contudo, os estudos de Silva, Silva e Pereira (2017), Zittei, Politelo e Scarpin (2015), Piza, Parisi, Megliorini e Gallo (2012) possuem características relevantes para agregar ao estudo apresentado neste artigo. A pesquisa de Silva, Silva e Pereira (2017) analisou a prestação de contas das fundações privadas de cinco fundações privadas da cidade de Belo Horizonte. Já nos estudos de Zittei, Politelo e Scarpin (2015) também analisou o nível de evidenciação das fundações que são participantes do projeto de Desenvolvimento de Princípio de Transparência e Prestação de Contas em Organizações da Sociedade Civil, para tal pesquisa utilizou de uma amostra de setenta e seis entidades. Por outra perspectiva, Piza, Parisi, Megliorini e Gallo (2012) traz o estudo voltado para análise das práticas contábeis das organizações de sociedades civis conforme as normas brasileiras de contabilidade.

O objetivo no estudo de Silva, Silva e Pereira (2017) era de identificar e demonstrar os procedimentos adotados na análise das prestações de contas das fundações, para isso coletaram os dados por meio do Sistema de Cadastro e Prestação de Contas – SICAP. Tais dados coletados foram de prestações de contas referente ao exercício de 2012 de cinco fundações, a explicação para a escolha do

número de fundações analisadas foi probabilística e também foi devido à acessibilidade, avaliaram conforme os critérios estabelecidos pela ITG 2002, o estatuto e missão, a relação anual de informações sociais e as demonstrações financeiras, com os seguintes critérios: Sem preenchimento, Insatisfatórias, Correções e Satisfatório. O estudo permitiu concluir que mesmo as demonstrações sendo elaboradas por contadores registrados e passíveis de auditorias, as demonstrações estão passíveis a erros, conforme identificados no estudo, ou seja, não atendem todos os itens da norma contábil, além disso identificou a necessidade de uma intensificação de acompanhamento por parte do ministério público com as fundações.

Já no estudo de Zittei, Politelo e Scarpin (2015), o objetivo foi identificar o nível de evidenciação contábil das entidades do terceiro setor que participam do projeto de Desenvolvimento de Princípio de Transparência e Prestação de Contas em Organizações da Sociedade Civil. Por meio de uma pesquisa descritiva, a análise foi de setenta e seis fundações do estado do Rio Grande do Sul que participaram de um projeto de accountability da ONG Parceiros voluntários. Para os dados coletados foi utilizado construto com 53 itens de evidenciação contábil conforme o CPC 26, sendo que o período do estudo foi anterior a divulgação da ITG 2002. Os resultados do estudo identificaram que o nível de evidenciação das entidades foi considerado baixo, entendendo que as entidades podem não dar a devida atenção à importância da transparência da prestação de contas para entidades deste setor.

#### **4 METODOLOGIA**

A população da pesquisa foi as fundações privadas da Cidade de Uberlândia, cujos nomes foram omitidos para guardar a identidade de tais entidades. A amostra utilizada foi somente as prestações de contas das entidades que estavam ativas e que tinham prestações de contas nos três anos do período analisado, 2015 a 2017. O número total de entidades identificadas do site SICAP era de 31, mas não foi possível acessar demonstrações de todo o período de algumas fundações. Então, o número estudado foi de 24 entidades, que possuíam a divulgação das demonstrações de todo o período analisado.

A metodologia utilizada para a criação desse trabalho é a pesquisa descritiva de cunho bibliográfico, que conforme orienta Gil (2013) descreve determinadas populações ou fenômeno. Neste caso, são descritas as práticas das organizações sem fins lucrativos em relação às práticas contábeis adotadas para seu reconhecimento. Quanto à abordagem do problema, é qualitativa, pelo fato de não haver instrumentos estatísticos para a análise do problema.

Quanto aos procedimentos, esta pesquisa define-se como documental e bibliográfica, pois trata de registros contábeis das organizações privadas e estudo de caso, pois segundo Gil (2002), é pesquisado o fenômeno contemporâneo dentro do contexto, observação de fatos e

análise documental. Foram selecionados autores e obras que abordam o tema estudado e consultadas as plataformas de postagem de conteúdo acadêmico: Scielo e Google Acadêmico na busca por materiais de apoio no processo de escrita. Além disso, alguns dados da pesquisa foram coletados por meio dos arquivos solicitados ao ministério público, via solicitação “Fale Conosco” pelo próprio portal, utilizando como base da solicitação ao acesso das informações a lei de acesso à informação, que foram abertos pelo programa SICAP. A Tabela 1 ilustra a quantidade de fundações por suas finalidades.

**Tabela 1 - População**

População	Relatório extraído do site SICAP			Demonstrações extraídas do Ministério Público		
	2015	2016	2017	2015	2016	2017
<b>Assistência Social</b>	11	11	11	9	9	9
<b>Atividades Associações de Defesa</b>	1	1	1	1	1	1
<b>Comunicação</b>	2	2	2	2	2	2
<b>Cultura</b>	1	1	1	0	0	0
<b>Educação e Pesquisa</b>	7	7	7	6	6	6
<b>Emprego e Capacitação</b>	1	1	1	1	1	1
<b>Esporte e Lazer</b>	2	2	2	0	0	0
<b>Religião</b>	3	3	3	2	2	2
<b>Saúde</b>	2	2	2	2	2	2
<b>Turismo</b>	1	1	1	1	1	1
<b>Total de fundações analisadas por ano</b>	31	31	31	24	24	24

Fonte: Elaborado pela autora

De acordo as demonstrações obrigatórias já mencionadas anteriormente no decorrer do artigo, foi analisado quantas entidades as apresentaram em todos os períodos, sendo assim, será utilizado um *checklist* baseado nas normas brasileiras de contabilidade, conforme exposto a seguir:

- a) A fundação divulgou Balanço Patrimonial?
- b) A fundação divulgou Demonstração das mutações do patrimônio líquido?
- c) A fundação divulgou Demonstração de Resultado do Período?
- d) A fundação divulgou Demonstração do Fluxo de Caixa?
- e) A fundação divulgou Notas explicativas?

Abaixo o *checklist* no qual será utilizado para que se possa levantar informações de reconhecimento das entidades conforme as prestações de contas divulgadas por tais para o Ministério Público. As respostas serão classificadas como Divulga para os itens no qual as entidades elaboraram suas demonstrações conforme o que a norma solicita, caso contrário a

classificação será Não Divulga e quando não houver a possibilidade de identificar o item analisado nas demonstrações contábeis a classificação caberá a Não Identificado ou Não se aplica. O referido *checklist* foi elaborado com base nos itens de reconhecimento da ITG 2002 (R1).

Quadro 1 - Itens Observados conforme legislação ITG 2002 (R1)

<b>Checklist para análise</b>
<b>As receitas e despesas reconhecidas respeitaram o princípio da competência?</b>
<b>Para o reconhecimento das doações e subvenções recebidas foi observado o disposto da NBC TG 07 – Subvenção e Assistência Governamentais?</b>
<b>Os registros de despesas e receitas, com e sem gratuidade, foram registrados de forma segregada e identificável por tipo de atividade?</b>
<b>Quando não passível a reconhecimento no resultado, a contrapartida da subvenção, de contribuição para custeio e investimento, bem como de isenção e incentivo fiscal registrados no ativo, estão reconhecidos em conta específica do passivo?</b>
<b>As receitas de doações, 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 estão registradas em contas próprias, inclusive as patrimoniais, segregadas das demais contas da entidade?</b>
<b>As gratuidades concedidas/praticadas estão sendo feitas de forma segregada, com destaque para os que devem ser utilizados em prestações de contas nos órgãos governamentais?</b>
<b>Das gratuidades concedidas reconhecidas, os valores dos benefícios, número de atendidos, número de atendimentos e número de bolsistas com valores e percentuais representativos, estão informados nas notas explicativas comparando o custo e o valor reconhecido quando este não cobrir os custos dos serviços prestados?</b>
<b>O trabalho voluntário no exercício de suas funções, foi reconhecido pelo valor justo da prestação de serviço?</b>
<b>No Balanço patrimonial, a denominação da conta Capital foi substituída por Patrimônio Social?</b>
<b>No Balanço Patrimonial, Demonstração de Resultado do Período, Demonstração Mutação do Patrimônio Líquido, Demonstração de Fluxo de Caixa, a denominação de Lucro ou Prejuízo, foi substituída por Superávit ou Déficit do período?</b>
<b>Houve o destaque de informações sobre gratuidades concedidas e serviços voluntários obtidos na demonstração de resultados do período?</b>
<b>Houve a divulgação sobre gratuidades concedidas e serviços voluntários obtidos nas notas explicativas?</b>
<b>Os critérios utilizados para apuração de receitas e despesas, especialmente com gratuidade, doação, subvenção, contribuição e aplicação de recursos, foram informadas nas notas explicativas?</b>

Fonte: Elaborado pela autora com base na norma ITG 2002 (R1)

## 5 ANÁLISE DOS RESULTADOS

As organizações do terceiro setor, entidades públicas de direito privado, precisam ter suas demonstrações conforme as normas vigentes estabelecidas pelo conselho de contabilidade, assim como as entidades privadas. Tal análise foi baseada na ITG 2002 (R1), para verificar a conformidade de tais demonstrações. A amostra foi de 24 fundações da cidade de Uberlândia-MG que prestaram contas por meio do SICAP nos anos de 2015, 2016 e 2017.

A Tabela 3 mostra resultados em relação à apresentação das demonstrações contábeis que são indispensáveis na prestação de contas de tais entidades exigidos pela ITG 2002.

Tabela 2 – Nível de evidenciação

Demonstrações	População	Período Analisado					
		2015	%	2016	%	2017	%
A fundação divulgou Balanço Patrimonial?	24	24	100%	24	100%	24	100%
A fundação divulgou Demonstração das mutações do patrimônio líquido?	24	23	96%	21	87,5%	17	71%
A fundação divulgou Demonstração de Resultado do Período?	24	23	96%	23	96%	23	96%
A fundação divulgou Demonstração do Fluxo de Caixa?	24	19	79%	15	62,5%	13	54%
A fundação divulgou Notas explicativas?	24	15	62,5%	15	62,5%	15	62,5%

Fonte: Elaborado pela autora

O balanço patrimonial é uma demonstração de suma importância para os usuários pois apresenta a situação financeira e patrimonial da entidade. É possível verificar que foi elaborada por todas as fundações, apresentando uma divulgação de 100% nos três anos analisados.

Partindo para o segundo item de análise, verificou-se se houve a elaboração da demonstração de mutação do patrimônio líquido, o resultado foi bem variável para o período de análise, sendo que em 2015 96% elaboraram tal demonstração, já em 2016 e 2017 apenas 87,5% e 71% respectivamente, divulgaram, tendo uma redução na quantidade de demonstrações elaboradas.

Já o terceiro item, demonstração do resultado do período, demonstra o resultado líquido e a situação econômica da entidade. Foi possível identificar que de 2015 a 2017 96% das entidades a elaboraram, sendo a mesma fundação a não apresentar a demonstração nos três anos.

O quarto item foi a demonstração de Fluxo de Caixa, que controla a entrada e saída de recursos, foi a demonstração menos elaborada de todas, principalmente em 2017. Em 2015 79% das entidades elaboraram, já em 2016 foram 62,5% e uma redução em 2017 havendo apenas 54% com a DFC elaborada.

Por fim, na análise das notas explicativas, verificou-se que pouco mais da metade da amostra apresentou tal demonstração, sendo essa de suma importância para que os usuários compreendam os resultados divulgados nas demonstrações anteriores. Em todos os anos foram apenas 62,5% das entidades a apresentar, entretanto, houve uma variação entre os de divulgação e não divulgação entre as entidades, não sendo, portanto, as mesmas a não apresentarem nos três anos.

As tabelas seguintes, foram analisados se houve ou não a divulgação e/ou reconhecimento de tais itens analisados conforme a norma ITG 2002.

Tabela 3 – As receitas e despesas reconhecidas respeitaram o princípio da competência?

	2015		2016		2017	
Divulga	18	75,00%	18	70,83%	22	79,17%
Não divulga	6	25,00%	6	29,17%	2	20,83%
Não identificado/não se aplica	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%
<b>Total</b>	<b>24</b>	<b>100,00%</b>	<b>24</b>	<b>100,00%</b>	<b>24</b>	<b>100,00%</b>

Fonte: Elaborado pela autora

Conforme estabelecido pela ITG 2002, as demonstrações devem respeitar o regime de competência na elaboração de suas demonstrações. Os dados da tabela 3 mostram em 2015 e 2016 75% e 70,83% respectivamente, das fundações utilizaram o princípio da competência e 2017 o índice aumentou para 79,17%. As demais fundações informaram na elaboração da prestação de contas que utilizaram o regime de Caixa.

Tabela 4 - Para o reconhecimento das doações e subvenções recebidas foi observado o disposto da NBC TG 07 – Subvenção e Assistência Governamentais?

	2015		2016		2017	
<b>Divulga</b>	0	0%	0	0%	0	0%
<b>Não divulga</b>	0	0%	0	0%	0	0%
<b>Não identificado ou não se aplica</b>	24	100,00%	24	100,00%	24	100,00%
<b>Total</b>	<b>24</b>	<b>100,00%</b>	<b>24</b>	<b>100,00%</b>	<b>24</b>	<b>100,00%</b>

Fonte: Elaborado pela autora

Neste resultado, em todos os anos não foi possível identificar a aplicação da norma NBC TG 07, uma vez que as entidades analisadas não declararam de forma explícita a norma, bem como a aplicação dela. O resultado para esse item analisado portanto foi de 100% para não identificado.

Tabela 5 - Os registros de despesas e receitas, com e sem gratuidade, foram registrados de forma segregada e identificável por tipo de atividade?

	2015		2016		2017	
<b>Divulga</b>	8	33,33%	8	33,33%	9	37,50%
<b>Não divulga</b>	13	54,17%	13	54,17%	12	50,00%
<b>Não identificado ou não se aplica</b>	3	12,50%	3	12,50%	3	12,50%
<b>TOTAL</b>	<b>24</b>	<b>100,00%</b>	<b>24</b>	<b>100,00%</b>	<b>24</b>	<b>100,00%</b>

Fonte: Elaborado pela autora

Os recursos recebidos, e as despesas efetuadas, devem ser registrados de forma segregada de acordo com a atividade da entidade. Nesta análise conforme a tabela 5 apenas 33,33% nos anos de 2015 e 2016 e 37,50% em 2017, atende a este requisito da norma, classificando suas receitas e despesas com e sem gratuidade de forma segregada. Fica evidenciado que 54,17% nos anos de 2015 e 2016 e 50% em 2017 não faz o registro conforme a norma exige.

Tabela 6 - Quando não passível a reconhecimento no resultado, a contrapartida da subvenção, de contribuição para custeio e investimento, bem como de isenção e incentivo fiscal registrados no ativo, estão reconhecidos em conta específica do passivo?

	2015		2016		2017	
<b>Divulga</b>	5	20,83%	3	12,50%	4	16,67%
<b>Não divulga</b>	4	16,67%	4	16,67%	6	25,00%
<b>Não identificado ou não se aplica</b>	15	62,50%	17	70,83%	14	58,33%
<b>Total</b>	24	100,00%	24	100,00%	24	100,00%

Fonte: Elaborado pela autora

Tem-se na tabela 6 que nos anos de 2015, 2016 e 2017 o percentual de entidades que atendem ao requisito de reconhecimento em conta específica do passivo para a contrapartida da subvenção, de contribuição para custeio e investimento, isenção e incentivo registrados no ativo são 20,83%, 12,50% e 16,67%. A grande parte das fundações estudadas não foi possível identificar tal informação, uma das justificativas é pelo fato de não haver tal lançamento em suas demonstrações contábeis, sendo assim para o período analisado 2015 de 62,50%, 2016 de 70,83% e 2017 de 58,33%.

Tabela 7 - As receitas de doações, 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 estão registradas em contas próprias, inclusive as patrimoniais, segregadas das demais contas da entidade?

	2015		2016		2017	
<b>Divulga</b>	10	41,67%	11	45,83%	13	54,17%
<b>Não divulga</b>	9	37,50%	8	33,33%	7	29,17%
<b>Não identificado ou não se aplica</b>	5	20,83%	5	20,83%	4	16,67%
<b>Total</b>	24	100,00%	24	100,00%	24	100,00%

Fonte: Elaborado pela autora

Conforme a tabela 7, foi analisado se as receitas e despesas oriundas de doações, contribuições, convênios, parcerias, auxílios e subvenções, estão sendo registradas segregadas em contas próprias. Vê-se que em todos os anos grande parte das fundações atenderam a esse quesito divulgando suas demonstrações conforme essa exigência, tendo o percentual de 41,67%, 45,83% e 54,17% nos anos de 2015, 2016 e 2017 respectivamente. Apenas 20,83% nos anos 2015 e 2016, e 16,67% em 2017 não foi possível identificar tal informação, o restante não registram.

Tabela 8 - As gratuidades concedidas/praticadas estão sendo feitas de forma segregada, com destaque para os que devem ser utilizados em prestações de contas nos órgãos governamentais?

	2015		2016		2017	
<b>Divulga</b>	4	16,67%	3	12,50%	1	4,17%
<b>Não divulga</b>	13	54,17%	14	58,33%	16	66,67%
<b>Não identificado ou não se aplica</b>	7	29,17%	7	29,17%	7	29,17%
<b>Total</b>	24	100,00%	24	100,00%	24	100,00%

Fonte: Elaborado pela autora

Conforme a tabela 8, o nível de entidades que não atendem a este item é de 54,17% em 2015, de 58,33% em 2016 e 66,67% em 2017. Sobrando assim apenas 16,67% em 2015, 12,50% em 2016 e uma queda considerável no ano de 2017 sendo apenas 4,17% que cumprem a norma em relação a segregar as gratuidades em sua demonstração contábil. O restante não foi possível identificar tais informações na prestação de contas fornecidas.

Tabela 9 - Das gratuidades concedidas reconhecidas, os valores dos benefícios, número de atendidos, número de atendimentos e número de bolsistas com valores e percentuais representativos, estão informados nas notas explicativas comparando o custo e o valor reconhecido quando este não cobrir os custos dos serviços prestados?

	2015		2016		2017	
<b>Divulga</b>	2	8,33%	2	8,33%	2	8,33%
<b>Não divulga</b>	16	66,67%	16	66,67%	16	66,67%
<b>Não identificado ou não se aplica</b>	6	25,00%	6	25,00%	6	25,00%
<b>Total</b>	24	100,00%	24	100,00%	24	100,00%

Fonte: Elaborado pela autora

Conforme analisado em notas explicativas, grande parte da amostra não divulga os valores dos benefícios, bem como os números de atendidos e atendimentos, número de bolsistas e percentuais, tal quantidade é representada nos anos 2015 a 2017 de 66,67%. Nos três anos não foi possível identificar tal informação relacionada à gratuidades de 25% das fundações, e apenas 8,33% cumprem com este item, em todo o período analisado. Assim, as entidades deixam a informação muito vaga, não mostrando para o usuário as gratuidades praticadas.

Tabela 10 - O trabalho voluntário no exercício de suas funções, foi reconhecido pelo valor justo da prestação de serviço?

	2015		2016		2017	
<b>Divulga</b>	1	4,17%	1	4,17%	1	4,17%
<b>Não divulga</b>	8	33,33%	9	37,50%	9	37,50%
<b>Não identificado ou não se aplica</b>	15	62,50%	14	58,33%	14	58,33%
<b>Total</b>	24	100,00%	24	100,00%	24	100,00%

Fonte: Elaborado pela autora

Foi possível identificar apenas 4,17% que reconhece o trabalho voluntário pelo valor justo. Das demais entidades que possuem trabalho voluntário, não reconhecem tal serviço, sendo esta quantidade 33,33% em 2015, 37,50% em 2015 e 2016. As demais não foi possível identificar tal item, pelo fato de não ser identificado a existência de trabalho voluntário na organização.



Tabela 11 - No Balanço patrimonial, a denominação da conta Capital foi substituída por Patrimônio Social?

	2015		2016		2017	
<b>DIVULGA</b>	24	100,00%	24	100,00%	24	100,00%
<b>NÃO DIVULGA</b>	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%
<b>NÃO IDENTIFICADO OU NÃO SE APLICA</b>	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%
<b>TOTAL</b>	24	100,00%	24	100,00%	24	100,00%

Fonte: Elaborado pela autora

Para este item verificou-se que todas as entidades estão cientes da alteração de nomenclatura quando se trata de Capital Social para Patrimônio Social. sendo nos três anos analisados, 100% delas atenderam a este requisito apresentando em seu balanço patrimonial tal nomenclatura conforme estabelece a norma ITG 2002.

Tabela 12 - No Balanço Patrimonial, Demonstração de Resultado do Período, Demonstração Mutação do Patrimônio Líquido, Demonstração de Fluxo de Caixa, a denominação de Lucro ou Prejuízo, foi substituída por Superávit ou Déficit do período?

	2015		2016		2017	
<b>Divulga</b>	23	95,83%	23	95,83%	23	95,83%
<b>Não divulga</b>	0	0	0	0	0	0
<b>Não identificado ou não se aplica</b>	1	4,17%	1	4,17%	1	4,17%
<b>Total</b>	24	100,00%	24	100,00%	24	100,00%

Fonte: Elaborado pela autora

A tabela 12 expressa a quantidade de entidades que em todas as demonstrações substituem as palavras Lucro ou Prejuízo, por Superávit ou Déficit. Apenas 4,17% não foi possível identificar pois a mesma não apresentou preenchimento de dados nas demonstrações, contra o restante 95,83% que atendeu a este requisito da norma.

Tabela 13 - Houve o destaque de informações sobre gratuidades concedidas e serviços voluntários obtidos na demonstração de resultados do período?

	2015		2016		2017	
<b>Divulga</b>	5	20,83%	4	16,67%	4	16,67%
<b>Não divulga</b>	13	54,17%	17	70,83%	17	70,83%
<b>Não identificado ou não se aplica</b>	6	25,00%	3	12,50%	3	12,50%
<b>Total</b>	24	100,00%	24	100,00%	24	100,00%

Fonte: Elaborado pela autora

Mesmo havendo gratuidades e serviços voluntários na entidade, a demonstração de resultado do período ficou incompleta com a informação destacada sobre tal. De 2015 a 2017 foram 54,17%, 70,83%, 70,83% respectivamente que não destacaram esta informação na DRE e não foi possível identificar esta informação em 25% das entidades no ano de 2015, em 12,50% nos anos de 2016 e 2017 respectivamente.

Tabela 14 - Houve a divulgação sobre gratuidades concedidas e serviços voluntários obtidos nas notas explicativas?

	2015		2016		2017	
<b>Divulga</b>	7	29,17%	8	33,33%	6	25,00%
<b>Não divulga</b>	13	54,17%	14	58,33%	16	66,67%
<b>Não identificado ou não se aplica</b>	4	16,67%	2	8,33%	2	8,33%
<b>Total</b>	24	100,00%	24	100,00%	24	100,00%

Fonte: Elaborado pela autora

Conforme os dados obtidos na tabela 14, grande parte das entidades não divulgou as gratuidades concedidas e os serviços obtidos nas notas explicativas. Nos anos 2015, 2016 e 2017 divulgaram apenas 29,17%, 33,33% e 25% respectivamente. As entidades que possuíam tais serviços oferecidos e obtidos não divulgaram esta informação na demonstração, sendo eles 54,17% em 2015, 58,33% em 2016 e 66,67% em 2017. Os que não foram possíveis identificar, foram aquelas que não foi identificado a existência da gratuidade ou de serviços voluntários.

Tabela 15 - Os critérios utilizados para apuração de receitas e despesas, especialmente com gratuidade, doação, subvenção, contribuição e aplicação de recursos, foram informadas nas notas explicativas?

	2015		2016		2017	
<b>Divulga</b>	5	20,83%	4	16,67%	4	16,67%
<b>Não divulga</b>	16	66,67%	18	75,00%	18	75,00%
<b>Não identificado ou não se aplica</b>	3	12,50%	2	8,33%	2	8,33%
<b>Total</b>	24	100,00%	24	100,00%	24	100,00%

Fonte: Elaborado pela autora

A informação dos critérios utilizados de receitas e despesas, sejam elas oriundas de gratuidade, doação, subvenção, contribuição e aplicação de recursos, foi omissa por 66,67% das entidades no ano de 2015, 75% das entidades no ano de 2016 e 2017, algumas pelo fato de não haver divulgação das notas explicativas. As entidades que divulgaram nas notas explicativas foram no ano de 2015 o percentual de 20,83%, no ano de 2016 e 2017 de 16,67%.

## 7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

As entidades do terceiro setor tem papel importante quanto à filantropia, caridade e serviços gratuitos à população do Brasil. Com o papel de voluntários, os serviços são realizados em prol da sociedade e os benefícios recebidos por elas, como doações, subvenções, não são distribuídos como lucros conforme acontece em entidades que visam lucro. Portanto, conforme os objetivos propostos no estudo, que consistiu em identificar e analisar a conformidade da prestação de contas e divulgação das demonstrações contábeis das fundações privadas mineiras da cidade de Uberlândia, dos anos de 2015, 2016 e 2017. Foi possível obter resultados relevantes que contribuirão para o fomento de informações acerca das informações tratadas.

Percebe-se que as características de organizações de terceiro setor, não as isentam de cumprir com normas em relação à sua contabilidade. Tais normas exigem critérios para serem cumpridos, e uma delas é a ITG 2002 (R1), específica para este tipo de organização, no qual o estudo se baseou para analisar as prestações de contas que tais entidades prestam ao ministério público e que são importantes para os usuários internos e externos.

Com o total de 24 entidades, foi possível obter resultados a partir de um *checklist* elaborado a partir da norma ITG 2002 (R1). Pode-se primeiramente identificar quantas delas apresentaram as demonstrações contábeis exigidas na norma, foi verificado que o balanço patrimonial foi o único 100% apresentado em todos os anos, entretanto a demonstração de resultado do período obteve um índice alto em que exceto 1 entidade não a apresentou no primeiro ano, tendo uma redução nos anos seguintes. A demonstração de mutação do patrimônio líquido variou nos três anos de 70,83% a 95,83% na quantidade de entidades que a elaboraram. A demonstração de fluxo de caixa e notas explicativas foram as que menos foram elaboradas nos três períodos. A divulgação das demonstrações contábeis pelas entidades é importante por mostrar aos seus usuários o estado econômico, financeiro e como estão beneficiando os favorecidos, gerando credibilidade para potenciais doadores de recursos para a manutenção dela.

Quanto aos demais itens analisados, a média dos anos das entidades que divulgaram pelo regime de competência foi de 80,56% visto que o restante optou pelo regime de caixa. A evidenciação das gratuidades de forma segregada não foi satisfatória sendo que a média de entidades que divulgaram conforme orienta a norma, para todo o período analisado foi de 11,11%. Para os itens relacionados com a nota explicativa, como a divulgação das gratuidades concedidas, os critérios para apuração de receitas, o nível de evidenciação foi baixo pois além daquelas que não informavam os itens analisados, muitas não apresentaram esta demonstração, faltando assim a evidenciação.

Quanto a substituição das nomenclaturas de Lucro para Superávit e Déficit, e de Patrimônio Líquido para Patrimônio Social, 100% apresentaram de forma correta nos três anos, porém o próprio SICAP apresenta pré-definido tal informação nas demonstrações contábeis, fazendo com que apenas nas notas explicativas as entidades evidenciem de forma explícita que fizeram tal alteração de nomenclatura conforme exige a norma. Observa-se que pelo fato do sistema possuir seus próprios campos aguardando o preenchimento de valores, as entidades não se atentam a como distribuir suas informações de forma correta, ou até mesmo omiti-las. A evidenciação poderia ter um nível satisfatório se houvesse campos no qual fosse obrigatório o

preenchimento, principalmente os relacionados às gratuidades concedidas, para que não falte tal informação.

Portanto, os resultados revelam que grande parte dos itens analisados não estão em conformidade quanto à legislação das entidades de terceiro setor, a ITG 2002 (R1). Com isso, não foram satisfatórios, principalmente aos quesitos relacionados às gratuidades concedidas e aos serviços voluntários obtidos, havendo a necessidade por parte das fundações de maior atenção na elaboração, visto que tais informações são de suma importância para que possam ter benefícios como: fiscais, contribuições, entre outros.

Para estudos futuros, a ampliação da amostra é um fator interessante a nível Estado, podendo ou não, realizar uma comparação entre as entidades conforme suas finalidades, ou seja, se a área (saúde, assistência social, educação, etc) que atuam influencia no nível de evidenciação das informações contábeis conforme exigidos pelas NBC (Normas Brasileiras de Contabilidade).

## REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Verónica Eberle De; ESPEJO, Robert Armando. **Contabilidade no terceiro setor**. Curitiba, PR: IESDE Brasil S.a, 2012. 136 p.

BRASIL. (2007) – Decreto nº 6.170, de 25 de julho de 2007. Normas relativas às transferências de recursos da União mediante convênios e contratos de repasse, e dá outras providências. Brasília.

BRASIL. **Constituição Federal do Brasil de 1988**. Brasília: Senado Federal, 1988. Brasília.

BRASIL. **LEI Nº 9.608, DE 18 DE FEVEREIRO DE 1998. Dispõe sobre o serviço voluntário e dá outras providências**. 1998. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19608.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19608.htm)>. Acesso em: 31 ago. 2019.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. (2000) - **NBC T 10.19 - Entidades sem finalidades de lucro**. Brasília: CFC. Disponível em: <[http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?codigo=2003/000966](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2003/000966)>. Acesso em: 01 out. 2019.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. (2003) - **Manual de procedimentos contábeis para fundações e entidades de interesse social**. Brasília: CFC.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. (2000) - **NBC T 10.19 - Entidades sem finalidades de lucro**. Brasília: CFC. Disponível em: <[http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?codigo=2003/000966](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2003/000966)>. Acesso em: 01 out. 2019.

CFC. Conselho Federal de Contabilidade. **Manual de procedimentos contábeis e prestação de contas das entidades de interesse social / Conselho Federal de Contabilidade**. 2007. Disponível em: <[https://www2.mppa.mp.br/sistemas/gcsubsites/upload/56/entidadesdeinteressesocialeterceiros-100819051041-phpp01\(1\).pdf](https://www2.mppa.mp.br/sistemas/gcsubsites/upload/56/entidadesdeinteressesocialeterceiros-100819051041-phpp01(1).pdf)>. Acesso em: 31 ago. 2019.

CFC. Conselho Federal de Contabilidade. **Manual de procedimentos para o terceiro setor: aspectos de gestão e de contabilidade para entidades de interesse social**. 2015. Brasília.

CFC. Conselho Federal de Contabilidade. **ITG 2002 (R1) – Entidade sem finalidade de Lucros**. 2015. Disponível em: <[http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/ITG2002\(R1\).pdf](http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/ITG2002(R1).pdf)>. Acesso em: 31 ago. 2019.

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?=&t=destaques>>. Acesso em: 01 mai 2019.

IPEA. **Mapa das organizações da Sociedade Civil**. Disponível em: <<https://mapaosci.ipea.gov.br/>>. Acesso em: 01 mai 2019

LEITE, Marco Antônio Santos. **O terceiro setor e as organizações da sociedade civil de interesse público - OSCPIs. Assembleia Legislativa do Estado de Minas Gerais**, [S.L], jan. 2003. Disponível em: <[https://www.almg.gov.br/export/sites/default/educacao/sobre\\_escola/banco\\_conhecimento/arquivos/pdf/terceiro\\_setor.pdf](https://www.almg.gov.br/export/sites/default/educacao/sobre_escola/banco_conhecimento/arquivos/pdf/terceiro_setor.pdf)>. Acesso em: 08 mai. 2018.

MONSER, N. T. B. et al. **Terceiro setor: Guia de orientação para o profissional de contabilidade**. 1 ed. Porto Alegre - RS: Gráfica e Editora Relâmpago Ltda, 2016. 92 p.  
PAES, José Eduardo Sabo. **Fundações, associações, e entidades de interesse social: Aspectos jurídicos, administrativos, contábeis, trabalhistas e tributários**. 9 ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2018. 950 p.

PAES, José Eduardo Sabo. **Fundações e entidades de interesse social: aspectos jurídicos, administrativos, contábeis e tributários**. 4ª edição, Brasília: Brasília Jurídica, 2013.

PIZA, Silvio; PARISI, Claudio; MEGLIORINI, Evandir; GALLO, Mauro. 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. **Atena**, v.17, n.3, 2012

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade Empresarial**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

RIBEIRO, Osni Moura; COELHO, JMR; **Princípios de contabilidade: Comentados**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

RODRIGUES, et al. **Contabilidade do 3º setor**. 4 ed. [S.L.]: INDB, 2015. 20 p.

SANTOS, Suely Xavier Dos. **Organização do terceiro setor: Livro-texto EaD**. 1 ed. Natal: EdUnP, 2012. 175 p.

SILVA, Cristiano; SILVA, José Ronaldo; PEREIRA, Victor Hugo. Entidades do Terceiro Setor: Estudo de Casos Múltiplos da Adoção da ITG 2002 Em Prestações De Contas De Fundações Mineiras de Direito Privado. **Sinergia**, v. 21, n.1, 2017

SÁ, Antônio Lopes de. **Lopes de. Dicionário de Contabilidade**. São Paulo: Atlas. 2005.

TORRES, Leandro Vila. **O sistema de Cadastro e Prestação de Contas (SICAP) como instrumento de accountability em fundações**: Um estudo com fundações privadas da comarca de Ribeirão PRETO-SP. 2007. Dissertação (Mestrado), Programa de Pós-graduação em Administração, USP, Ribeirão Preto.

ZITTEI, Marcus Vinícius; POLITELO, Leandro; SCARPIN, Jorge Eduardo. Nível de Evidenciação Contábil de Organizações do Terceiro Setor. **Administração Pública e Gestão Social**, v. 8, n. 2, 2016.

ZANLUCA, JÚLIO CESAR. **A CONTABILIDADE DO TERCEIRO SETOR**. Portal da Contabilidade. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/terceirosetor.htm>>. Acesso em: 09 mai. 2018.