

UNIVERSIDADE FEDERAL DE UBERLÂNDIA – UFU
FACULDADE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS – FACIC
GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

DÉBORA FURTADO DE SOUSA

**CONTABILIDADE NO TERCEIRO SETOR: Atuação dos escritórios de serviços
contábeis no processo de divulgação da informação contábil no município de
Uberlândia/MG**

UBERLÂNDIA/MG
SETEMBRO DE 2021

DÉBORA FURTADO DE SOUSA

**CONTABILIDADE NO TERCEIRO SETOR: Atuação dos escritórios de serviços
contábeis no processo de divulgação da informação contábil no município de
Uberlândia/MG**

Monografia apresentada à Faculdade de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Uberlândia como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. José Marcos da Silva

**UBERLÂNDIA/MG
SETEMBRO DE 2021**

DÉBORA FURTADO DE SOUSA

Contabilidade no Terceiro Setor: Atuação dos escritórios de serviços contábeis no processo de divulgação da informação contábil no município de Uberlândia/MG

Monografia apresentada à Faculdade de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Uberlândia como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Banca de Avaliação:

Prof. Dr. José Marcos da Silva – UFU
Orientador

Prof.
Membro

Prof.
Membro

Uberlândia (MG), 20 de setembro de 2021

RESUMO

O Terceiro Setor é representado por entidades sem fins lucrativos, com atuação voltada para finalidades públicas ou coletivas, não estatal e formada a partir de iniciativas voluntárias. É um setor que vem crescendo a cada dia mais na economia, segundo o IBGE, sua participação é de 1,4% na formação do PIB. Desse modo, seu desenvolvimento necessita de acompanhamento contábil, uma vez que essas entidades costumam receber recursos de terceiros como doações e subvenções, bem como geram recursos de forma direta. Nesse sentido, os escritórios de serviços contábeis são considerados grandes fornecedores da informação para a tomada de decisão. Com isso, o presente trabalho teve como objetivo identificar quais são os usuários contábeis das entidades sem fins lucrativos e qual a utilidade da informação contábil. Para tanto, utilizou-se metodologia qualitativa, por meio de entrevistas semiestruturadas para a coleta de dados junto a escritórios de contabilidade da cidade de Uberlândia/MG. Após os dados coletados, evidenciou que os principais usuários são ligados a diretoria da entidade e também o governo, e que as informações fornecidas auxiliam os usuários das entidades sem fins lucrativos a tomarem decisões. Ademais, identificou-se também que o governo possui papel duplo diante dessas entidades, sendo Órgão Fiscalizador e Agente Financiador. Por fim, percebeu-se que as informações mais demandadas pelos usuários dessas entidades são as informações que apresentam o desempenho e a saúde financeira da entidade.

Palavras-chave: Terceiro Setor. Escritórios Contábeis. Processo de Divulgação. Usuário Contábil.

ABSTRACT

The Third Sector is represented by non-profit entities, acting for public or collective purposes, non-state and formed from voluntary initiatives. It is a sector that has been growing more and more in the economy, according to the IBGE, its participation is 1.4% in the formation of the GDP. Thus, its development requires accounting follow-up, since these entities usually receive resources from third parties such as donations and subsidies, as well as generate resources directly. In this sense, accounting services offices are considered major providers of information for decision making. Thus, this study aimed to identify the accounting users of non-profit entities and the usefulness of accounting information. Therefore, a qualitative methodology was used, through semi-structured interviews to collect data from accounting offices in the city of Uberlândia/MG, which serve third sector entities. After the data collected, it showed that the main users are linked to the entity's board and also the government, and that the information provided helps users of non-profit entities to make decisions. Furthermore, it was also identified that the government has a dual role in relation to these entities, being an Oversight Agency and a Financing Agent. Finally, it was noticed that the information most demanded by the users of these entities is the information that presents the entity's performance and financial health.

Keywords: Third sector. Accounting Offices. Disclosure Process. Accounting User.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	2
2	REFERENCIAL TEÓRICO	4
2.1	Terceiro Setor	4
2.1.1	Estudos realizados anteriormente no Terceiro Setor	6
2.2	Contabilidade no Terceiro Setor	7
2.2.1	Normatização	9
2.3	Escritórios de Serviços Contábeis	10
2.3.1	Contabilidade: O Papel do Contador	11
2.4	Usuário Contábil	12
3	METODOLOGIA	14
3.1	Escolha da amostra	15
3.2	Entrevistas	16
4	ANÁLISE DE RESULTADOS	18
4.1	Processo 1 - Caracterização dos respondentes	18
4.2	Processo 2 - Processo de coleta	20
4.2.1	– Captação de informações mediante entidades	20
4.2.2	– Tipos de entidades do terceiro setor	21
4.3	Processo 3 - Processamento da Informação	23
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	28
	REFERÊNCIAS	30

1 INTRODUÇÃO

O cenário atual em que a sociedade está inserida, segundo Esben (2003), encontra-se estruturado em três setores de economia distintos: o primeiro, segundo e terceiro setor, em que as instituições são organizadas. Para Fernandes (2002, p. 127), “a ideia de um ‘terceiro setor’ supõe um ‘primeiro’ e um ‘segundo’, e nesta medida faz referência ao Estado e ao mercado”, de modo respectivo. Conforme Rodrigues et al. (2015, p.15), as características de cada setor são apresentados de maneira que: o primeiro setor visa dinheiro público para fins públicos; o segundo setor dispõe-se do dinheiro privado para fins privados; e o terceiro setor propõe-se o dinheiro privado para fins públicos.

Apesar dessa realidade em moldes da sociedade atual, o que se tinha no passado era compreendido apenas em primeiro e segundo setor. Porém, com o passar do tempo, houve a necessidade de ter um terceiro setor para atender as demandas sociais que o governo e o mercado não conseguiam suprir. Assim, esse novo setor têm o comportamento de um agente de transformação do ser humano, operando para o desenvolvimento de ações sociais (ARAÚJO, 2009).

Diante disso, “o terceiro setor engloba as entidades sem fins lucrativos, privadas, cuja atuação volta-se a finalidades públicas ou coletivas para a geração do bem comum” (FISCHER, 2002, p. 45). Bloedau e Lima (2008), ressaltam que precisam de contabilidade estruturada, mesmo que essas entidades não tenha finalidades lucrativas. Sendo assim, a contabilidade como ciência tem um papel fundamental no que se diz a respeito do estudo patrimonial e as suas variações, uma vez que está proporciona a geração de informações necessárias à tomada de decisões, visto sua importância no aspecto de toda entidade, seja esta de fins lucrativos ou não (SILVA 2009).

Horngren, Sundem e Stratton (2006), acrescentam que o objetivo básico da informação contábil é o de auxiliar seus vários usuários no processo decisório, sendo importante para isso que essas informações sejam compreendidas de forma concreta, possibilitando para contribuir com um melhor resultado. Oliveira (1999, p. 36), destaca que a “informação é o dado trabalhado que permite ao executivo tomar decisões”. Nesse sentido, para que os usuários tomem suas decisões, é necessário ter informação contábil.

Diante disso, o terceiro setor está em constante crescimento no cenário global, conforme dados de um estudo realizado pela IPEA - Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (2019), é demonstrado que o terceiro setor tem 820 mil entidades dotadas de CNPJ e empregam 3 milhões de pessoas, representando algo em torno de 3% da população brasileira ocupada em 2015. Dessa

maneira, o desenvolvimento das atividades desempenhadas por esse setor, necessitam de acompanhamento financeiro, gerencial e econômico, nesse sentido, de acordo com o Silva (2009, p. 15), como estas instituições costumeiramente têm o apoio do poder público ou possuem seus projetos subsidiados por financiadores, é importante que divulguem informações financeiras claras, corretas e seguras. Para Slomski et al. (2012, p 12), “a elaboração e apresentação das demonstrações têm como propósito a representação da estrutura e posição patrimonial, financeira e do desempenho financeiro de uma entidade”.

Conforme o CFC (2015), é considerável ressaltar que as instituições sem fins lucrativos e seus respectivos responsáveis pelos serviços contábeis devem seguir as normas ITG 2002 (R1), que estabelece critérios e procedimentos específicos de avaliação, de reconhecimento e de estruturação das demonstrações contábeis e as informações mínimas a serem divulgadas em notas explicativas.

Diante disso, os escritórios de contabilidade que realizam a contabilidade de várias entidades, levando fundamentação para as organizações e aumentando a relevância dos seus serviços prestados. Além do mais, a gestão de qualquer empresa é complexa exigindo diversas funções, obrigações e relações entre seus usuários. Assim, o escritório de contabilidade tem por finalidade gerar informações relevantes a seus usuários, de modo que possam servir de método para o bom gerenciamento das organizações (PADOVEZE, 2009).

Nesse sentido, esta pesquisa busca evidenciar como as informações e a divulgação das demonstrações contábeis juntamente com suas prestações de serviços, fornecidas pelos escritórios de serviços contábeis, auxiliam os usuários para a tomada de decisão no aspecto de prestação de contas as entidades sem fins lucrativos.

Com isso, a diante dos fatos elencados, a questão problema deste trabalho é: Quem são os usuários e qual a utilidade da informação contábil para as entidades do terceiro setor localizadas em Uberlândia/MG?

O objetivo geral desta pesquisa é identificar os usuários principais dos relatórios contábeis emitidos pelos escritórios de prestação de serviços contábeis, bem como a sua utilização na tomada de decisão pelas entidades do terceiro setor localizados em Uberlândia/MG.

Para atingir esses objetivos, o trabalho contempla as seguintes etapas: (i) Identificar as práticas dos escritórios de serviços contábeis para coleta dos dados; (ii) Identificar quais trabalhos são realizados pelos escritórios de serviços contábeis; (iii) Qual(is) o(s) principal(is) usuário(s) dos relatórios contábeis; (iv) Quais as maiores demandas informacionais por parte do(s) usuário(s); e (v) Como o(s) usuário(s) utilizam as informações para tomada de decisão.

Essa pesquisa se justifica de modo a verificar se existe semelhança, na questão dos usuários principais e da utilização da informação contábil, com o primeiro setor. Para esse caso, o CPC 00 - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro (2011), já determina quem são os usuários e quais tipos de decisões eles tomam com base na informação contábil.

Também se justifica a realização desse trabalho pela necessidade em expressar a relevância que os escritórios de serviços contábeis têm em meio as suas prestações de serviços, diante das entidades do terceiro setor e como os mesmo se comportam diante o que se é exigido deles. Uma vez que, essas entidades tem se expandido na economia de forma expressiva e sendo reconhecida pelo IBGE (2007) com uma participação de 1,4% na formação do PIB, significando um montante aproximadamente de R\$ 32 bilhões.

Logo, percebe-se o quão é significativo o acompanhamento dos serviços contábeis e os profissionais da área junto com as entidades. Conforme Fortes (2002, p. 108):

[...] Portanto, os profissionais da contabilidade representam um grupo específico com especialização no conhecimento da sua área, sendo uma força viva na sociedade, vinculada a uma grande responsabilidade econômica e de acordo com os princípios éticos, ou seja, tais princípios dizem respeito à responsabilidade perante a sociedade e para com os deveres da profissão.

Dessa forma, essa pesquisa encontra-se estruturada em cinco capítulos, sendo o primeiro: a introdução; o segundo capítulo abordando o referencial teórico, o qual contém os conceitos necessários para a compreensão da pesquisa, além dos trabalhos anteriores referentes ao tema. O terceiro capítulo evidencia os procedimentos metodológicos utilizados na pesquisa; Ademais, o quarto capítulo demonstra a análise dos dados e resultados obtidos. Por fim, as considerações finais estão presentes no quinto capítulo.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Terceiro Setor

Segundo Fernandes (1994), o terceiro setor é expresso pelo conjunto de organizações, direcionadas à produção de bens e serviços públicos, de cunho privado, resultando em qualificações que respondem às necessidades coletivas e não geram lucratividade. Para Almeida e Espejo (2012, p. 10) “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”.

Na visão de Gonçalves (1999, p.2), as entidades do terceiro setor “se trata de uma esfera de atuação pública, não estatal, formada a partir de iniciativas voluntárias, sem fins lucrativos, no sentido comum.” De acordo com Druker (1994), as instituições sem fins lucrativos são agentes de mudança humana, onde há aprendizado e transformação e seu produto é um paciente curado.

Segundo Salamon (1998), as entidades componentes do terceiro setor apresentam características particulares e básicas como por exemplo: (i) são organizações estruturadas; (ii) que não fazem parte da estrutura do Estado, ou seja, devem ser não-governamentais; (iii) que não são destinadas a distribuir lucros aos seus diretores, proprietários ou entre os acionistas; (iv) são auto administradas, ou seja, realizam sua própria gestão, sendo independente de controle por outras entidades; (v) possui natureza voluntária, isto é, envolve participações voluntárias.

Na mesma visão, conforme o CFC (2008), as entidades do Terceiro setor, que são as organizações de interesse social, se manifestam com as seguintes características: a) incentivo de ações propicias para o comum da coletividade e o seu bem-estar; b) manutenção sem fins lucrativos; c) adesão de personalidade jurídica moldada aos fins sociais (associação ou fundação); d) atividades financiadas por subvenções governamentais, doações empresariais de fins econômicos e particulares; e) realização do resultado das atividades econômicas exercidas aos fins sociais a que se destina; f) desde que cumpra requisitos específicos, é fomentado por renúncia fiscal do Estado (CFC, 2008, p. 23)

De acordo com o Manual de Procedimentos Contábeis Para Fundações e Entidades de Interesse Social (CFC, 2008), houve um grande avanço no papel das entidades do Terceiro Setor em relação à sociedade brasileira, a partir de 80, e que através do ECO-92, na década seguinte, o termo ONG se expandiu no Brasil aplicando-se às organizações da sociedade civil, atuando conjuntamente com Governo, em busca da coletividade e bem-estar, constituídas como: associações, grupos, fundações, centros, institutos, etc.

Drucker (1994), ainda complementa acerca do impacto do terceiro setor na economia norte americana, em que foi o que mais lucrou nos últimos vinte anos, com maior crescimento, gerando empregos e movimentando recursos. “Entende-se, portanto que as instituições pertencentes ao terceiro setor são resultados de novos grupos da sociedade civil e dos movimentos sociais.” (PAES, 2010).

Apesar da constante evolução do Terceiro Setor, no ano de 2019 com a inserção da pandemia COVID-19, a economia em geral foi grandemente afetada de forma negativa e conforme dados da IPEA (2020) no terceiro setor não foi diferente. Para Paes e Santos (2021),

as entidades do Terceiro Setor mantiveram suas ações de atendimento da população durante a pandemia, demonstrando que são essenciais para a transpor as dificuldades econômicas, sociais e sanitárias. Isso ocorreu mesmo num circundado de incertezas e com perda relevante de arrecadação.

2.1.1 Estudos realizados anteriormente no Terceiro Setor

De acordo com estudos feitos por Ramos (2003, p. 4), “(...) a importância do terceiro setor pode ser mensurada pela extensão de sua participação na economia”. Milani Filho (2004, p. 122), ainda complementa que cada vez mais esse setor apresenta-se significativo sob o a questão econômica, não somente no cenário nacional, mas também em todo o mundo.

Segundo estudo feito pelas Fundações Privadas e Associações sem fins Lucrativos – FASFI no Brasil e divulgado pelo IBGE, nos anos de 1995 a 2002, mostrou-se que o terceiro setor chegou a atingir um crescimento de 157%, passando de 180 mil entidades para 276 mil. Desse total, 171 mil foram criadas a partir de 1990. Ademais, em 2007, foram apurados dados pelo IBGE (O Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística), apresentando o Terceiro Setor com participação oficial de 1,4% na formação do Produto Interno Bruto (PIB) brasileiro, o que significava um montante de aproximadamente 32 bilhões de reais.

De acordo com levantamentos da FASFIL, divulgado pelo IBGE (2016), os principais focos de atuação dessas entidades são: Religião (35,1%); Cultura e Recreação (13,6%) e Desenvolvimento e defesa de direitos (12,8%). As maiores concentrações dessas entidades sem fins lucrativos estão no Sudeste (48,3%); Sul (22,2%) e Nordeste (18,8%) e em menor grau no Norte (3,9%) e no Centro-Oeste (6,8%).

Acerca de outra temática, um estudo realizado por Mário et al (2013), feito com 41 organizações não governamentais de municípios mineiros, identificaram que em grande parte das entidades pesquisadas, existe a necessidade de desenvolver seus sistemas de informações contábeis e o uso de instrumentos de controles gerenciais. Isso porque foi observado que essa deficiência se dá pela falta de recurso e de conhecimento que essas instituições tem em relação ao uso desses instrumentos.

Além disso, Mendonça e Machado (2004), apresentaram preocupação em seus estudos, decorrente de conflitos de agência no terceiro setor, em especial com relação à verificação se as ações dos gestores dessas entidades estão alinhadas aos interesses de doadores ou financiadores, e ainda se estão sendo seguidos os objetivos estatutários para os quais foi constituída a organização.

Conforme estudos de Cruz, Quandt, Martins e Silva (2010) e Silveira e Borba (2010), é apresentado a mensuração contábil de indicadores de boas práticas de governança no terceiro setor. Através do estudo realizado, verificaram o nível de evidenciação contábil apresentado por entidades pertencentes ao terceiro setor, tendo amostras de um total de 39 fundações, e como objeto principal de verificação da prestação de contas nos períodos de 2004, 2005 e 2006.

Encontraram como resultado um percentual de 67% de conformidade das demonstrações contábeis com princípios de transparência ligados à prestação de contas. Com isso, apresentou-se uma necessidade de aprimoramento dessas demonstrações para a uma melhor evidenciação das ações das instituições com finalidade social.

Ademais, com o propósito de auxiliar na elaboração de condutas e direcionamentos para a constituição de fundações e associações privadas, o IBGC (2009), propôs o Guia das melhores práticas de governança para fundações e institutos empresariais (Gife), juntando ações para auxiliar na estruturação de controles, otimização de gestão, prestação de contas, transparência, atendimento aos preceitos legais, dentre outros intuitos.

Por fim, para Falconer (1999), existem prioridades para o aperfeiçoamento da Gestão do Terceiro Setor em âmbito nacional, o mesmo propõe-se resumir a quatro principais necessidades de desenvolvimento de gestão. Dentro dessas necessidades estão: 1) stakeholder accountability, 2) sustentabilidade, 3) qualidade de serviços e 4) capacidade de articulação. De acordo com o mesmo, as necessidades representam os principais desafios para a materialização, em bases mais firmes, à vista da promessa do terceiro setor.

2.2 Contabilidade no Terceiro Setor

Segundo Barros (2002, p. 01), contabilidade pode ser definida como uma ciência social que pratica e estuda as atribuições de controle e de registro ligados aos atos da Administração e da Economia, tratando assim do estudo e do controle do patrimônio das entidades, através de registros contábeis dos fatos e dos resultados das demonstrações gerados. Creapaldi, (1999, p.16), defini que a finalidade da contabilidade é de “controlar e prestar informações sobre o patrimônio e sobre o resultado das entidades aos diversos usuários das informações”.

Diante disso, Niyama e Silva (2008), argumenta que a contabilidade deve mostrar a preocupação com o trabalho exercido pelas entidades do terceiro setor, na perspectiva social, incluindo os atendimentos aos mais necessitados e os benefícios à parcela menos favorecida. Contudo Araujo (2009, p. 61), enfatiza que:

A gestão das organizações do terceiro setor, por mais diversificada que seja seu campo de atuação, necessita da Contabilidade como elemento

fornecedor de informações, posto que não se pode conceber que uma organização que se utilize de recursos escassos para a consecução de seus objetivos não possua um sistema contábil para proceder à gestão do patrimônio.

Dessa maneira, Salomon (1997, p. 174), evidencia que as entidades sem fins lucrativos, tem sido contestadas sobre seus resultados, não só pelos escândalos, mas também pelas dúvidas crescentes sobre sua eficiência e eficácia. Almeida e Espejo (2012), complementam que é entendido que para as entidades do terceiro setor, a contabilidade requer um tratamento individualizado, conforme a sua atividade exercida, devendo seguir essas normas criteriosamente. Com isso, transparência nas organizações sem fins lucrativos não deve ser visível somente para a sociedade, mas também tem de passar informações que sejam úteis, possibilitando gerar contribuições de quem a percebe (ANGÉLICO, 2011).

Ademais, vale ressaltar que a contabilização nessas entidades se apresentam de forma um pouco diferente de outras empresas, nesse sentido, Almeida e Espejo (2012) expõem algumas formas de contabilização que são expressas pelas entidades sem fins lucrativos, como: contabilização de doações, subvenções e contribuições; de depreciação; de contratos, convênios e termos de parceria e a contabilização por obtenção de fundos.

Mais precisamente, nas entidades sem fins lucrativos para contabilizar as doações, subvenções e contribuições para custeio devem ser realizados em contas de receita; já as doações, subvenções e contribuições patrimoniais, precisam ser contabilizadas no patrimônio social. (OLAK; NASCIMENTO, 2010). Olak e Nascimento (2010, p. 72), ainda argumenta que, “em linhas gerais, são utilizadas as expressões superávit e déficit para evidenciar o resultado positivo ou negativo, respectivamente, obtido em atividades sem fins lucrativos e lucro ou prejuízo nas com finalidades lucrativas.”

Segundo exposto pelo CFC (2008), para as entidades sem fins lucrativos, a contabilização especificamente estabelece que se devam seguir os Princípios de Contabilidade, devendo, apresentar suas demonstrações de forma regular e tempestiva, respeitando à metodologia de reconhecimento, avaliação e mensuração de seus elementos. Os princípios que as mesmas devem seguir são: o Princípio da Entidade; Continuidade; do Registro Pelo Valor Original; da Oportunidade; da Competência; e da Prudência.

Conforme o princípio da entidade, para Olak e Nascimento (2010, p. 55), “(...) No caso das entidades sem fins lucrativos, o patrimônio da entidade nunca deve ser confundido com o patrimônio dos seus diretores, associados e demais membros.” Logo para Slomski et al. (2012), deve-se considerar toda informação disponível, não se limitando somente ao período dos 12

meses em que as demonstrações contábeis carecem de ser elaboradas com base no pressuposto da continuidade das operações.

Não é tão simples de ser realizado, o registro pelo valor original nas entidades sem fins lucrativos, visto que são recebidos diversos tipos de doações por essas entidades, não sendo claramente avaliadas pelo doador, precisando então ser avaliado de forma criteriosa para não deixar de cumprir. (OLAK; NASCIMENTO, 2010). Ademais, conforme o princípio da oportunidade, o mesmo objetiva controlar as informações com propósito de verificar a relevância e impacto nas contas patrimoniais. (COELHO; LINS, 2010).

Contudo, o princípio da competência é reconhecido nas demonstrações do superávit ou déficit, nas entidades sem fins lucrativos, representando o potencial que a entidade tem de manter-se ativa, sem que a sua continuidade seja comprometida (OLAK; NASCIMENTO, 2010). Logo, conforme o Princípio da Prudência a adoção do menor valor para o ativo e maior valor para o passivo, em que houver opções similares, podendo alterar o PL, mas respeitando os outros princípios, assim as opções a ser definida deverá ser a que menos acrescente no valor do patrimônio líquido. (COELHO; LINS, 2010).

2.2.1 Normatização

O terceiro setor era regulado anteriormente, por algumas normas contábeis específicas, dos anos de 1999 e 2000. Eram as NBC T – 10, especificamente as NBC T – 10.4 (CFC, 1999a), NBC T – 10.16; NBC T – 10.18 (CFC, 1999b) e NBC T – 10.19 (CFC, 2000). Porém em 2012, foi aprovada pelo Conselho Federal de Contabilidade a Interpretação Técnica Geral (ITG) 2002 – Entidade sem finalidade de lucros (CFC, 2012), que revogou as antigas normas.

Logo as Entidades Sem Fins Lucrativos a partir de então tiveram que aderir obrigatoriamente aos novos princípios e normatizações, seguindo a Interpretação Técnica Geral, que posteriormente à 2012, foi atualizada em 2015 seguindo ITG nº 2002 (R1) - (CFC, 2015). Está objetiva estabelecer critérios e procedimentos específicos de avaliação, de reconhecimento das transações e variações patrimoniais, de estruturação das demonstrações contábeis e as informações mínimas que as entidades sem fins lucrativos devem divulgar. (CFC, 2015).

Segundo a ITG 2002 (R1) - (CFC, 2015), as demonstrações contábeis que devem ser elaboradas pelas entidades sem fins lucrativos são: Balanço Patrimonial, Demonstração de 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, quando aplicável.

Em conformidade com a ITG, cumpre-se os princípios de contabilidade para o terceiro setor que se exige no uso da NBC TG 1000 – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas (CFC, 2009) ou as normas completas naqueles pontos não abordados pela Interpretação.

2.3 Escritórios de Serviços Contábeis

De acordo com Ripamonti (1992, p. 245):

Comumente denominados de ESCRITÓRIOS DE CONTABILIDADE, as Empresas de Serviços Contábeis, denominação mais apropriada ao futuro perfil, tiveram o início de sua difusão na década de 40, com organizações que possuíam características de realização autônoma dos trabalhos, visto que eram basicamente realizados pelo titular da organização. A partir dos anos 60, concomitantemente ao desenvolvimento econômico da época houve uma evolução maior do aparecimento das empresas de Serviços Contábeis, e que nos anos que se seguiram o desenvolvimento destas.

Além do mais, Nasi (1995), destaca que as empresas de serviços contábeis, os escritórios de contabilidade, surgem da dificuldade em manter profissionais de contabilidade incorporados na própria empresa, já que, conforme o país se desenvolvia, a cobrança por certas informações aos seus contribuintes, relacionados ao poder público, necessitaria de ser prestados por profissionais especializados, especialmente empresas de pequeno e médio porte, não sendo viável economicamente para manter os mesmos na empresa.

Logo, segundo Freitas (1989):

A importância da empresa de serviços contábeis dependerá dos próprios empresários de serviços contábeis, que devem preocupar-se com a qualidade do serviço apresentado, com a precisão da informação transmitida, com a presteza na execução do serviço, com a atenção e prudência nos assuntos que lhes foram confiados como a idoneidade profissional e, principalmente, com a ética profissional.

Para Pereira (2004), os serviços contábeis em geral são divididos em departamentos, dentre eles estão: o Fiscal, Jurídico e Contábil. Logo, Vieira (2006, p. 21), expõe que o profissional contábil é aquele que exerce atividade basicamente de prestar serviços, como função, fornecer informações e avaliações, de natureza física, financeira e econômica sobre o patrimônio de pessoas físicas e jurídicas, objetivando auxiliar na tomada de decisão e acerca do futuro das entidades.

Portanto torna-se indispensável a prestação de contas das entidades, especialmente através da divulgação dos serviços contábeis e escritórios, em que a prestação de contas relaciona-se à capacidade de uma organização em preservar a confiança da população e explicar as suas promessas para apoiadores, sem se desviar da sua missão e práticas adequadas de gestão (VALENCIA et al., 2015).

2.3.1 O Papel do Contador e da Contabilidade

Conforme Santos (2008, p. 9), o contador vem se tornando a bússola da empresa nos últimos anos, com participação primordial ao prestar orientações tributária, societária e financeira. Para Padoveze (2009, p. 133), o contador tem o dever de, através do contato com a alta administração, identificar quais informações a empresa necessita do sistema de informação contábil.

Segundo Andrade (2003, p. 25), “o contador moderno é um grande gerador de informações e de orientações e de orientação especializada, calcada em seu conhecimento e experiências adquiridos no campo de trabalho”. Já Montoaldo (1995, p.32), acredita que o foco do contador nas empresas está ligado à resguardar o fluxo contínuo de informações, devendo apresentar coerência na tomada de decisão.

De acordo com Nasi (1994), o contador tem um papel bastante diversificado dentro da entidade, visto que o mesmo deve saber avaliar constantemente se as informações que se transmite são úteis aos interesses de seus clientes. Ademais, Nasi (1994, p. 5), ainda completa em sua visão que o contador tem que saber também comunicar-se com outras áreas da empresa, não limitando seu conhecimento somente em temas contábeis e fiscais. Devendo assim, participar de eventos que promovem a sua atualização profissional.

Na perspectiva de Marion (2003), o contador, por meio dos relatórios contábeis elaborados de forma adequada, apresenta aos usuários internos e externos, informações que indicam a realidade das organizações em determinado período, de maneira clara e objetiva. Dessa forma, o contador precisa desenhar e conduzir seu sistema de informação contábil em conformidade com as necessidades reais de informações do usuário (OLIVEIRA, PEREZ JÚNIOR e SILVA, 2002).

Para Merlo (2006), a função do profissional contábil sempre esteve e estará ligado às necessidades da sociedade que progridem, ou seja, evoluem a partir do desenvolvimento dos negócios empresariais. Já para Mussolini (1994, p. 79), "O contador deve-se conscientizar de

que a valorização se fundamenta, essencialmente, em dois pontos básicos: a) indiscutível capacidade técnica; e b) irrepreensível comportamento ético".

Ao tratar desse assunto Silva (2002, p. 6), destaca que “o profissional da área contábil deve ser muito mais que um simples contador, deve necessariamente ser um gerenciador de informações, que possua uma visão global do mundo e que converta as informações contábeis de que dispõe em benefícios à organização”.

Contudo, de acordo com Buhner (2007), em um mundo em que a cultura empresarial prioriza, em primeiro lugar, o lucro e o retorno sobre o capital investido, o contador pode e deve desempenhar um papel cada vez mais importante ao lado do empresário, colaborando para o desempenho da responsabilidade social dos seus empreendimentos, direcionando-os a destinarem parte dos seus resultados e tributos gerados diretamente às áreas sociais.

2.4 Usuário Contábil

Usuário contábil é “toda pessoa física ou jurídica que tenha interesse na avaliação e no progresso de determinada entidade, seja tal entidade empresa, ente de finalidades não lucrativas, ou mesmo patrimônio familiar (IBRACON 1992 – Instituto Brasileiro de Contadores). Segundo Araújo (2005, p.49), os usuários contábeis das entidades sem fins lucrativos são aqueles que ancoram recursos a essas organizações.

Nesse sentido, Abu-Nasser e Rutherford (1996) e Alrazeen (1999), constataram que há diferenças evidentes entre os vários grupos de usuários em relação às suas avaliações da importância e do uso da informação contábil, e que de certa forma essas diferenças são estatisticamente relevantes em algumas situações. Nas Normas Brasileiras de Contabilidade TG Estrutura Conceitual, ocorre a distinção e priorização dos tipos de usuários, em que os usuários contábeis podem ser classificados em: internos e externos.

Para Favero et al. (2009, p.8), os usuários externos têm necessidades diferentes devido ao seu público alvo que tem finalidade em atender: instituições financeiras, entidades governamentais, acionistas e sindicatos; e por esta razão permanece com seu foco na captação de recursos, demonstração de rentabilidade e transparência. Os usuários internos por sua vez, compreendem aqueles que buscam informação sobre o gerenciamento do seu ciclo operacional e da avaliação de desempenho (Resolução do CFC nº 1374/11 - 2011, p. 6).

Na mesma visão Matarazzo (1998), expõe que os bancos, governos e concorrentes são caracterizados respectivamente como aqueles que estão fora da empresa, ou seja, simbolizando os usuários externos e aqueles que estão dentro da empresa, figurados pelos usuários internos

são representados por exemplo pelos administradores, acionistas e empregados. Nesse contexto, existe uma grande discussão de quem é o principal usuário da informação contábil.

Para Fávero et. al. (1995), a maior parte das empresas brasileiras têm o governo como o principal usuário da informação contábil, pelo fato de atender especialmente as exigências fiscais. Para o FASB (*Financial Accounting Standards Board*), os principais usuários da contabilidade são os acionistas, credores e outros investidores, em que a divulgação financeira deve ser útil para a tomada de decisões no sentido de investimento, concessão de crédito e demais decisões equivalentes.

Segundo Pereira e Lobler, Simonetto (2010), os usuários das informações contábeis nem sempre são racionais, em função disso não é possível negligenciar fatores abstratos e distintos estilos cognitivos na decisão. Por conseguinte, a informação contábil se torna essencial para a tomada de decisão dos usuários, conforme o Pronunciamento técnico, CPC 00 (R1) - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro (2011, p.15), é destacado que: “QC7. A informação contábil-financeira é capaz de fazer diferença nas decisões se tiver valor preditivo, valor confirmatório ou ambos.”

Sendo assim, o objetivo fundamental da contabilidade, é prover aos seus usuários demonstrações contábeis, com informações que os auxiliaram no processo de tomada de decisão (CPC-00, 2011). Na mesma visão, o FASB - *Financial Accounting Standards Board* (2010), evidencia que o principal objetivo da Contabilidade é “[...] fornecer informações que sejam úteis para investidores e credores atuais e em potencial, bem como para outros usuários que visem à tomada racional de decisões de investimento, crédito e outras semelhantes”.

Dessa maneira, o CPC 00 - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro (2011), complementa que as demonstrações contábeis elaboradas com a finalidade de fornecer informações úteis satisfazem as necessidades comuns da maioria dos seus usuários, isso porque a maioria deles utilizam essas demonstrações para a tomada de decisões econômicas, como:

- (a) decidir quando comprar, manter ou vender instrumentos patrimoniais;
- (b) avaliar a administração da entidade quanto à responsabilidade que lhe tenha sido conferida e quanto à qualidade de seu desempenho e de sua prestação de contas;
- (c) avaliar a capacidade de a entidade pagar seus empregados e proporcionar-lhes outros benefícios;
- (d) avaliar a segurança quanto à recuperação dos recursos financeiros emprestados à entidade;
- (e) determinar políticas tributárias;

(f) determinar a distribuição de lucros e dividendos; CPC_00_R1 (g) elaborar e usar estatísticas da renda nacional; ou (h) regulamentar as atividades das entidades.

Na visão de Ribeiro et al. (2003, p.3), “a ideia de esforço que o contador deve realizar, para que sua intenção de uma melhor comunicação seja percebida pelos usuários, pressupõe a utilização de técnicas complementares de evidenciação”. Para Dias Filho (2000, p.40), a evidenciação é caracterizada conforme o meio pelo qual a Contabilidade realiza sua missão, ou seja, se comunicar aos seus usuários informações relevantes que orienta decisões. Além disso, Dias Filho (2000, p.46), ainda acrescenta expondo que, a validade das informações contábeis não pode ser estabelecida a não ser medindo o nível de incerteza do usuário entre duas etapas: antes e depois de receber a mensagem.

Com isso, não conhecemos o bastante, ainda, detalhadamente cada modelo decisório de cada usuário. [...] a alternativa é formar um arquivo-base de informação contábil que possa ser capaz de fornecer saídas, frequentemente, de utilidade para as metas de maior número possível de usuários (IUDÍCIBUS, 1997). Logo, além da informação contábil ser útil e decisiva na tomada de decisão dos usuários, conforme Cardoso e Malaquias (2012), a inovação nos serviços a favor da melhoria da satisfação dos usuários da contabilidade pode ajudar na valorização do trabalho, de forma que possibilite satisfazer o cliente.

3 METODOLOGIA

O trabalho em questão se caracteriza como descritivo, por coletar e apresentar os dados de como cada escritório contábil divulga o que lhe é exigido, evidenciando o perfil dos escritórios contábeis e seu papel na área de contabilidade e gestão no terceiro setor. Conforme Gil (2008, p.17) a pesquisa é definida “como o procedimento racional e sistemático que tem como objetivo proporcionar respostas aos problemas que são propostos”. Logo, a pesquisa descritiva objetiva descrever as características de determinada população ou fenômeno (GIL 2008).

A abordagem presente neste trabalho é de caráter qualitativo, pois visa compreender os fenômenos através da coleta de dados e por analisar o papel e o perfil dos escritórios de serviços contábeis, não utilizando métodos estatístico. Segundo Mannen (1979, p. 520), a pesquisa qualitativa objetiva traduzir e expressar os fenômenos do mundo social; reduzindo a distância entre indicador e indicado, entre os dados e teoria, entre contexto e ação.

O objeto de estudo apresentado nesse trabalho foram escritórios de serviços contábeis que prestam serviços para entidades do Terceiro Setor. Dessa maneira, buscou-se a

transparência das informações apresentada pelos profissionais contábeis que responderam à pesquisa, com acordo de sigilo perante a entidade. Através dos relatos apresentados pelos respondentes, foi possível vincular a realidade dos escritórios em relação ao processo de divulgação e como isso auxilia na tomada de decisão dos usuários.

Em relação ao instrumento e procedimento, nessa pesquisa foi utilizado a entrevista, na sua forma semiestruturada. Se apresentando como uma pesquisa aplicada. Para May (2004, p. 149), a entrevista semiestruturada é marcada por apresentar um caráter aberto. Gil (1999, p. 120) explica que na entrevista semiestruturada, “o entrevistador permite ao entrevistado falar livremente sobre o assunto, mas, quando este se desvia do tema original, esforça-se para a sua retomada”.

Segundo Bertucci (2008), para ocorrer a entrevista é necessário ter um questionamento no mínimo entre duas pessoas, objetivando a obtenção de informações em relação a um ou mais assunto. Ademais, também se utilizou de pesquisas bibliográficas e coleta documental no presente trabalho.

O primeiro procedimento visa recorrer à materiais prontamente elaborados; tal como a utilização de leis, normas e resoluções, para contemplar todo assunto abordado. Para Marconi e Lakatos (2001, p.43-44), a pesquisa bibliográfica refere-se à levantamentos de toda a bibliografia já publicada, como livros, revistas, publicações separadas e imprensa escrita. O segundo procedimento por sua vez, visa analisar informações relacionadas ao tema. Bertucci (2008), ainda completa dizendo que através da coleta de dados o pesquisador tornar-se de vários instrumentos.

A técnica de análise de dados presente neste trabalho é representada pela análise de conteúdo, servindo de base para observações. Freitas e Janissek (2000), enfatiza que análise de conteúdo é considerada uma boa técnica para ser utilizada em quaisquer tipos de pesquisa que possam ser documentadas em textos escritos.

3.1 Escolha da amostra

A amostra utilizada no trabalho em questão foram escritórios de serviços contábeis situados em Uberlândia-MG, sendo representados por 7 escritórios. Para tanto, foram entrevistados apenas 1 representante de cada escritório. Com a finalidade de encontrar tais escritórios, a busca iniciou-se através de pesquisas na internet e posteriormente ligações realizadas. Ademais, outros escritórios deram-se por indicações.

3.2 Entrevistas

As entrevistas ocorreram entre os períodos de Julho e Agosto de 2021. Foram realizadas virtualmente através da plataforma Google Meet com todos os profissionais contábeis que representaram seus escritórios contábeis de forma individual, com exceção do RESPONDENTE 7, em que neste caso, invés de ser uma entrevista virtual pela plataforma citada anteriormente, o processo de coleta das informações foi realizada via e-mail, em que foi enviado à ele o questionário com todas as perguntas e ele respondeu o arquivo e retornou.

As entrevistas foram realizadas de câmera e áudio aberto, em tempo real. Teve duração média de 1 hora à 1 hora e 30 minutos, de modo que neste tempo havia uma interação das duas partes, ou seja, de mim e do representante do escritório. As informações ditas por cada um deles eram anotadas em notebook utilizado nas entrevistas.

Ademais, o questionário base para a realização das entrevistas foi dividido em 3 processos, sendo eles:

- Processo 1 - Caracterização do respondente;
- Processo 2 - Processo de coleta; e
- Processo 3 - Processamento da Informação.

Sendo assim, o Processo 1, teve como finalidade, caracterizar os representantes dos escritórios contábeis. O Processo 2 por sua vez, teve objetivo em saber como era realizado a coleta de informações mediante o contato entre entidade e contador. De um outro modo e complementar aos demais, o Processo 3, teve como finalidade verificar como os profissionais contábeis processam as informações que são captadas no decorrer da prestação de serviços e em consequência o seu comportamento no processo de divulgação, de forma que a contabilidade auxilie os usuários para tomada de decisão.

Segue abaixo o questionário base que foi utilizado para a realização das entrevistas:

PARTE 1 – Caracterização do respondente

001. Fale um pouco de você. Qual a formação do respondente? Qual a idade? Como chegou até essa posição/emprego?

002. Quais tipos de clientes o escritório atua? Tem algum tipo (comércio, indústria, Terceiro setor) ou porte (pequeno, médio, grande) que tem maior volume de receita?

003. Há quanto anos atua na profissão? Quantos anos em escritório? Quantos anos com Terceiro setor?

PARTE 2 – Processo de Coleta

1. Como é feita a captação de informações entre a entidade e o contador? Quais meios são utilizados?
 - 1.1. Há algum contato regular com a instituição, como visita, telefonemas sobre problemas gerais ou apenas contato sobre pontos específicos?
 - 1.2. Existe algum tipo de informação “não-contábil” que é coletada? Que não seja: Nota fiscal, holerite, extrato bancário, etc.
 - 1.3. Quais os objetivos da sua prestação de serviço? Apenas Contabilidade ou tem algum tipo de prestação de contas para entes (município, estado ou união)?
 - 1.4. No que se diferencia a contabilidade do terceiro setor em comparação com outras empresas?
 - 1.5. Que tipo de entidade do terceiro setor você realiza seu trabalho?

PARTE 3 – Processamento da Informação

1. O que deve ser divulgado na prestação de contas e demonstrações contábeis das entidades do terceiro setor? Cite quais prestações de contas e demonstrações o escritório de serviços contábeis que você atua como profissional divulga.
2. Na ausência da divulgação das demonstrações contábeis e da prestação de contas das entidades do terceiro setor, qual é a consequência?
3. Quem é o principal usuário no processo de divulgação (demonstrações contábeis e prestações de contas) nas entidades sem fins lucrativos? Por que?
4. Quantos usuários a entidade sem fins lucrativos em que o escritório de serviços contábeis atua têm? Quais são eles?
5. Quais informações que os usuários mais necessitam no processo de divulgação (demonstrações contábeis e prestações de contas)?
6. Existem informações diferentes quando se têm usuários distintos? Se sim, quais?
7. As informações fornecidas aos usuários no processo de divulgação (prestação de contas e demonstrações contábeis), servem para a tomada de decisão? Como? Quais são os tipos de decisões mais comuns que os usuários tomam a partir desse processo?
8. Como os escritórios contábeis influenciam na transparência das demonstrações e na prestação de contas dessas entidades? Você como profissional contábil percebe se existe diferenças entre o que é apresentado no processo de divulgação quando a contabilidade é interna e quando é externa?
9. Quais tipos de financiadores existem nessa entidade? Como a contabilidade se desenvolve no tratamento contábil entre os financiadores divergentes?

De tal sorte, a partir da lista de perguntas acima, pretende-se elucidar a questão da pesquisa, bem como atender aos objetivos propostos.

4 ANÁLISE DE RESULTADOS

4.1 Processo 1 - Caracterização dos respondentes

Tabela 1 - Caracterização do respondente

	Respondente 1	Respondente 2	Respondente 3	Respondente 4	Respondente 5	Respondente 6	Respondente 7
Idade	42 anos	46 anos	30 anos	44 anos	33 anos	60 anos	53 anos
Formação	Técnico em contabilidade	Graduado em Ciências Contábeis	Graduado em Ciências Contábeis	Técnico em contabilidade com graduação e pós graduação em Direito.	Técnico contábil com graduação em RH.	Técnico em contabilidade	Graduado em Ciências Contábeis e Pós-Graduação em Administração Hospitalar
Cargo	Proprietário e Contador	Proprietário e Contador	Gestor Fiscal	Sócio Coordenador do setor societário e comercial; contador	Coordenador do escritório, Atuante no setor Fiscal	Proprietário e Contador	Proprietário e Contador
Segmento de atuação	Comércio, prestação de serviço, micro empreendedor e terceiro setor.	Comércios, indústrias, prestações de serviços e terceiro setor.	Comércio, terceiro setor, indústria de pequeno porte e portes variados, prestação de serviços. Atuação nos 3 portes (pequeno, médio e grande).	Atuação nos 3 portes (pequeno, médio e grande) atendendo mais de 12 estados do Brasil, de indústrias, agronegócio, comércios, prestações à terceiro setor.	Atuação em todos os portes do MEI à indústrias, inclusive rural, comércio e terceiro setor.	Comércio, indústria, terceiro setor, pequeno, médio e grande porte. Atuação contábil e prestação de contas.	Atuação com prestação de serviços voltados para educação, saúde, transportes, comércio, terceiro setor e assessoria contábil.
Tempo com o Terceiro Setor	24 anos	9 anos	4 anos	26 anos	10 anos	8 anos	24 anos

Fonte: Elaboração própria

Em geral, os representantes dos escritórios contábeis e respondentes em questão são de sua maioria contadores e com peso decisivo na gestão dos escritórios, com idade acima dos 30 anos e segmento de atuação em vários setores da economia e portes variados. Todos têm como segmento de atuação o terceiro setor e prestam serviços contábeis e fiscais aos seus clientes em geral. O tempo de atuação no Terceiro Setor varia conforme cada escritório sendo está variação de 4 à 26 anos, com mediana de 10 anos. Todos os respondentes são da cidade de Uberlândia pertencentes ao Estado de Minas Gerais.

4.2 Processo 2 - Processo de coleta

4.2.1 – Captação de informações mediante entidades

Com objetivo de aprofundar-se no tema, a entrevista passou por um processo de coleta de informações para saber como esse processo era realizado mediante o contato entre entidade e contador. Sendo assim, abordou-se questões direcionadas à esse sentido de pesquisa. Desse modo, em primeiro momento, foi questionado como é feita a captação de informações entre a entidade e o contador e quais são os meios utilizados; Se há algum contato regular com a instituição que aborde pontos gerais e/ou específicos e se existe algum tipo de informação “não-contábil” que é coletada.

Referente à captação de informações em sua maior parte, os respondentes disseram que geralmente são captadas de forma documental, como por exemplo, através de recibos, comprovantes, formulários com informações bancárias da entidade, documentos idôneos entre outros nesse aspecto. Como anteriormente citado, essa forma de captação documental era recebida costumeiramente presencial. Porém, devido a realidade que estamos vivendo na atualidade, com a Pandemia do COVID-19, alguns dos respondentes tiveram mudanças na forma de recolher essas informações.

Sendo assim, conforme o relato de alguns destes respondentes, a forma de captar essas informações passou a ser mais digital. De acordo com o RESPONDENTE 2, foi exposto por ele que o escritório no qual ele presta serviços está em fase de implementação de uma ferramenta de atendimento com cliente que se chama Domínio, é uma plataforma de atendimento que disponibiliza o acesso para captar as informações virtualmente.

Nesse mesmo sentido, o RESPONDENTE 4 também tem uma relação virtual com seus clientes na captação de informações, em que o escritório em questão, utiliza o mesmo sistema

que a entidade costuma inserir suas informações, de modo que a plataforma dos clientes não mudem e dessa maneira enviem as documentações digitadas.

Uma exceção dos casos em questão, é do RESPONDENTE 5, que apesar das mudanças nos últimos tempos, um tempo atrás recebiam as informações via malote, através de documentos físicos como citado no início, segundo ele, não foi mantido essa forma de recolher as informações e não mudaram a forma para digital, o escritório decidiu ter uma pessoa física dentro da própria entidade para fazer a prestação de contas.

Em relação aos meios utilizados pelos escritórios e citados pelos respondentes, estão: o e-mail, o telefone como ferramenta através do Whatsapp corporativo e ligações, a internet através de plataformas como citado anteriormente e ainda alguns utilizam do meio de relação direta com o cliente presencial. Ademais, ao questionar se há algum contato regular com a instituição que aborde pontos gerais e/ou específicos, todos responderam que há contato regular com a instituição, seja esse contato, de forma presencial como visitas e reuniões ou mesmo por telefonemas e e-mails.

Além disso, em sua grande parte, os respondentes disseram que nesses contatos são abordados pontos mais específicos, mas gerais também. Em outra perspectiva, ao perguntar se existe algum tipo de informação “não-contábil” que é coletada que não seja notas fiscais, holerite, extrato bancário, entre outros e as respostas se dividiram.

A maioria disse que sim, que têm esse tipo de informação coletada, como por exemplo informações orçamentárias voltadas mais para administração, documentos que não são necessariamente contábeis e informações focadas em departamento pessoal. Todavia, outros responderam que não. O RESPONDENTE 1 por exemplo, justificou que esse tipo de informação não é coletada pois as informações são de acordo com a perspectiva da prestação de serviços somente.

4.2.2 – Tipos de entidades do terceiro setor

Dando continuidade ao processo da coleta, foi abordado também questões sobre quais são os objetivos da prestação de serviço dos respondentes, além de serem questionados acerca da diferenciação que têm a contabilidade do terceiro setor em comparação com outras empresas e por fim, ainda nesta etapa foi indagado aos respondentes quais os tipos de entidade do terceiro setor eles realizam seu trabalho.

No que diz respeito aos objetivos das prestações de serviços, em unanimidade, os respondentes disseram que seus focos são realizar a contabilidade, de modo que possam auxiliar as entidades. Ademais, afirmaram que geralmente prestam de contas para os entes (Municipal, Estadual ou Federal). Prestação de contas essas que foram citadas como exemplo.

O RESPONDENTE 2, por exemplo, disse que realiza a prestação da SICAP, que segundo ele, é um sistema de prestação de contas para o ministério público Estadual, para entidades que trabalham com recursos públicos, contratos com órgãos públicos e que recebem recursos como subvenções. É um sistema de cadastro e Prestação de Contas que serve como instrumento de coleta de dados e informações, sendo este anual, com datas de entrega em 30/06 de todo ano.

O RESPONDENTE 5, por sua vez, disse que a Prestação de contas feitas para esses órgãos são realizados pelo portal da transparência, plataforma disponibilizada pela PRODAUB (empresa pública municipal, responsável pela tecnologia e informática da Prefeitura Municipal de Uberlândia e das autarquias municipais) que faz alimentação de informações de receita e despesa, balancete mensal entre outras informações.

Em relação ao que se difere da contabilidade do terceiro setor com a contabilidade de outras empresas, os respondentes como um todo, responderam em comum que a contabilidade do terceiro setor se difere em no quesito Fiscal em questões de tributos, visto que as entidades sem fins lucrativos são isentas de impostos, além de ser uma contabilidade voltada mais para prestação de contas com finalidade de reinvestir seus recursos na própria entidade e controle.

Enquanto a contabilidade para as demais empresas, segundo o RESPONDENTE 2 é voltada para tributário, societário e para a divisão de lucro, o RESPONDENTE 7 ainda argumenta que a contabilidade para as demais entidades, atendem a legislação fiscal/governos. Conforme o RESPONDENTE 1 a contabilização do terceiro setor têm algumas contas diferentes, mas segue a natureza débito e crédito.

Quanto aos tipos de entidade do terceiro setor que os respondentes realizam seu trabalho, segue abaixo uma tabela com a relação.

Tabela 2 – Relação do tipo Entidades do Terceiro setor, conforme prestação de serviços dos Respondentes.

Respondentes	R1	R2	R3	R4	R5	R6	R7
Tipos de Entidades	Associações	Associação	Igreja	Entidades religiosas	Fundação com vínculo à igreja.	Associação	Fundação

Respondentes	R1	R2	R3	R4	R5	R6	R7
Tipos de Entidades	Igreja	Fundação	-	Associações	-	Igreja	Associação
Tipos de Entidades	-	Igreja	-	Fundações	-	-	-
Tipos de Entidades	-	-	-	Sindicatos	-	-	-

Fonte: Elaboração Própria

Como visto na tabela acima, a maioria dos respondentes trabalham predominantemente com entidades religiosas, ou seja, igrejas. Ademais, as associações e fundações, seguem com mesmo número, ambas com 4 respondentes cuja suas prestações de serviços são realizadas pelos escritórios de contabilidade, nos quais os respondentes trabalham.

4.3 Processo 3 - Processamento da Informação

O Processamento da Informação foi a última etapa do processo de entrevistas. Teve como finalidade verificar como os profissionais contábeis processam as informações que são captadas no decorrer da prestação de serviços e em consequência o seu comportamento no processo de divulgação nas prestações de contas e demonstrações contábeis. De modo que, através da contabilidade, auxiliem e impactem na tomada de decisão dos usuários contábeis.

Dessa maneira, foi indagado à eles o deve ser divulgado na prestação de contas e demonstrações contábeis das entidades do terceiro setor e quais prestações de contas e demonstrações o escritório de serviços contábeis que os respondentes atuam como profissional divulgam. Na perspectiva do que deve ser divulgado, foi citado pelos respondentes: Balanço Patrimonial; Demonstração de Resultado (DRE); Demonstração de Fluxo de Caixa (DFC); Demonstração de mutação do patrimônio social (DMPS) e Balancetes Mensais.

Ademais, segundo o RESPONDENTE 1, nas prestações de contas para o ente que você toma recurso, é necessário informar a destinação dos recursos, a entrada de subvenção quando houver de acordo com o plano de trabalho, apresentando saldo de caixa. Na mesma visão, o RESPONDENTE 4, ainda argumenta que deve ser divulgado fontes de recursos, pelas ações sociais realizadas ou mesmo a verificação de subsídios para averiguar se foi alocado os recurso conforme os projetos que a entidade tem como objetivo.

Por outro lado, em relação ao que de fato é divulgado pelos escritórios de serviços contábeis em que os respondentes atuam como profissionais, as respostas mudaram de um escritório para o outro. Sendo assim, fez se necessário a separação de cada resposta dos respondentes em questão. Segue abaixo o que cada respondente divulga:

- **RESPONDENTE 1:** “Divulgo e apresento na assembleia geral para aprovação o Superávit e Déficit, além das demonstrações de interesses privados. Externamente, só divulgo as demonstrações como Balanço Patrimonial, DRE e balancete quando estamos prestando serviços com verba pública, se não estiver sob está, não divulgo, só realizo uma convocação à diretoria da entidade.”
- **RESPONDENTE 2:** “Divulgamos o Balanço Patrimonial, Demonstração de Resultado, Fluxo de Caixa (método indireto) e DMPS. Além de divulgar como prestação de contas o orçamento financeiro, (orçado x realizado), apresentamos o passivo trabalhista para quem solicita, e por fim e última etapa, divulgamos o SECAP (misto de informações, contratos, resultados econômico, contábil, com documentos e atas), sendo um processo que começa nos conselhos até o governo.
- **RESPONDENTE 3:** “Divulgamos Balanço Patrimonial, e fazemos mais o controle da saúde financeira. Isso porque a entidade é pequena e sua contabilidade é mais simples como pagamento de despesas normais como água, luz e tem as doações vindas dos fiéis. Divulgamos e entregamos a ECD (Escrituração Contábil Digital) e DCTF (Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais).”
- **RESPONDENTE 4:** “Demonstramos e divulgamos o Balanço Patrimonial, DRE (Demonstração de Resultado), DFC (Demonstração de Fluxo de Caixa) e demonstrações para aprovação na assembleia ou mesmo publicações em jornal ou registros em órgão que a entidade possui registro. Ademais, é necessário apresentar as obrigações acessórias para o fisco como movimentações como SPED fiscal e contábil. Ou seja, divulgamos desde a prestação para o ministério público, como obrigações acessórias e prestação de contas para a própria entidade.”
- **RESPONDENTE 5:** “O escritório divulga: Balancete mensal, BP, DRE, FC e lançamentos fiscais e contábil, além da divulgação da saúde da empresa, desde a entrada a saída de verbas e recursos.”
- **RESPONDENTE 6:** “Divulgo o Balanço Patrimonial que compreende nas contas de Ativo, Passivo e PL e Demonstração de resultado do exercício.”
- **RESPONDENTE 7:** “Divulgo e mantenho a escrituração contábil regular que registra as receitas e despesas, bem como a aplicação em gratuidade de forma segregada, em consonância com as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC).”

Em resumo, percebeu-se que em geral, conforme foi dito pelos respondentes, a maioria divulga: o Balanço Patrimonial; Demonstração de Resultado (DRE); Demonstração de Fluxo de Caixa (DFC) e prestações de contas para a própria entidade conforme sua realidade.

Relativo as consequências geradas pela ausência da divulgação das demonstrações contábeis e da prestação de contas, em sua maior parte, os respondentes citaram o que pode ocorrer, como: Multas e encargos, afastamento do presidente da entidade; possibilidade de ter penalidades judiciais, encerramento da parceria, uma vez que se houver atraso ou mesmo omissão de divulgação, o governo pode travar a verba.

Para mais, existe a possibilidade de ocorrer processo do ministério público contra o contador, podendo responder por apropriação de dinheiro público, entre outras acusações, com possibilidade até de prisão. Além disso, pode ocorrer também a perder de subsídios que são concedidos à algumas dessas entidades, perda do direito de exercer o trabalho ou mesmo o fechando a entidade.

Na visão dos respondentes, os principais usuários no processo de divulgação nas entidades sem fins lucrativos seguem uma ordem de importância, são eles:

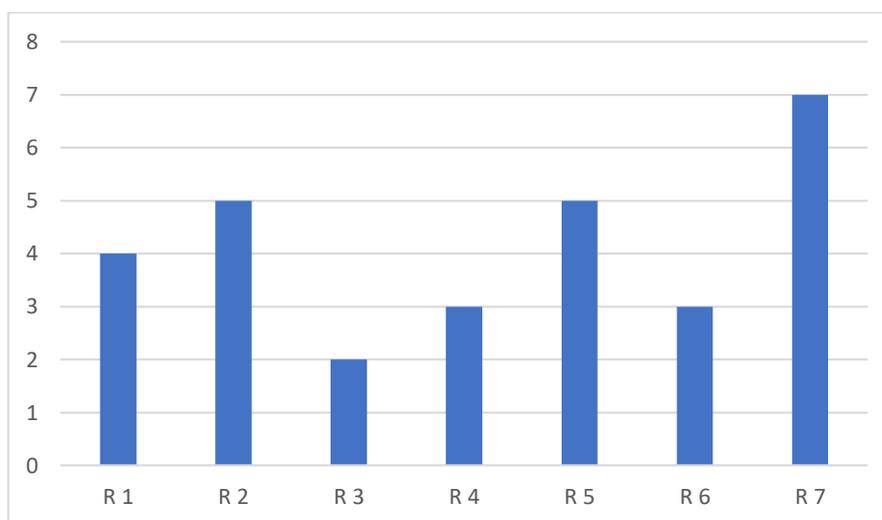
- 1º - A diretoria da entidade / Presidente / Líder pela Instituição;
- 2º - Governo (órgãos fiscalizadores);
- 3º - Associados; e
- 4º - Doadores.

Se encaixam na diretoria da entidade, toda a composição de linha de frente, como: presidentes, diretores e vices, tesoureiro, conselho fiscal, tesoureiros, e conselheiros. Nos casos das igrejas, os pastores, padres, líder daquela instituição e seus administradores Segundo eles, a diretoria da entidade é considerado usuário principal pelo fato desse tipo de entidade ter o interesse privado maior e ser necessário uma aprovação, dos conselhos, administração e assembleia. Além de terem o poder de tomada de decisão sobre a entidade.

Segundo o RESPONDENTE 1, são usuários principais os órgãos fiscalizadores, ministério públicos e entes federados, porque são usuários que exigem legalidades e obrigações, além de envolver dinheiro público. O RESPONDENTE 5, argumenta que são considerados principais, porque o governo têm o interesse em saber como está o orçamento e como está sendo gasto com as verbas, pois ele é o fornecedor/financiador. Já os associados e doadores de um modo geral, são considerados como principais pelo fato de acompanharem as atividades do setor conforme suas contribuições.

Com isso, foi perguntado ainda, quantos usuários a entidade sem fins lucrativos em que o escritório de serviços contábeis atua têm. Seguindo essa linha, o Gráfico 1 demonstra a quantidade desses usuários conforme relatos dos respondentes.

Gráfico 1: Quantidade de usuários presentes nas entidades sem fins lucrativos



Fonte: Elaboração Própria

Dentre os números apresentados, pode-se observar que na maioria dos casos, prevalecem de 3 à 5 usuários contábeis. Ademais, os respondentes disseram em geral que as informações que os usuários mais necessitam no processo de divulgação são aquelas voltadas mais para o dia a dia, como prestação de contas e a evolução de despesas e receitas, sendo necessário essa confrontação para tomada de decisões, pautadas no desempenho da empresa.

Isso porque, de certo modo, serve como orientação para analisar se a entidade conseguirá suprir as despesas, ou mesmo investir em algo que a instituição precisará no futuro, ou seja, informações que servem para direcionar sobre alocação de recursos e saúde financeira/econômica da empresa. Exemplos: “Como se encontra a situação do caixa?”, “como andam os resultados para saber se deu Déficit ou Superávit e controle em geral da entidade?”.

Em continuidade ao processamento da informação, foi questionado se existem informações diferentes quando se têm usuários distintos, e a maioria respondeu que não, alegando que a informação é a mesma, porém a forma e os moldes de passarem essas informações que se distinguem. Porém, nem todos têm a mesma visão. Por exemplo, para o RESPONDENTE 4 por exemplo, a diretoria necessita de informações internas, como prestações de contas, já o Governo requer informação nos seus parâmetros e muita das vezes a informação é mais pontual, com apresentações anuais e que exigem informações que nem sempre a diretoria exigiria.

Por outro lado, em relação aos tipos de financiadoras existentes nessas entidades, nos casos das igrejas, os financiadores são os membros, conhecidos como os fiéis, dizimistas e ofertantes. Nos casos das associações e fundações os financiadores são os associados e simpatizantes, em alguns casos os Órgãos Públicos (Governo) e a classe empresaria doadora e parceira, população civil e doadores voluntários. No caso do RESPONDENTE 6 são os aposentados que financiam, uma vez que é uma entidade para idosos.

Vale ressaltar que conforme o RESPONDENTE 1, geralmente bancos não aprovam linha de créditos para esse setor. No sentido do tratamento contábil entre os financiadores divergentes, em geral, os respondentes disseram que não há diferença na tratativa contábil. Mas, para o RESPONDENTE 2, contabilmente o tratamento se difere, se desenvolvendo pela identificação de onde veio e para qual é a finalidade, como por exemplo o tipo de receita.

Além disso, foi questionado aos respondentes se as informações fornecidas aos usuários no processo de divulgação servem para a tomada de decisão. Nesse sentido, todos responderam que servem para tomada de decisão, auxiliando e direcionando no planejamento da entidade e na captação de recurso próprios, como a possibilidade de outras fontes de rendas.

Resumidamente, conforme o RESPONDENTE 2 servem para tomarem decisões relacionadas ao andamento e como manter a entidade. O RESPONDENTE 4, argumenta que servem para saber se os recursos da entidade poderá ser investido e direcionar como alocar o recurso. Sendo assim, ao relatarem como essas informações servem para tomada de decisão, os respondentes afirmaram que nesse mesmo aspecto e exemplos citados, esses são os tipos de decisões mais comuns que os usuários tomam a partir da informação contábil.

Por fim, foi perguntado aos respondentes, como os escritórios contábeis influenciam na transparência das demonstrações e na prestação de contas dessas entidades e se eles, como profissionais contábeis, percebem se existem diferenças entre o que é apresentado no processo de divulgação quando a contabilidade é interna e quando é externa.

Sendo assim, em sua grande maioria, os respondentes disseram que os escritórios contábeis influenciam na transparência das demonstrações e na prestação de contas as entidades, orientando conforme a legislação, dando mais credibilidade nas informações, pelo fato de acompanhar a instituição, verificando a idoneidade de documentos, transações bancárias, origem e destinos dos recursos das entidades.

Para o RESPONDENTE 4, essa influência reflete na orientação consultiva pelo cruzamento de dados, de forma que não haja ações passivas que chamem atenção, evitando coisas erradas. Segundo ele, também influenciam para direcionar sobre as possibilidades de arrecadar recursos.

Por outro lado, na perspectiva se existe diferenças entre o que é apresentado no processo de divulgação quando a contabilidade é interna e quando é externa, em geral foi respondido que existe diferença. Conforme o RESPONDENTE 7, quando a contabilidade é interna (instituição de médio e grande porte) o acompanhamento é feito mais próximo dos setores tem análise/acompanhamentos mais próximo, tendo análise de resultados. Quando é feita em escritório de contabilidade (externo) faz o registro do que já aconteceu o contador não tem uma influência direta na gestão dos resultados mais orientação.

Na mesma visão, o RESPONDENTE 4 diz que a contabilidade interna tem acesso mais rápido mais focado nas informações, sendo mais ativa e próxima, ou seja, mais preventiva. Já a contabilidade externa é mais passiva, a informação acompanhada é mais demorada, ou seja, não segue como são executadas as atividades de escritórios, o processo já ocorreu e a contabilidade pega as informações no “pós”.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Conforme o exposto pelo presente trabalho e a partir da análise dos dados, constatou-se que, de maneira geral, as informações contábeis fornecidas através do processamento de divulgação das demonstrações contábeis e da prestação de serviços aos usuários contábeis, auxiliam principalmente os usuários internos das entidades sem fins lucrativos na perspectiva para a tomada de decisão.

Uma vez que, através da contabilidade e dos serviços prestados pelos escritórios contábeis, há direcionamento no planejamento da entidade e na captação de recurso próprios, auxiliando os usuários para saber se a entidade poderá fazer investimentos futuros e onde alocar tais recursos. Sendo assim, as informações mais demandas pelos usuários contábeis das entidades sem fins lucrativos, conforme a presente pesquisa, são as informações que apresentam o desempenho e a saúde financeira da entidade.

Os resultados mostram que a contabilidade para o Terceiro Setor têm suas particularidades, visto que as entidades que pertencem à esse setor são isentas de impostos e tem sua contabilidade mais voltada para controle, saúde financeira e prestação de contas com finalidade de reinvestir seus recursos na própria entidade. Ademais conforme os relatos firmados pelos respondentes, essas entidades não demonstram ter exigibilidades tão acompanhada como outras empresas.

Além do mais, conforme foi referenciado no presente trabalho, é estabelecido pela ITG 2002 (R1) - (CFC, 2015) que as demonstrações contábeis que devem ser elaboradas pelas

entidades sem fins lucrativos são: Balanço Patrimonial, Demonstração de Resultado do Período, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, a Demonstração dos Fluxos de Caixa e as Notas Explicativas. Nesse sentido, percebeu-se que em geral, o que é mais divulgado pelos escritórios contábeis que prestam serviços a essas entidades são: o Balanço Patrimonial; a Demonstração de Resultado (DRE); a Demonstração de Fluxo de Caixa (DFC) e prestações de contas para a própria entidade conforme sua realidade.

Dessa maneira, conclui-se que em sua grande parte, os escritórios contábeis utilizados nessa pesquisa, estão de acordo com as normas ITG 2002 (R1) em relação ao que é exigido deles no processo de divulgação e elaboração. Em exceção a divulgação da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, uma vez que está apresentou ser elaborada somente por um escritório.

Além do mais, identificou-se que os usuários dessas entidades são: a diretoria da entidade; o Governo; os associados; e os doadores. Com isso, notou-se que existe uma grande discussão e que divide a opinião dos profissionais contábeis em relação à quem desses usuários da informação contábil é o principal nessas entidades. Pelas análises dos resultados, pode-se definir que sobre esse tema, existem dois principais usuários da informação contábil: A diretoria da entidade, representada pelos presidentes, líderes e seus administradores; e o Governo, de todas as esferas (Município, Estado e União).

Diante disso, a diretoria da entidade se destaca como usuário principal pelo fato de necessitar da informação para ter o direcionamento de como agir perante ao que é demonstrado à eles como resultado e como alocar seus recursos. O Governo, por sua vez, se destaca como usuário principal por necessitar da informação contábil no interesse em saber como está o orçamento e como está sendo o gasto com as verbas, visto que este usuário é o financiador em algumas entidades sem fins lucrativos, além de exigirem legalidade e obrigações.

Nesse sentido, através da pesquisa realizada, também identificou que governo tem um papel duplo diante dessas entidades, sendo apresentado como Órgão Fiscalizador e Agente Financiador. Por fim, foram relatados pelos respondentes que a contabilidade apresentada à usuários divergentes possuem a mesma informação, o que muda é a estrutura e forma de passar esta informação.

Como limitações, esta pesquisa denotou-se em analisar os resultados somente de escritórios contábeis localizados na cidade de Uberlândia-MG. Para futuras pesquisas, sugere-se analisar e aplicar esse tipo de amostra em outras cidades do Brasil, para averiguar se há a possibilidade de diferenciação nos resultados. Sugere-se ainda uma análise desse tema focado

em ONGs (Organizações Não Governamentais), uma vez que esta pesquisa, não abordou nenhuma ONG como tipo de entidade que os escritórios prestam serviços.

REFERÊNCIAS

ABU-NASSAR, M.; RUTHERFORD, B. A. External users of financial reports in less developed countries: the case of Jordan. **The British Accounting Review**, v. 28, n. 1, p. 73-87, 1996.

AGÊNCIA IBGE NOTÍCIAS. **FASFIL 2016: número de entidades sem fins lucrativos cai 14% em relação a 2013**. Documento eletrônico. Disponível em: <<https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-sala-de-imprensa/2013-agencia-de-noticias/releases/24162-fasfil-2016-numero-de-entidades-sem-fins-lucrativos-cai-14-em-relacao-a-2013>>. Acesso em 26 mar. 2021.

ALMEIDA, V. E.; ESPEJO, R. A. **Contabilidade no terceiro setor**. Curitiba, PR: IESDE Brasil S.a, 2012. 136 p.

ANDRADE, G. A. Profissão Contábil no Brasil: primórdios, perspectivas e tendências. **Revista de Contabilidade CRC-SP**, v. 23, p. 20-32, 2003.

ARAÚJO, O. C. **Contabilidade para Organizações do Terceiro Setor**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

BARROS, G. N. M. **Rousseau e a questão da cidadania**. 2009. Disponível em: <<http://www.hottopos.com/convenit2/rousseau.htm>>. Acesso em: 20 dez.2020.

BLOEDAU, A. V.; LIMA, L. M. Importância da contabilidade para o terceiro setor. **Revistas das ONGs. São Paulo: Ed. MAS**, n. 21, 2008.. Disponível em: <http://www.revistadasongs.com.br/como_montar_ong.php?ed=27> Acesso em 09 Nov. 2020.

BRASIL, IPEA: Nota Técnica - 2020 - Maio- Número 67- Diest. **Os Impactos da Pandemia de Covid-19 nas Organizações da Sociedade Civil: Conjuntura, Desafios e Perspectiva**. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=35662. Acesso em: 26 out. 2021.

BUHRER, P. S. **O profissional contábil e a destinação social dos tributos das empresas**. Guarapuava: UNICENTRO. 2007.

CARDOSO, C. M.; MALAQUIAS, R. F. Análise empírica da inovação nos serviços contábeis por escritórios de contabilidade versus a qualidade percebida por seus clientes. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília, n. 197, p. 51-63, 2012.

CFC - CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **ITG 2002 (R1) – Entidade sem finalidade de Lucros**. 2015.

CREPALDI, S. A. **Curso básico de contabilidade**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1999.

COELHO, C. U. F.; LINS, L. S. dos. **Teoria da Contabilidade**: abordagem contextual, histórica e gerencial. São Paulo: Atlas. 2010.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Manual de Procedimentos Contábeis para Fundações e Entidades de Interesse Social**. 2 ed. Brasília –DF,CFC, 2008.

CRUZ, J. A. W. et al. Performance no terceiro setor uma abordagem de Accountability: Estudo de caso em uma Organização Não Governamental Brasileira. **Revista de Administração da UFSM**, v. 3, n. 1, p. 58-75, 2010.

DIAS FILHO, J. M. A Linguagem Utilizada na Evidenciação Contábil: uma análise de sua compreensibilidade à luz da Teoria da Comunicação. **Caderno de Estudos FIPECAFI**, v.13, n.24, p.38-49, São Paulo, Jul./Dez, 2000.

DRUCKER, P. F. **Administração de Organizações sem Fins Lucrativos**. São Paulo, Editora Pioneira. 1994.

ESBEN, K. S. **Contabilidade em Organizações do Terceiro Setor**. Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, 2003. Disponível em: <<http://tcc.bu.ufsc.br/Contabeis300632.PDF>>. Acesso em dez. de 2020.

FALCONER, A. P. **A promessa do terceiro setor: um estudo sobre a construção do papel das organizações sem fins lucrativos e do seu campo de gestão**. 1999. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo.

FAVERO, H. L. et al. **Contabilidade**: teoria e prática, v. 1. São Paulo: Atlas, 1995.

FAVERO, L. H. et al. **Contabilidade Teoria e Prática**. 5 ed. São Paulo: Editora Atlas, 2009.

FERNANDES, R. C. **Privado, porém público: O terceiro setor na América Latina**. 2. ed. Rio de Janeiro: Relume-Dumará. 1994.

FERNANDES, R. C. **Privado, porém público: O terceiro setor na América Latina**. 3. ed. Rio de Janeiro: Relume-Dumará. 2002.

FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. **Statements of Financial Accounting Concepts: Accounting Standards**. John Wiley & Son. 1997. Disponível em: <<http://www.fasb.org/st/>>. Acesso: 18 set. 2021.

FISCHER, R. M. **O desafio da colaboração: práticas de responsabilidade social entre empresas e terceiro setor**. São Paulo: Gente. 2002.

FORTES, J. C. **O contabilista como preposto o novo código civil**. Revista Juízo Semanal, v.5, Jan. 2002.

GIL, A. C. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 5 ed. São Paulo: Atlas. 1999.

GONÇALVES, H. S. **O Estado o Terceiro Setor e o Mercado: Uma Triáde Completa**. Disponível em: <<http://www.rits.org.br/>>. Acesso em: 3 Dez. 2020.

Hendriksen, E. S.; Van Breda, M. E. **Teoria da contabilidade**. 5 ed. São Paulo: Atlas. 1999.

HORNGREN, C. T.; SUNDEM, G. L; STRATTON, W. O. **Contabilidade Gerencial**. 12 ed. São Paulo: Prentice Hall. 2006.

IBRACON - Instituto Brasileiro de Contadores. **Princípios contábeis**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1992.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA, IBGE. **Pesquisa das Entidades de Assistência Social Privadas sem Fins Lucrativos – PEAS**, 2007. Disponível em : <<http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/peas/2006/comentarios.pdf>>. Acesso em: 26 mar. 2021.

INST. BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA; IPEA – INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA - IBGE. As fundações privadas e associações sem fins lucrativos no Brasil – 2016. **Estudos e pesquisas Informação econômica**, Rio de

Janeiro, 2016. Disponível em: <<https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv101647.pdf>>. Acesso em: 30 mar. 2021.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA. **Código das melhores práticas de governança para fundações e institutos empresariais**. São Paulo: IBGC. 2009.

IUDICIBUS, S.; MARION, J. C. **Introdução a Teoria da Contabilidade**: Para o nível de graduação. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

IUDÍCIBUS, S. **Teoria da Contabilidade**. 5 ed. São Paulo: Atlas. 1997.

IUDÍCIBUS, S. **Teoria da Contabilidade**. 6 ed. São Paulo: Atlas. 2000.

MARION, J. C. **Contabilidade Empresarial**, 10 Ed. São Paulo: Atlas. 2003.

MÁRIO, P. do C. et al. A utilização de instrumentos de contabilidade gerencial em entidades do Terceiro Setor. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, Rio de Janeiro, v. 8, n. 1, p. 64-79, jan./abr. 2013. Disponível em: <<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/ufrj/article/viewFile/1645/1466>>. Acesso em: 26 mar. 2021.

MATARAZZO, D. C. **Análise financeira de balanços**: abordagem básica gerencial. 5. ed. São Paulo: Atlas. 1998.

MAY, T. **Pesquisa social**: questões, métodos e processos. Porto Alegre: Artmed. 2004.

MELLO, J.; PEREIRA, A. C. R.; ANDRADE, P. G. **Afinal, o que os dados mostram sobre a atuação das ONGs? Análise de transferências federais e projetos executados pelas organizações da sociedade civil no Brasil**. Texto para Discussão, IPEA - Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, 2019. Disponível em: <https://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=34852&Itemid=444>. Acesso em 27 out. 2021.

MENDONÇA, L. R.; MACHADO FILHO, C. A. P. Governança nas organizações do terceiro setor: Considerações teóricas. **Revista de Administração** da Universidade de São Paulo, v. 39, n. 4, 2004.

MERLO, R. A. O contabilista do século XXI. **Jornal do CFC**, Brasília, Mar/Abril. 2006. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/uparq/Jornal81.pdf>>. Acesso em: 09 Abr. 2021.

MILANI FILHO, M. A. F. **A função controladoria em entidades filantrópicas: uma contribuição para a avaliação de desempenho.** São Paulo, 2004. 140p. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2004.

MONTALDO, O. A realidade econômica internacional e a profissão contábil. **Revista Brasileira de Contabilidade.** Brasília, v. 24, n. 92 p.25-32. 1995.

MUSSOLINI, L. F. A função social da Contabilidade. **Revista Brasileira de Contabilidade, Brasília,** v. 23, n. 89, p. 72-80, 1994.

NASI, A. C. A contabilidade como instrumento de informação, decisão e controle da gestão. In: **Revista de Contabilidade do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul.** Porto Alegre, v. 23, nº 77, abr./jun. 1994.

NASI, A. C. A Terceirização dos Serviços Contábeis – Aspectos Éticos e Mercadológicos. **Revista do conselho Regional da Contabilidade do Rio Grande do Sul.** Porto Alegre, v. 24, nº 83, p. 13-15, out/dez, 1995.

NIYAMA, J. K.; SILVA, C. A. T. **Teoria da contabilidade.** São Paulo: Atlas. 2008.

OLIVEIRA, D. P. R. **Sistema de informações gerenciais: estratégicas, táticas e operacionais.** 6 ed, São Paulo: Atlas, 1999.

OLIVEIRA, L.M.; PEREZ JÚNIOR, J.H.; SILVA, C.A.S. **Controladoria estratégica.** São Paulo: Atlas, 2002.

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

PADOVEZE, C. L. **Sistemas de Informações Contábeis.** São Paulo: Atlas, 2009.

PADOVEZE, C. L. **Sistema de informações contábeis fundamentos e análise.** 6 ed. São Paulo: Atlas. 2009.

PAES, J. E. S. **Fundações, Associações e entidades de interesse social.** Rio de Janeiro: Forence. 2010.

PAES, J. E. S; SANTOS, J. E. S. TERCEIRO SETOR: pandemia e coprodução de políticas públicas. **Revista Aletheia**, v. 1, n. 1, 2021.

PEREIRA, B. A. D.; LOBLER, M. L.; DE OLIVEIRA SIMONETTO, E. Análise dos modelos de tomada decisão sob o enfoque cognitivo. **Revista de Administração da Universidade Federal de Santa Maria**, v. 3, n. 2, p. 260-268, 2010.

PINHEIRO, P. B. et al. A materialidade aplicada para a divulgação de informações nas notas explicativas. **Revista Eniac Pesquisa**, v. 6, n. 2, p. 166-185. 2017.

Pronunciamento Conceitual Básico (R1): **CPC 00 - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro**. Disponível em: < chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcgclefindmkaj/viewer.html?pdfurl=http%3A%2F%2Fstatic.cpc.aatb.com.br%2FDocumentos%2F147_CPC00_R1.pdf&clen=475771&chunk=true>. Acesso: 12 Jun. 2021.

RAIFUR, L. et al. Objetivos e usuários em contabilidade: a informação contábil e a sofisticação do usuário na tomada de decisão. **SEGET-V Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia. Anais... Resende: SEGET**, 2008.

RAMOS, L. C. **Em busca das origens do terceiro setor: uma avaliação crítica da literatura econômica sobre organizações não lucrativas**. São Paulo, 2003. 172p. Dissertação (Mestrado em Economia) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, 2003.

RIPAMONTI, A. EMPRESAS DE SERVIÇOS CONTÁBEIS NO ANO 2000. In: **Anais do XIV Congresso Brasileiro de contabilidade**, Salvador, 1992.

RODRIGUES, R. C. et al. Contabilidade no Terceiro Setor: estudo bibliométrico no período de 2004 a 2014. **ConTexto**, v. 16, n. 34, 2016.

Resolução CFC n. 774, de 16 de dezembro de 1994. **Resolução sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade**. Disponível em: < http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=1994/000774.doc>. Acesso em: 12 jun.2021.

Resolução do CFC nº 1374/11, de 08 de dezembro de 2011 (p. 6). **Resolução sobre as NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro**. Disponível em: <

<http://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucao-cfc-1374-2011.htm> > Acesso: 12 jun. 2021.

RIBEIRO, M. T. J. de B.; RIBEIRO FILHO, J. F.; FRAGOSO, A. R. Comunicação em contabilidade: uma abordagem estatística utilizando representações gráficas. In: **CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE**, 2003.

SANTOS, R. F. dos. **Introdução à contabilidade**: noções fundamentais. São Paulo: Saraiva, 2008.

SANTOS, P. C. dos; SILVA, M. E. M. da. O papel da Contabilidade na busca pela sustentabilidade do terceiro setor. **Revista Brasileira de Contabilidade**, [S.l.], n. 170, p. 34-47, fev. 2012. ISSN 2526-8414. Disponível em: <<http://rbc.cfc.org.br/index.php/rbc/article/view/789>>. Acesso em: 09 nov. 2020.

SALAMON, L. Estratégias para o fortalecimento do terceiro setor. **3º Setor: desenvolvimento social sustentado**. Rio de Janeiro: Paz e Terra, p. 89-101, 1997.

SALAMON, L. **A emergência do terceiro setor: uma revolução associativa global**. Revista de administração, São Paulo, v. 33, n.1, p. 5-11, jan./mar. 1998.

SLOMSKI V. et al. **Contabilidade para do Terceiro Setor**: uma abordagem operacional aplicável às associações, fundações, partidos políticos e organizações religiosas. São Paulo: Atlas, 2012.

SILVA, A. L. S. O perfil do profissional contábil, sob a ótica dos gestores, das micro indústrias da Região da Campanha do Rio Grande do Sul e sua postura frente ao mercado globalizado. **Rosário: Centro de Estudios en Relaciones Internacionales de Rosário-CERIR**, 2002.

SILVA, V. et al. **Demonstrações contábeis e obrigações tributárias em uma instituição do terceiro setor**. 2009.

VALENCIA, L. A. R.; QUEIRUGA, D.; GONZÁLEZ-BENITO, J. Relationship Between Transparency and Efficiency in the Allocation of Funds in Nongovernmental Development Organizations. **Voluntas: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations**, v. 26, n. 6, p. 2517-2535. 2015.

VIEIRA, M. G. **Ética na profissão contábil**. São Paulo: IOB. 2006.