

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO MARANHÃO**  
**DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**  
**CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**THALITA BARBOSA GOMES**

**Análise da conformidade da prestação de contas das Entidades do Terceiro Setor ao  
Ministério Público: um estudo em instituições do município de São Luís – MA**

São Luís – MA  
2021

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO MARANHÃO**  
**DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**  
**CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**THALITA BARBOSA GOMES**

**Análise da conformidade da prestação de contas das Entidades do Terceiro Setor ao  
Ministério Público: um estudo em instituições do município de São Luís – MA**

Monografia apresentada ao curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Maranhão – UFMA, como requisito para obtenção do grau em Bacharel em Ciências Contábeis. Sob orientação do Prof. Me. Francisco Gilvan Lima Moreira.

São Luís – MA  
2021

Ficha gerada por meio do SIGAA/Biblioteca com dados fornecidos pelo(a) autor(a).  
Diretoria Integrada de Bibliotecas/UFMA

Gomes, Thalita Barbosa.

Análise da conformidade da prestação de contas das Entidades do Terceiro Setor ao Ministério Público : um estudo em instituições do município de São Luís - MA / Thalita Barbosa Gomes. - 2021.

50 f.

Orientador(a): Francisco Gilvan Lima Moreira.

Monografia (Graduação) - Curso de Ciências Contábeis, Universidade Federal do Maranhão, São Luís - MA, 2021.

1. Contabilidade. 2. Prestações de Contas. 3. Terceiro Setor. I. Moreira, Francisco Gilvan Lima. II. Título.

**THALITA BARBOSA GOMES**

**Análise da conformidade da prestação de contas das Entidades do Terceiro Setor ao  
Ministério Público: um estudo em instituições do município de São Luís – MA**

Monografia apresentada ao curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Maranhão – UFMA, como requisito para obtenção do grau em Bacharel em Ciências Contábeis. Sob orientação do Prof. Me. Francisco Gilvan Lima Moreira.

Aprovado em:    /    /

**BANCA EXAMINADORA**

---

**Profº Francisco Gilvan Lima Moreira (Orientador)**

Universidade Federal do Maranhão – UFMA

---

**1º Examinador**

Universidade Federal do Maranhão – UFMA

---

**2º Examinador**

Universidade Federal do Maranhão – UFMA

Dedico à minha família que sempre me acompanhou nessa jornada e me ajudaram a vencer os desafios que a vida tem me proporcionado. A eles todo meu carinho e gratidão.

## **AGRADECIMENTOS**

A Deus, que mais do que nunca tem me presenteado com infinitudes de dádivas, dentre elas, desfrutar a vida, a mais sublime de todas.

Agradeço aos meus pais, José Carlos do N. Gomes e Maria de Jesus B. Gomes, por estarem sempre ao meu lado me apoiando e aconselhando. Por sempre me darem tudo que estava ao alcance deles. Admiro muito cada um, são uma inspiração para mim. Desejo poder, algum dia, retribuir todo o carinho e educação que eles me deram.

Gostaria de agradecer a minha irmã, Tamires B. Gomes, por seu carinho, amizade e compreensão. E por sempre me ajudar nesta minha caminhada. Desejo a ela todo o sucesso e alegria nos caminhos que decidir traçar em sua vida. Agradeço também ao meu irmão Tamilson B. Gomes.

Agradeço, ao meu melhor amigo e namorado, Jorge L. R. Silva. Por te me apoiado nesse processo, ter tido paciência e cuidado comigo. Agradeço aos meus amigos e companheiros de faculdade. Ao meu orientador, prof. Me. Francisco Gilvan pelo profissionalismo, paciência e compreensão, incentivando-me sempre a buscar, de forma incessante, o conhecimento, levando-me a fomentar, cada vez mais, o ponto de vista crítico.

Ao meu supervisor de estágio extracurricular do Ministério Público do Estado do Maranhão, César Veiga Arruda, pelos ensinamentos, paciência e incentivos.

Por fim, agradeço UFMA, em especial ao curso de Ciências Contábeis, pela oportunidade de aprendizado e construção de conhecimento.

*“Se a sociedade quiser que o homem seja capaz de viver exclusivamente nela deve possibilitar a ele morrer sem desespero. A única forma de fazê-lo é tirando o significado da vida individual”.*

**Peter Drucker**

## RESUMO

No cenário atual, as organizações pertencentes ao terceiro setor assumem um papel importante de transformação social, e atuam suprindo lacunas deixadas pelo Estado e pelo mercado. Tais entidades têm enfrentado desafios relacionados à concorrência na obtenção de recursos sejam eles de origem pública ou privada. Sabe-se que a eficiente prestação de contas é premissa necessária para maior transparência a qualquer tipo de transação comercial, e para as entidades do terceiro setor não seria diferente, pois as suas principais fontes de ingresso de recursos estão atreladas a uma eficiente prestação de contas. Nesse sentido, a presente pesquisa tem como objetivo demonstrar a conformidade das demonstrações contábeis das Instituições do Terceiro Setor em relação às Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC) e a Interpretação Técnica Geral (ITG) 2002 (R1). Para atingir o objeto geral foram propostos alguns objetivos específicos como: analisar os pareceres técnicos contábeis sobre as prestações de contas das Associações referente aos exercícios de 2018 a 2020 emitidos pela 1ª Promotoria de Fundações e Entidades de Interesse Social da comarca de São Luís – MA; demonstrar os principais “erros” contábeis evidenciados nas prestações de contas das Associações; e investigar o papel da contabilidade na elaboração das prestações de contas das Associações. Trata-se de um estudo qualitativo quanto à sua abordagem, realizado por meio de pesquisa bibliográfica e documental, sendo também descritivo e explicativo. O trabalho foi realizado com 202 prestações de contas de Associações. Os resultados foram apresentados por tipo de evidenciação contábil analisado; e apresentaram o nível mais baixo de evidenciação no uso das Notas Explicativas, com 74% em 2020. A análise demonstrou que a contabilidade contribui com as entidades sem fins lucrativos de forma significativa, mas há a necessidade de aperfeiçoamento dos profissionais da área.

**Palavras-Chave:** Prestações de Contas. Terceiro Setor. Contabilidade.



## **ABSTRACT**

In the current scenario, organizations belonging to the third sector play an important role in social transformation, and act to fill gaps left by the State and the market. Such entities have faced challenges related to competition in obtaining resources, whether from public or private sources. It is known that the efficient rendering of accounts is a necessary premise for greater transparency in any type of commercial transaction, and for third sector entities it would be no different, as their main sources of inflow of resources are linked to an efficient rendering of accounts. In this sense, this research aims to demonstrate the compliance of the accounting statements of Third Sector Institutions in relation to the Brazilian Accounting Standards (NBC) and the General Technical Interpretation (ITG) 2002 (R1). To achieve the general objective, some specific objectives were proposed, such as: analyzing the technical accounting opinions on the rendering of accounts of the Associations for the years 2018 to 2020 issued by the 1st Public Prosecutor of Foundations and Entities of Social Interest of the district of São Luís - MA; demonstrate the main accounting “errors” evidenced in the rendering of accounts of the Associations; and investigate the role of accounting in the elaboration of the accounts rendered by the Associations. It is a qualitative study regarding its approach, carried out through bibliographical and documentary research, being also descriptive and explanatory. The work was carried out with 202 rendering of accounts from Associations. The results were presented by type of accounting disclosure analyzed; and presented the lowest level of disclosure in the use of Explanatory Notes, with 74% in 2020. The analysis showed that accounting contributes significantly to non-profit entities, but there is a need for improvement of professionals in the area.

**Keywords:** Rendering of Accounts. Third Sector. Accounting.

## LISTA DE FIGURAS

<b>Figura 1</b> – Interação entre os setores .....	16
--	----

## LISTA DE GRÁFICOS

**Gráfico 1** – Evolução dos recursos públicos federais transferidos para as OSCs .....22

## LISTA DE TABELAS

<b>Tabela 1</b> – População.....	33
<b>Tabela 2</b> – Nível de evidenciação.....	35
<b>Tabela 3</b> – As receitas e despesas reconhecidas respeitam o princípio da competência? 37	
<b>Tabela 4</b> – Os registros de despesas e receitas, com e sem gratuidade, foram registrados de forma segregada e identificável por tipo de atividade? .....	37
<b>Tabela 5</b> – Listagem de verificação para análise de adequação das informações apresentadas dos demonstrativos contábeis .....	38
<b>Tabela 6</b> – Nível de evidenciação de aspectos formais .....	39

## SUMÁRIO

<b>1. INTRODUÇÃO</b> .....	13
1.1 Contexto e problema .....	13
1.2 Objetivos .....	15
1.2.1 Objetivo geral .....	15
1.2.2 Objetivos específicos .....	15
1.3 Justificativa.....	15
<b>2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA</b> .....	16
2.1 Terceiro Setor .....	16
2.2 Associações .....	19
2.2.1 As associações de interesse social e o Ministério Público .....	20
2.3 Terceiro Setor em números .....	21
2.4 A Contabilidade do Terceiro Setor e sua importância.....	22
2.4.1 Normas e Evidenciação Contábil .....	25
2.4.2 Principais Demonstrações Contábeis.....	26
2.4.3 Elementos Fiscais e Contábeis da Prestação de Contas .....	28
2.4.3.1 Relação Anual de Informações Sociais (RAIS) .....	29
2.4.3.2 Relatório de Atividades .....	29
2.4.3.3 Plano de Trabalho.....	30
2.4.3.4 Informações Bancárias .....	30
2.4.3.5 Inventário Patrimonial .....	30
2.4.3.6 Parecer do Conselho Fiscal .....	31
<b>3 METODOLOGIA</b> .....	32
3.1 Tipo da Pesquisa .....	32
3.2 Campo de Estudo.....	33
3.3 Coleta e análise de dados.....	33
3.4 Limitações da pesquisa.....	34
<b>4 ANÁLISE DOS RESULTADOS</b> .....	35
<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....	41
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b> .....	44

# 1 INTRODUÇÃO

## 1.1 CONTEXTO E PROBLEMA

O Terceiro Setor, o setor social, surge como uma nova ordem institucional, uma nova esfera que se coloca entre o setor público e o setor privado. Conforme Machado (2011, p. 27) o Terceiro Setor já existia no Brasil desde a época colonial, porém com outra conotação. Este setor abrigava as organizações que se preocupavam com o bem-estar social e até o ano de 1993 esta preocupação tinha um cunho paternalista ou assistencialista. Os governantes “empurravam”, principalmente para as entidades religiosas, o dever de cuidar do bem-estar do cidadão.

Atualmente não existe uma lei específica ou uma conceituação definida para o Terceiro Setor, mas através de autores renomados na área busca-se melhor esclarecimento do que é este setor e qual sua importância dentro da sociedade brasileira. De acordo com Paes (2018), o Terceiro Setor é formado por entidades privadas, cujo objetivo é fornecer à sociedade o que lhe é de direito, garantido na Constituição Federal de 1988. Direitos que seriam dever do Estado, mas que este não consegue cumprir.

O Terceiro Setor surgiu como uma necessidade da iniciativa privada de promover ações de interesse público, como bem-estar social, saúde, educação e inclusão social. Pode ser definido como um conjunto de organizações que realizam atividades sociais para suprir lacunas que não foram preenchidas pelo Estado e nem pelo mercado (COSTA, 2016, p. 10).

O Estado, chamado de primeiro setor, apresenta como finalidade a realização de atividades visando benefícios para a sociedade por meio de produção de bens e prestação de serviços (CRUZ, 2010). E conta com a participação coercitiva para o financiamento de suas ações, ou seja, o indivíduo, mesmo não usufruindo dos serviços oferecidos em sua totalidade, é obrigado a contribuir através da arrecadação de tributos de diferentes modalidades.

O mercado, segundo setor, é composto pelas organizações que visam lucro e diferentemente do primeiro setor, não há participação coercitiva da sociedade (CRUZ, 2010). A relação entre sociedade e empresa é definida pelas vantagens que determinado produto/serviço irá oferecer para o indivíduo.

Nos espaços nos quais estes dois setores (primeiro e segundo) não conseguem atuar de maneira satisfatória surgem às iniciativas das sociedades civis (terceiro setor), sob a forma de associações ou fundações. É preciso citar que embora tenha uma diversidade de entidades pertencentes ao Terceiro Setor há muitos aspectos em comum entre elas, como: sem finalidades lucrativas, administram a própria atividade, geralmente há presença de

voluntariado, e as origens de recursos, que podem ser próprias, por meio da contribuição dos associados, venda e prestação de serviços para manutenção das suas ações, de outras empresas, através de parcerias ou doações, ou até do próprio Estado, por meio de convênio e subvenções.

O terceiro setor funciona para questões (disponibilização de serviços) sociais e se mantêm a partir de doações, que é a sua fonte de recursos para o desenvolvimento dos seus projetos, além de contar com isenções fiscais.

Dessa maneira, as organizações, embora não tenham finalidade lucrativa, apresentam a necessidade de utilizarem as informações contábeis de maneira séria e tempestiva, tomando decisões mais seguras e avaliando o desempenho dos seus projetos sociais a fim de que permaneçam cumprindo o objetivo pelo qual foram criadas. Diante disso, a Contabilidade, ciência que estuda o patrimônio das entidades, apresenta atributos necessários para viabilizar a transparência das associações por meio da evidenciação contábil de seus recursos gerados e aplicados, visualizando a realidade patrimonial destas instituições.

A elaboração dos demonstrativos contábeis é um dos principais meios que a entidade utilizará na evidenciação de suas atividades, com a representação dos reflexos de suas ações produzem sobre o seu patrimônio. Essas entidades não devem somente ter a preocupação de demonstrar que os recursos estão sendo aplicados de forma idônea, mas também atestar que esta aplicação está sendo realizada de maneira eficaz, eficiente e efetiva, agregando valor a todo seu processo de gestão.

Neste contexto, a ciência contábil exerce papel imprescritível para a sobrevivência dessas organizações, pois é capaz de fornecer informações minuciosas desde a origem e aplicação dos recursos até a análise do valor agregado dos projetos sociais. No entanto, as demonstrações contábeis só poderão refletir a situação patrimonial da entidade se estiverem em conformidade com os princípios e normas contábeis, pois são eles que fundamentam a comparabilidade da informação e uniformizam o entendimento contábil.

Em razão do exposto, esta pesquisa busca analisar a evidenciação contábil das associações privadas sem fins lucrativos na cidade de São Luís – MA, com o intuito de verificar as demonstrações contábeis e a conformidade do reflexo patrimonial apresentado pelas Associações. Destaca-se a seguinte questão que norteia o desenvolvimento desta pesquisa: “Quais os problemas contábeis mais evidenciados nos demonstrativos contábeis das Entidades Sem Fins Lucrativos?”.

## **1.2 OBJETIVOS**

### **1.2.1 OBJETIVO GERAL**

Demonstrar a conformidade da prestação de contas e divulgação das demonstrações contábeis das Instituições do Terceiro Setor em relação às Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC) e a Interpretação Técnica Geral (ITG) 2002 (R1).

### **1.2.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS**

Pretende-se atingir o objetivo geral por meio dos seguintes objetivos específicos:

- ✓ Demonstrar os principais “erros” contábeis evidenciados nas prestações de contas das Associações;
- ✓ Investigar o papel da contabilidade na elaboração das prestações de contas das Associações;
- ✓ Descrever os demonstrativos contábeis que apresentaram mais problemas de evidenciação.

## **1.3 JUSTIFICATIVA**

A Ciência Contábil estuda o patrimônio com o objetivo de ajudar o ser humano a gerir a escassez de recursos. Ao tratar do controle e da transparência de entidades que tem como objetivo a prestação de serviços à coletividade, a contabilidade assume papel de desenvolvimento social e oportunidade de aprimoramento destas instituições.

Este trabalho justifica-se pela relevância social e política do Terceiro Setor na sociedade, assistindo segmentos da população carente nos mais diversos aspectos da necessidade humana, complementando as atividades típicas do Estado.

A presente pesquisa busca contribuir com as discussões dos temas relacionados ao Terceiro Setor. Através desse estudo os profissionais da área poderão reconhecer os desafios das prestações de contas das entidades de interesse social, em especial, as Associações, pois a prestações de contas dessas organizações exige dos contabilistas serviços qualificados, abrangentes e em muitos casos, específicos (CFC, 2004).



## 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

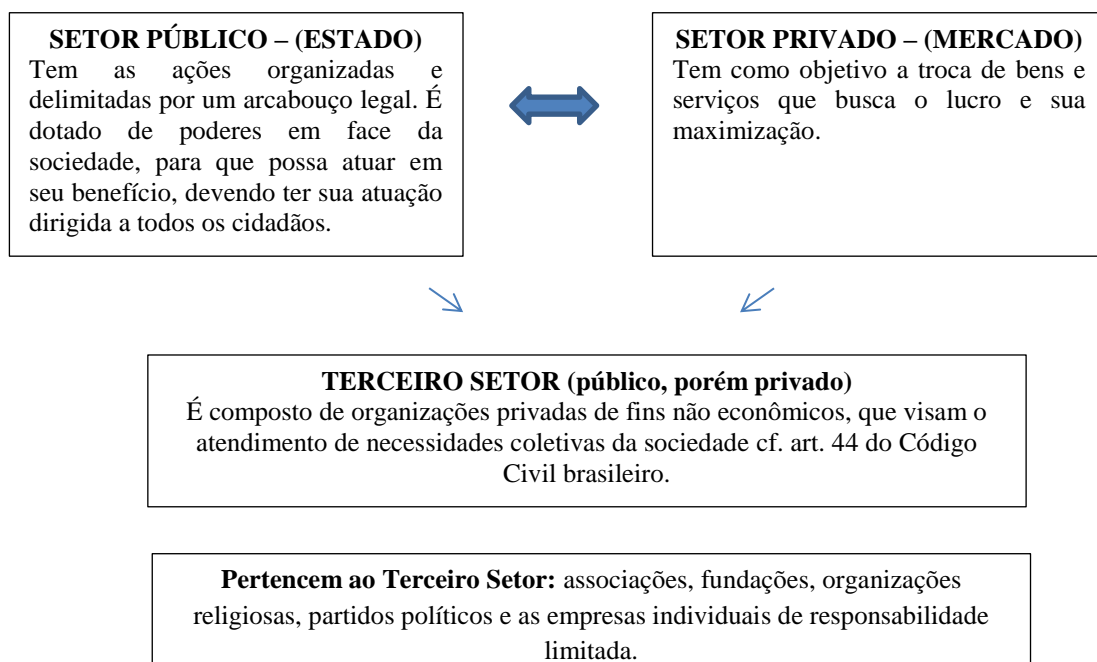
Antes da abordagem da metodologia da pesquisa e dos resultados alcançados no estudo é necessário que se desenvolva o cenário no qual transcorre a análise. Neste capítulo são tratadas a conceituação do Terceiro Setor, a inserção das associações neste segmento e a importância da evidência contábil na transparência destas entidades.

### 2.1 Terceiro Setor

O terceiro setor é composto por pessoas jurídicas de direito privado sem fins lucrativos que exercem atividades de interesse social (COSTA, 2016). Essas entidades não prestam serviços públicos, mas proporcionam atividades privadas de interesse público. Assim, entende-se que a expressão “sem fins lucrativos” está diretamente relacionada com a não distribuição de seus resultados a qualquer título, garantindo que não haverá benefícios financeiros a terceiros.

O terceiro setor engloba as instituições sem fins lucrativos, privadas, cuja atuação volta-se a finalidades públicas ou coletivas para a geração do bem comum. A terminologia “terceiro setor” é utilizada no âmbito de uma terminologia organizacional que classifica as organizações em três setores, conforme as características que lhes são inerentes; assim, o primeiro setor abrange as instituições governamentais (Estado), e o segundo, as empresas privadas com finalidade de lucro (mercado) (SLOMSKI, 2012, p. 03). O fluxograma abaixo tem o intuito de demonstrar, com mais visibilidade, como ocorre à interligação entre o público, o privado e o Terceiro Setor.

**Figura 1:** Integração entre os setores



A existência dos três setores é indispensável para a sociedade, visto que interagem entre si e um supre as necessidades do outro, buscando a harmonia entre ambos e reconhecendo a impossibilidade de atingirem seus objetivos de forma isolada.

**Fonte:** adaptado Machado (2012, p. 30).

Conforme demonstrado acima, há um setor burocrático e deficiente em ações sociais (Estado); e outro que busca a maximização dos lucros (mercado). Para suprir a lacuna existente entre os dois, surge um novo, em busca do bem comum que interage com os demais setores de forma autônoma e organizada, denominado de Terceiro Setor. (MACHADO, 2012, p. 30).

Apesar da interligação dos setores Drucker (2003, p. 167-168) aborda que as organizações do terceiro setor constituem uma contracultura, pois possuem valores e culturas distintos tanto do Estado quanto do mercado. Essas entidades desempenham uma função social comum que é provocada pelas transformações dos seres humanos na sociedade, embora cada uma delas tenha sua própria missão.

Para compreender melhor o Terceiro Setor como fenômeno social é importante analisar o histórico do seu surgimento. A essência do Terceiro Setor está intimamente relacionada à filantropia, pode-se dizer que o setor sempre existiu, mas não de maneira formalizada por meio de instituições. Conforme Carvalho (2013, p. 13) o Terceiro Setor tem sua origem no Brasil no século XVI com as ações da Igreja Católica ao criar as Santas Casas de Misericórdia, porém foi na segunda metade do século XX que este setor mostrou seu verdadeiro potencial de atuação na sociedade.

Como visto o Terceiro Setor surge na voluntariedade da própria sociedade e não visa o lucro. É o setor que visa o atendimento das necessidades coletivas e muitas vezes públicas, e possui como um de seus principais objetivos encontrar soluções para as desigualdades sociais no país. (SCARPIN et al., 2016).

No Brasil, há vários conjuntos compostos por organizações sem fins lucrativos, mas todos envolvem o trabalho voluntário, sustenta as práticas de caridade, de filantropia e de mecenato (ARAÚJO, 2005). A presença expressiva do Terceiro Setor indica uma limitação e ineficiência do Estado Brasileiro.

As entidades do Terceiro Setor devem ser classificadas como pessoa jurídica de direito privado podendo ser constituídas sob a forma de fundação ou associação (BARBOSA, OLIVEIRA, 2011, p. 13). Para ser uma fundação se faz necessário a existência de um

patrimônio prévio ligado a um fim determinado por seu fundador (CARVALHO, 2013, p. 16).

Conforme o Código Civil de 2002 (BRASIL, 2002), as fundações só podem ser criadas para atender fins religiosos, morais, culturais, educacionais ou assistenciais. Já as associações constituem-se pela reunião de pessoas que se organizam para desenvolver atividades sem fins lucrativos, mas que não precisam contar com um patrimônio anterior. Assim, o que define a associação é a intenção de um grupo em desenvolver a atividade (VOESE & REPTCZUK, 2011).

Desse modo, todas as instituições ligadas ao Terceiro Setor; que podem ser denominadas em institutos, ONG's, organizações da sociedade civil, organizações sociais entre outras; devem ter registrado seus estatutos em cartório sob uma das duas formas jurídicas: associação ou fundação (BARBOSA, OLIVEIRA, 2011, p. 13).

Após a sua formação e tomadas todas as providências, as instituições sem fins lucrativos podem requerer a obtenção de títulos e qualificações de acordo com suas necessidades. Mas para tanto, deverão atender alguns pré-requisitos pela legislação específica que rege o título ou qualificação desejada. Entre os principais títulos, registros, certificados e qualificações que uma entidade pode requerer, têm-se: o Título de Utilidade Pública, o Registro no Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS), o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS), a qualificação como Organização Social (OS) e a qualificação como Organização da Sociedade Civil de Interesse Social (OSCIP). Contudo, é importante relatar que alguns desses títulos são exclusivos e a entidade não pode possuir todos ao mesmo tempo.

A aquisição dos títulos elencados acima é importante, pois além de fornecer benefícios e facilidades para a atuação da entidade, eles atestam a qualidade e integridade das organizações devido aos pré-requisitos que deverão cumprir. De acordo com o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) através do Manual de Procedimentos para o Terceiro Setor, as entidades do Terceiro Setor apresentam as seguintes características:

- a) promoção de ações voltadas para o bem-estar comum da coletividade;
- b) manutenção de finalidades não lucrativas;
- c) adoção de personalidade jurídica adequada aos fins sociais (associação, fundação ou organização religiosa);
- d) atividades financiadas por capital próprio, investimento público do Primeiro Setor (governamental) e investimento privado do setor empresarial ou de particulares;
- e) aplicação do resultado das atividades econômicas que porventura exerça nos fins sociais a que se destina ou para incremento do seu patrimônio;
- f) desde que cumpra requisitos específicos, definidos por lei, é fomentado por renúncia fiscal do Estado. (CFC, 2015, p. 35).

Conforme as informações apresentadas, o Terceiro Setor engloba, oficialmente, as entidades jurídicas comprometidas com a ação social. Neste caso não há ocasiões para a distribuição de resultado, pois deve ser reinvestido na própria entidade. O resultado positivo nestas entidades não é algo proibido, mas sim a sua distribuição.

## 2.2 Associações

Conforme o Art. 53 do Código Civil de 2002 (BRASIL, 2002) “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 recíprocas”.

Associação pode ser definida como:

Associação, de acordo com a lição de doutrinadores, é a forma pela qual certo número de pessoas, ao se congregarem, coloca, em comum, serviços, atividades e conhecimentos em prol do mesmo ideal, objetivando a consecução de determinado fim, com ou sem capital e sem intuítos lucrativos. Pode ter finalidade: a) altruística (associação beneficente, esportiva ou recreativa); b) egoística (associação literária, associação de colecionadores); e c) econômica não lucrativa (associação de socorro mútuo, associação de bairro). (CFC, 2015, p. 21)

Este trabalho limitou-se a trabalhar com as associações que, como abordado anteriormente, pode ser definido como um conjunto de pessoas que se unem para um determinado objetivo/propósito, que pode ser: beneficente, educacional, ativista, recreativo, científico, político, desportivo, entre outros. Portanto, tem-se associação quando não há fim lucrativo ou intenção de distribuir o resultado, embora tenha patrimônio formado por contribuições de seus membros. A associação não se desnatura mesmo que realize negócios para manter ou aumentar o seu patrimônio, contudo, não pode proporcionar ganhos aos seus associados.

Ainda de acordo com o Código Civil, art. 54, o ato constitutivo da associação consiste em um conjunto de cláusulas contratuais vinculantes, ligando seus fundadores e os novos associados, que ao nela ingressarem deverão submeter-se aos seguintes comandos:

“Art. 54. Sob pena de nulidade, o estatuto das associações conterá:  
 I - a denominação, os fins e a sede da associação;  
 II - os requisitos para a admissão, demissão e exclusão dos associados;  
 III - os direitos e deveres dos associados;  
 IV - as fontes de recursos para sua manutenção;  
 V - o modo de constituição e de funcionamento dos órgãos deliberativos;  
 VI - as condições para a alteração das disposições estatutárias e para a dissolução.  
 VII - a forma de gestão administrativa e de aprovação das respectivas contas.  
 (BRASIL, 2002).

Logo, deve ser constituída por escrito, mediante redação de um estatuto, lançada no registro geral, contendo declaração unânime da vontade dos associados de se congregarem

para formar uma coletividade. Não pode adotar nenhuma das formas mercantis, visto que lhe falta o intuito especulativo (PAES, 2006).

A associação é pessoa jurídica de direito privado voltada para a realização dos interesses de seus associados ou finalidade de interesse social, cuja existência legal surge com a inscrição de seu estatuto, em forma particular ou pública, no registro competente, desde que satisfeitos todos os registros legais presentes no Código Civil em seu art. 45, em que ela tenha objetivo lícito e esteja regularmente organizada (CFC, 2015).

Após sua personificação como associação, para os efeitos jurídicos, ela passa a ter aptidão para ser sujeito de direitos e obrigações e capacidade patrimonial, seu patrimônio não tem relação com o dos associados, adquirindo vida própria e autônoma, não se confundido com os seus membros, por ser uma nova unidade orgânica. É preciso ainda esclarecer, que a associação pode ter existência legal “no papel”, sendo juridicamente reconhecida, sem que, contudo, tenha vida. Já que esta surge no momento em que os cargos de direção estiverem todos preenchidos, colocando a associação em funcionamento para atender aos fins de sua constituição (CFC, 2015, p. 23).

Machado (p. 67, 2012) esclarece que o patrimônio social das Associações será formado por donativos, contribuições dos associados e outros, conforme disposição estatutária. Devendo ser registrado na contabilidade, conforme Araújo, da seguinte forma:

As dotações iniciais, nas quais os associados entregam recursos para que a organização inicie suas atividades, devem ser considerados como “capital”, sendo, portanto, registradas em conta de patrimônio social, em contrapartida ao ativo que represente, da seguinte forma:

- a) se em dinheiro, registra-se no caixa ou em bancos conta movimento;
- b) se em ativos não monetários, seu registro deve se dar na conta que representa, sempre em contrapartida à conta de patrimônio social, utilizando-se histórico que evidencie tratar-se de patrimônio inicial.

D – Caixa ou Bancos/Imóveis/Móveis e Utensílios/Direitos Creditícios.

C – Patrimônio Social.

### **2.2.1 As associações de interesse social e o Ministério Público**

Paes (2006, p. 65) esclarece que para uma associação ser caracterizada como de interesse social, é indispensável que ela exerça por meio de seus objetivos, missão de relevância para a sociedade como um todo. Desse modo, havendo interesse social nos objetivos da entidade, terá ela o acompanhamento e a fiscalização do Ministério público por meio de sua Promotoria competente. Em São Luís, capital do Estado do Maranhão, a fiscalização e o acompanhamento das associações de interesse social é realizada pela 1º e 2º Promotoria de Justiça Especializada em Fundações e Entidades de Interesse Social, em que a 1º Promotoria forneceu subsídios necessários para o andamento desta pesquisa.

Mas caso, a associação tiver seus objetivos estatutários voltados especificamente para seus associados, não será ela considerada como de interesse social e, portanto, não será acompanhada pelo Ministério Público. Isso acontece, no fato da associação ser constituída para prestar benefícios mútuos aos seus próprios associados e neste caso não pode ter nenhuma intervenção estatal em seu funcionamento, consoante vedação constitucional estabelecida no art. 5º, XVIII. (PAES, 2006, p. 66)

De acordo com a Constituição Federal, art. 127, cabe ao Ministério público, constitucionalmente, a defesa dos interesses sociais e individuais indisponíveis com a função de proteger o patrimônio que seja público ou social e também aqueles de interesses difusos e coletivos o que necessariamente não ocorre quando os objetivos da pessoa jurídica são voltados estritamente em benefício dos interesses de seus associados.

### **2.3 Terceiro Setor em números**

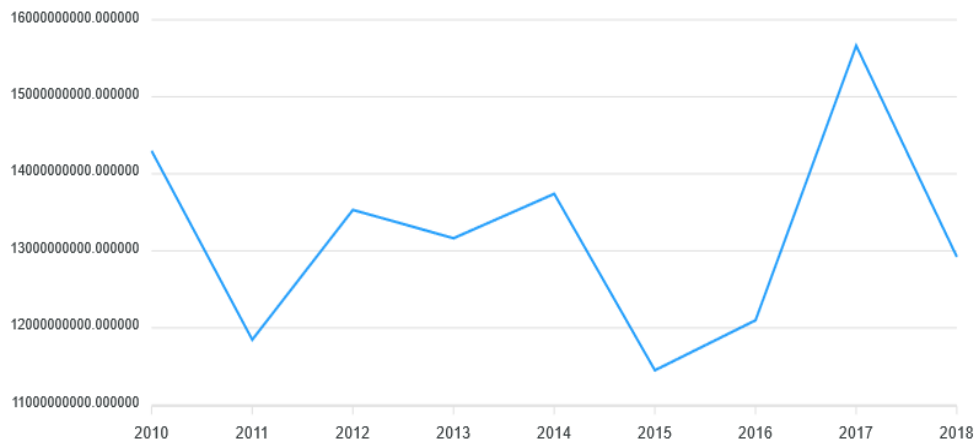
As entidades do Terceiro Setor possuem grande relevância para a economia brasileira, em função dos serviços prestados à sociedade. Os dados fornecidos pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) é a fonte que demonstra de maneira completa em termos de censo das entidades sem fins lucrativos de nível nacional, conforme o IBGE em 2016 já existiam aproximadamente 556.846 entidades sem fins lucrativos no Brasil oficialmente cadastradas, empregando 2.893.748 pessoas com salário médio mensal de 3,01 (salários mínimos), onde as maiores médias salariais estão nas áreas de educação/pesquisa (3,87) e saúde (3,36).

Com relação ao Estado do Maranhão, segundo o IBGE havia em 2016, 6.879 entidades sem fins lucrativos cadastradas, empregando 32.919 pessoas, com salário médio de 2,23 (salários mínimos). Já a capital, São Luís, apresentava 1.504 entidades cadastradas, com 21.875 pessoas empregadas. Através destes números pode-se observar a relevância destas entidades na economia brasileira, e seu potencial de crescimento, em razão principalmente da ineficiência do Estado.

Além do IBGE, existem poucas fontes de dados relacionados à proporção do Terceiro Setor no Brasil. O Mapa das Organizações da Sociedade Civil (OSCs), ou simplesmente Mapa das OSCs, é uma plataforma virtual de transparência pública colaborativa com dados das OSCs de todo o Brasil. Criado a partir do Decreto nº 8.726/2016, que regulamenta a Lei nº 13.019/2014, conhecida como Marco Regulatório das OSCs, o Mapa é gerido pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA). Ele integra um amplo e crescente volume de base de dados oficiais, provenientes de fontes públicas e privadas, atualizadas constantemente.

O Mapa das Organizações da Sociedade Civil demonstra o total de 815.676 OSCs no Brasil em 2020 (IPEA, 2020). Quanto à “natureza jurídica” dessas organizações conforme a plataforma, a região nordeste tem 172.779 Associações Privadas, 3.251 Fundações Privadas, 24.988 Organizações religiosas e 318 Organizações Sociais. Quanto à evolução de recursos públicos federais transferidos para OSCs podemos visualizar no mapa abaixo.

**Gráfico 1:** Evolução dos recursos públicos federais transferidos para as OSCs.



**Fonte:** IPEA (2020).

De acordo com o gráfico acima observa-se que no ano de 2017 houve um aumento expressivo dos investimentos públicos federais transferidos para as OSCs com o total de R\$ 15.663.320.533 de orçamento empenhado, já em 2018 houve uma queda nos investimentos que juntos somaram a importância de R\$ 12.922.698.045.

Diante do exposto, as associações, assim como as outras entidades do terceiro setor devem se preocupar em demonstrar com transparência e clareza a prestação de contas de seus recursos. Podemos verificar que as entidades do Terceiro tem uma grande expressividade no Brasil de recursos financeiros e pessoais.

#### **2.4 A Contabilidade do Terceiro Setor e sua importância**

A contabilidade é uma ciência social, assim como, a administração e a economia. Tem como objeto de estudo o patrimônio que visa gerar informações sobre a sua composição, bem como esclarecer sobre os aspectos que causam variações. A finalidade da contabilidade é assegurar o controle e fornecer informações da situação financeira aos administradores para a tomada de decisão e mostrar também o desenvolvimento da empresa.

De acordo com Attie:

A contabilidade tem a finalidade precípua de promover os meios informativos e de controle com intuito de coletar todos os atos ocorridos na empresa e que tenham, ou possam ter, impactos e causar variações em sua posição patrimonial. A Contabilidade é o instrumento de medição e avaliação do patrimônio e dos resultados auferidos pela gestão da Administração da entidade (ATTIE, 2009, p. 4).

A contabilidade é considerada uma ciência que auxilia na tomada de decisão de seus usuários internos, assim como também os usuários externos com possíveis investimentos para com a entidade. Como já relatado anteriormente, a contabilidade é uma ciência social e não exata, como a matemática, pois suas ações dependem da ação humana.

Conforme Marion (2007, p. 26).

Ainda que a contabilidade se utilize de métodos quantitativos, não podemos confundi-las com as ciências matemáticas (ou exatas), que tem por objeto as quantidades consideradas abstratas que independem das ações humanas. Na contabilidade, as quantidades são simples medidas dos fatos que ocorreram em razão da ação do homem.

Sá (2002, p. 46) aborda que a “Contabilidade é a ciência que estuda os fenômenos patrimoniais, preocupando-se com realidades, evidências e comportamentos dos mesmos, em relação à eficácia funcional das células sociais”. Já Iudícibus, Martins e Gelbcke (1995) relatam que a contabilidade é objetivamente, um sistema de informação e avaliação destinado a prover seus usuários demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, com relação à entidade objeto de contabilização.

Sabe-se que a contabilidade surgiu desde nos tempos antigos, na época que os seres humanos viviam nas cavernas, onde através de desenhos e pinturas ou outros sinais, registravam-se o controle de seus mantimentos (SÁ, 2008). No Brasil, existem grandes números de grutas, que serviram de abrigo para o homem primitivo. Dentre as grutas encontradas, têm-se a de São Domingos em Minas Gerais, no vale do rio Urucuia, onde se verificaram várias pinturas que se identificam com a natureza contábil, devido às formas das contas encontradas na Europa (FERREIRA, 2017).

Segundo Sá (2008, p.16):

Os signos, desenhos e pinturas que foram identificadas nas grutas de Montalvânia, no Vale do Peruaçu, em Minas Gerais, aquelas das lápides em Pedra Furada no Parque das Antas no Piauí, evidenciam uma vida primitiva muito antiga, possuindo, todavia, acentuada semelhança com os signos das grutas europeias.

As inscrições brasileiras são fortes indícios de evolução racional e é considerado um ato de inteligência direcionado ao patrimônio (SÁ, 2008). A contabilidade desse modo pode ser resumida como a escrituração dos atos e fatos ocorridos nas entidades para auxiliar os gestores nas tomadas de decisões, bem como mensurar o real valor do patrimônio.

Para Gouveia (1975, p. 01):



Contabilidade é uma arte. É a arte de registrar todas as transações de uma companhia, que possam ser expressas em termos monetários. E, é também a arte de informar os reflexos dessas transações na situação econômico financeira dessa companhia.

As empresas ou entidades necessitam da Contabilidade para organizar suas atividades econômicas, e não seria diferente com as entidades do Terceiro Setor que utilizam dessa ciência para demonstrar aos seus diversos interessados, como por exemplo aos doadores, o Ministério Público – MP, o Conselho Nacional de Assistência Social – CNAS, o Ministério da Justiça, assim como, o Instituto Nacional do Seguro Social – INSS a sua prestação de contas.

Para Iudícibus (2000, p. 13)

O objetivo básico da contabilidade, portanto, pode ser resumido no fornecimento de informações econômicas para os vários usuários, de forma que propiciem decisões racionais. Não conhecemos suficientemente, ainda, os detalhes de cada modelo decisório de cada usuário. Enquanto isso não for conseguido, não poderemos atender igualmente bem, em todo e qualquer tempo, a todos os usuários. A alternativa é formar um arquivo base de informação contábil capaz de fornecer saídas, periodicamente, de utilidade para as metas de maior número possível de usuários.

Relata-se que a prestação de contas é o resultado de como os recursos recebidos pela entidade foram aplicados, se o dinheiro foi utilizado respeitando-se o que está escrito no Termo de Convênio e na Legislação, se tudo estiver correto dificilmente os responsáveis terão dificuldades em ter suas contas aprovadas pelo Ministério Público do seu respectivo Estado. Então prestar contas é provar por meio de documentos onde foi gasto o dinheiro do Convênio. Por isso, é muito importante ficar atento desde o recebimento dos recursos até o momento em que a prestação de contas seja entregue e aprovada.

Diante disso, a Contabilidade define normas que ajudam seus usuários a verificar o andamento de cada transação realizada, assim como pode ser muito importante para o atendimento de exigências legais inclusive para o Terceiro Setor na execução de sua atividade.

A não informação contábil ou ineficiência de informação pode impossibilitar o andamento de arrecadação de recursos, já que seus doadores podem exigir mais clareza nos trabalhos desenvolvidos pela instituição. E na falta de relatórios confiáveis, a captação de fundos talvez não aconteça (BOMFIM, 2013).

Conforme Machado (2007, p.67), “uma contabilidade precisa e bem apresentada dá visibilidade às atividades de uma entidade, de forma clara, objetiva, sem margens para dúvidas interpretações”.

### 2.4.1 Normas e Evidenciação Contábil

A contabilidade das Entidades sem fins lucrativos não foge à regra de ser regida pela Lei 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas). É com base na Lei de Sociedade anônima que é realizada a escrituração contábil e demonstrativa, sendo complementado com as normas brasileiras e os princípios fundamentais da contabilidade. Segundo Almeida & Espejo (2012, p. 87) “Mesmo que a organização do Terceiro Setor seja considerada como entidade sem fins lucrativos, é necessário que ela realize alguns procedimentos contábeis, idênticos às empresas com fins lucrativos”.

Tendo em vista as particularidades das entidades sem fins lucrativos, o Conselho Federal de Contabilidade publicou em 27/09/2012, a Resolução nº 1.409/2012, que tem por finalidade aprovar a Interpretação Técnica Geral – ITG 2002 (R1) – Entidade sem Finalidade de Lucros. Esta interpretação esclarece que a escrituração corresponde às variações do patrimônio das entidades sem fins lucrativos, sendo os fatos contábeis de caráter obrigatório.

A ITG 2002 (R1) apresenta os critérios e procedimentos específicos de avaliação, de reconhecimento das transações e variações patrimoniais, de estruturação das demonstrações contábeis e as informações mínimas a serem divulgadas em notas explicativas da entidade sem fins lucrativos. Segundo a ITG 2002 (R1) o reconhecimento das receitas e despesas devem respeitar o princípio da Competência.

A NBC TG 26 apresenta as demonstrações contábeis obrigatórias, que são: Balanço Patrimonial, Demonstração de Resultado do Período, Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, Demonstração dos Fluxos de Caixa e Notas Explicativas. Ainda, a ITG 2002 estabelece em seu item 23, a nomenclatura de alguns demonstrativos que devem ser alterados, como por exemplo, no Balanço Patrimonial, a denominação da conta Capital deve ser substituída por Patrimônio Social e os resultados positivos e negativos devem ser denominados de *superávit*, quando positivo ou *déficit*, quando negativo.

Para as entidades do Terceiro Setor, as demonstrações contábeis são indispensáveis na realização da prestação de contas, pois sintetizam a situação econômica, patrimonial e financeira, promovendo a autenticidade dos recursos adquiridos e a correta aplicação dos mesmos. Todos os demonstrativos apresentados devem estar sob a responsabilidade do representante legal da instituição, bem como do contabilista regularmente habilitado.

### 2.4.2 Principais Demonstrações Contábeis

Para o Terceiro Setor as demonstrações contábeis revelam a situação do ativo, passivo, patrimônio líquido, receitas e despesas, assuntos referentes ao capital próprio, bem como as atividades dos fluxos de caixa.

Conforme Bulgarim et al alli (2011, p. 19) o Terceiro Setor deve inclui nas demonstrações:

- a) Balanço patrimonial ao final do período;
- b) Demonstração do resultado do período de divulgação;
- c) Demonstração das mutações do patrimônio líquido para o período de divulgação;
- d) Demonstração dos fluxos de caixa para o período de divulgação;
- e) Notas Explicativas compreendendo o resumo das políticas contábeis significativas e outras informações exploratórias.

O CFC (1990), com base na NBC T.3, conceitua o Balanço Patrimonial como “a demonstração contábil destinada a evidenciar, quantitativamente e qualitativamente, numa determinada data, a posição patrimonial e financeira da Entidade”. Usualmente ele é elaborado levando-se em conta a movimentação da entidade ocorrida entre 01 de janeiro a 31 de dezembro do ano em evidência. Sendo composto pelo Ativo, (mostra as aplicações de recursos – bens e direitos), Passivo (evidência a origem dos recursos– as obrigações com terceiros) e Patrimônio Social (representa a diferença entre ativo e passivo – é o que realmente pertence à entidade).

No ativo estão os recursos que a instituição controla de acontecimentos passados, e sobre este espera benefícios econômicos futuros. O passivo é compreendido sob a ótica de eventos já ocorridos pela entidade, na qual a liquidação decorra na saída de recursos econômicos. E o patrimônio social é entendido como o valor residual dos ativos após a dedução de todos os passivos.

Conforme a NBC TSP 1 Item 88 (SLOMSKI,2012), o Balanço Patrimonial deve apresentar no mínimo as seguintes informações:

- a) ativo imobilizado;
- b) propriedades para investimento;
- c) ativos intangíveis;
- d) ativos financeiros;
- e) investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial;
- f) estoques;
- g) valores a receber de transações sem contraprestação direta;
- h) contas a receber de transações com contraprestação;
- i) caixa e equivalentes de caixa;
- j) tributos e transferências a pagar,
- k) Contas a pagar oriundas de transações com contraprestação;
- l) provisões; e
- m) passivos financeiros.

Outro demonstrativo contábil que o Terceiro Setor reconhece é a Demonstração do Resultado do Período, normalmente denominada de Demonstração do Superávit ou Déficit do período, palavras que foram substituídas do lucro ou prejuízo. Segundo Olak e Nascimento (2006), é preferível utilizar a nomenclatura “Demonstração do Superávit ou Déficit” ao invés de “Demonstração do Resultado” para as entidades sem finalidade de lucro, pois mesmo obtendo-se resultado (superavitário ou deficitário) o objetivo principal dessa demonstração é evidenciar todas as atividades desenvolvidas pelos gestores relativas a um determinado período de tempo.

Nesta demonstração, todos os itens de receita e despesa devem ser reconhecidos no período contábil e inseridos no resultado, incluído os impactos das mudanças nas estimativas contábeis. Conforme a NBC TSP 1 – Item 102, a demonstração do resultado do exercício deve demonstrar no mínimo as seguintes informações:

- a) receitas;
- b) despesas;
- c) ganhos ou perdas reconhecidos na alienação de ativos ou pagamento de passivos relativos a operações em descontinuidade; e
- d) resultado do período.

As entidades do Terceiro Setor devem apresentar também as Demonstrações das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL) que têm por finalidade evidenciar as mutações do capital circulante líquido das entidades sem fins lucrativos, tendo em vista o auxílio aos gestores na gestão do capital de giro e a associação dos recursos captados com os seus correspondentes usos. A demonstração das mutações do patrimônio líquido devem conter as seguintes informações:

- o resultado do período;
- para cada item de receita e de despesa do período, conforme exigido por outras NBC TSPs, que seja reconhecido diretamente no patrimônio líquido, e o total desses itens;
- para cada componente do patrimônio líquido separadamente evidenciado, os efeitos das alterações nas políticas contábeis e da correção de erros (NBC TSP 3);
- montantes das transações de aporte de novos associados, demonstrando separadamente novos aportes de recursos de períodos anteriores e suas respectivas destinações (em notas explicativas);
- o saldo de superávits e déficits acumulados ao início do período e na data-base da demonstração e as alterações durante o período (em notas explicativas); e
- uma conciliação entre o valor contábil de cada componente do patrimônio líquido ao início e final do período, demonstrado cada alteração evidenciada separadamente (em notas explicativas).

Seguindo esse contexto deve compor também na prestação de contas a Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC). O Pronunciamento Técnico CPC 03 (R2) – Demonstração dos

Fluxos de Caixa define os requisitos para a apresentação da demonstração dos fluxos de caixa e respectivas divulgações.

Esta demonstração fornece informações acerca das alterações no caixa e equivalente de caixa da entidade para um período contábil, evidenciando separadamente as mudanças realizadas nas atividades operacionais, financeiras e de investimento. A elaboração desse demonstrativo nas instituições do terceiro setor tem como objetivo a identificação das fontes e geração de recursos (que são as entradas de caixa), identificação dos itens produtos que consumiram o caixa durante o período avaliado e a apresentação do saldo de caixa, na data da elaboração e publicação das demonstrações contábeis.

Segundo Valmor Slomski (2012, p. 30), dentre os benefícios provenientes das informações da Demonstração dos Fluxos de Caixa, destaca-se que ela:

- proporciona aos usuários, das demonstrações contábeis, a comprovação da conduta de responsabilidade na gestão do patrimônio público, por meio da *accountability* na tomada de decisões;
- permite aos usuários avaliar como uma entidade do terceiro setor obteve recursos para financiar suas atividades e como os recursos foram usados;
- possibilita analisar como foram tomadas as decisões econômicas, quanto à alocação de recursos;
- fornece informações acerca das alterações históricas de caixa e equivalentes de caixa, de acordo com as atividades da entidade: operacionais, de investimentos e de financiamento; e
- possibilita avaliar a conformidade das entidades com a legislação e regulamentações (incluindo orçamentos autorizados, quando aplicável), no tocante a fornecer ou receber recursos para outras entidades ou transacionar com elas.

E por último, temos as Notas Explicativas que tem por objetivo auxiliar os usuários a compreender as demonstrações contábeis e compará-las com outros demonstrativos contábeis, ou melhor, são complementares as demonstrações contábeis.

Conforme o CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC 26 (R1) as Notas Explicativas servem para “prover informação adicional que não tenha sido apresentada nas demonstrações contábeis, mas que seja relevante para sua compreensão”. A NBC TSP 1 recomenda que as notas explicativas devem apresentar informações acerca da base para elaboração das demonstrações contábeis e das políticas usadas, esclarecer melhor informações que sejam importantes para melhor compreensão de qualquer demonstração publicada no final do exercício e evidenciar a informação requerida que não foram apresentadas nas demonstrações contábeis.

#### **2.4.3 Elementos Fiscais e Contábeis da Prestação de Contas**

As informações presentes numa prestação de contas são indispensáveis a todos os interessados, pois revelam a obtenção, aplicação dos recursos utilizados, além de contribuir na

tomada de decisões. Os elementos contábeis da prestação de contas atestam a efetiva distribuição dos fundos arrecadados, assim como, receitas e despesas que a entidade obteve durante o exercício.

Para as entidades do Terceiro Setor, os elementos fiscais e contábeis normalmente requisitados numa prestação de contas, além das demonstrações financeiras apresentadas anteriormente são: alvará de funcionamento; certidões negativas de débitos junto à Receita Federal, Procuradoria – Geral da Fazenda Nacional, INSS, FGTS, Fazenda Estadual e Municipal; Certidão Negativa do Cartório de Protesto de Letras e outros títulos de crédito; Informações Bancárias, Inventário Patrimonial; Declaração devidamente assinada pelo representante legal da Entidade de que os livros contábeis encontram-se a disposição das Promotorias de Justiça; Relação anual de informações sociais (RAIS) dos dois últimos exercícios; Relatório de Atividades realizadas no último exercício, Plano Anual de Trabalho para o exercício corrente; Relação dos Instrumentos jurídicos (convênios, contratos, termos de colaboração formalizados com o Poder Público); Ata de Assembleia Geral de Aprovação de Prestações de Contas dos dois últimos exercícios sociais da entidade contendo o Parecer do Conselho Fiscal com a assinatura do presidente e demais membros da diretoria e dos sócios presentes na Assembleia. Alguns desses documentos estão detalhados a seguir:

#### **2.4.3.1 Relação Anual de Informações Sociais (RAIS)**

Conforme o site do Ministério da Economia (2021), a Relação Anual de Informações Sociais (RAIS) tem por objetivo “o suprimento às necessidades de controle da atividade trabalhista no país, para identificação dos trabalhadores com direito ao recebimento do Abono Salarial”. A RAIS é um relatório que contém informações socioeconômicas sobre vínculos empregatícios que fornece informações estatísticas para o governo, bem como, a quantidade de empregados, quem são e qual o valor da remuneração oferecida pelo empregador.

O Conselho Federal de Contabilidade (2015, p. 85) relata que a RAIS deve conter na prestação de forma impressa o recibo de entrega (mesmo que seja o recibo provisório). Caso a entidade não tenha empregado deve apresentar a RAIS negativa.

#### **2.4.3.2 Relatório de Atividades**

O Relatório de Atividades deve ser um documento bem elaborado e conter as atividades desenvolvidas mensalmente, o local, o público-alvo, o número de pessoas beneficiadas e o resultado atingido, acompanhado de elementos que comprovem a efetiva realização, de acordo com as finalidades estatutárias da entidade.

Segundo o Conselho Federal de Contabilidade (2015, p. 82):

Deve ser elaborado um relatório para cada período da gestão ou exercício financeiro, mesmo que o período da prestação de contas englobe vários exercícios. O relatório deve ter linguagem acessível e conter elementos que possibilitem ao usuário verificar a atuação da entidade de acordo com seus fins estatutários. Devem-se mencionar, por exemplo, os programas realizados pela entidade, o número de pessoas beneficiadas, os meios utilizados para atingir as finalidades, como, por exemplo, os valores gastos, o número de voluntários, etc.

O Relatório de Atividades deve ser transparente de maneira que todos possam ter acesso, relatando o desenvolvimento das atividades e recursos captados através de elementos que sustentam a realização efetiva das tarefas da entidade (BOMFIM, 2013, p. 33).

#### **2.4.3.3 Plano de Trabalho**

Conforme o CFC (2015, p. 81) o Plano de Trabalho “é o relatório em que a entidade deve demonstrar as ações previstas, comparativamente com as realizadas, e a respectiva análise de suas variações”. Devendo evidenciar:

- a) os objetivos;
- b) origem dos recursos;
- c) a infraestrutura;
- d) a identificação de cada ação, serviço, projeto, programa e benefício a executar.

#### **2.4.3.4 Informações Bancárias**

As informações bancárias possibilitam aos seus usuários apreciar a arrecadação de fundos, recepção de depósitos ou qualquer outra atividade financeira realizada através de contas ou cópias de extratos bancários, que comprovem as transações realizadas pela instituição.

De acordo com o Conselho Federal de Contabilidade (2015, p. 83):

As informações bancárias podem ser exigidas em dois diferentes níveis. No primeiro nível, é exigida uma relação das contas bancárias da entidade, com identificação da instituição financeira, número da conta, tipo da conta indicando se os depósitos são em conta-corrente, conta de aplicação, poupança, etc. e agência. No segundo nível, são exigidas cópias de extratos bancários ou de documentos equivalentes emitidos pelas instituições financeiras, que comprovem os saldos das contas bancárias (conta-corrente e aplicação), na data do encerramento do exercício, acompanhada de conciliação.

Como podemos analisar as informações bancárias refletem o andamento das arrecadações e qualquer tipo de movimentações financeiras que a entidade realizada. Daí a importância de uma boa gerência para que a prestação de contas aconteça de forma idônea.

#### **2.4.3.5 Inventário Patrimonial**

O Inventário Patrimonial estrutura a prestação de contas do Terceiro Setor, por meio dele, é possível organizar o elenco de bens patrimoniais existentes na entidade.

O “inventário patrimonial” é uma relação de todos os bens patrimoniais móveis e imóveis, com identificação e características do bem, data e forma de incorporação ao patrimônio, localização e valor individual, de propriedade da entidade em seu poder e em poder de terceiros, bem como os bens de terceiros em poder da entidade. (Manual de Procedimentos para o Terceiro Setor, 2015, p. 84).

#### **2.4.3.6 Parecer do Conselho Fiscal**

Na prestação de contas é de extrema importância que as demonstrações contábeis estejam acompanhadas do Parecer do Conselho Fiscal, pois este documento garante que as demonstrações estão refletindo corretamente a situação patrimonial da entidade.

De acordo com o Manual de Procedimentos para o Terceiro Setor (2015, p. 84) o cumprimento dessa exigência dependerá da estrutura administrativa da entidade, quanto à previsão ou não no estatuto da entidade. Cabendo ao órgão deliberativo máximo da entidade a aprovação final da prestação de contas no âmbito interno.



### 3 METODOLOGIA

Neste capítulo será descrito os procedimentos metodológicos da pesquisa, indicando seu delineamento, universo, categoriais de análises, instrumentos de coleta e análise de dados, assim como, as suas limitações.

#### 3.1 Tipo da pesquisa

A presente pesquisa é um estudo qualitativo quanto à sua abordagem, realizado por meio de pesquisa bibliográfica e documental.

Gerhardt e Silveira (2009, p. 32) descreve da seguinte forma o estudo qualitativo:

Os pesquisadores que utilizam os métodos qualitativos buscam explicar o porquê das coisas, exprimindo o que convém ser feito, mas não quantificam os valores e as trocas simbólicas nem se submetem à prova de fatos, pois os dados analisados são não-métricos (suscitados e de interação) e se valem de diferentes abordagens.

Existem várias taxionomias de tipos de pesquisa, a utilizada neste trabalho foi a classificação trazida por Vergara (2013), que propõe dois critérios básicos: quanto aos fins e quanto aos meios.

Quanto aos fins a pesquisa é simultaneamente descritiva e explicativa. As pesquisas descritivas têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis, ou seja, busca descrever uma realidade, sem nela interferir. De acordo com Appolinário (2011, p. 63), a pesquisa descritiva objetiva descrever os fatos de acordo com a realidade, sem interferências, narrando assim algo que acontece. Já a pesquisa explicativa tem como objetivo fundamental tornar algo inteligível e justificar os motivos, visa, portanto, esclarecer quais fatores contribui de alguma forma, para a ocorrência de determinado fenômeno. Quanto aos meios ou procedimentos técnicos para a elaboração da pesquisa, trata-se de um estudo de caso.

O estudo de caso se caracteriza por investigar de modo profundo e detalhado uma ou poucas unidades de análise (TRIVIÑOS, 1994). As unidades de análise podem ser indivíduos, grupos, organizações ou artefatos sociais.

Um estudo de caso pode ser caracterizado como um estudo de uma entidade bem definida como um programa, uma instituição, um sistema educativo, uma pessoa, ou uma unidade social. Visa conhecer em profundidade o como e o porquê de uma determinada situação que se supõe ser única em muitos aspectos, procurando descobrir o que há nela de mais essencial e característico. O pesquisador não pretende intervir sobre o objeto a ser estudado, mas revelá-lo tal como ele o percebe. O estudo de caso pode decorrer de acordo com uma perspectiva interpretativa, que procura compreender como é o mundo do ponto de vista dos participantes, ou uma perspectiva pragmática, que visa simplesmente apresentar uma perspectiva global, tanto quanto possível completa e coerente, do objeto de estudo do ponto de vista do investigador (FONSECA, 2002, p. 33).

O Estudo de Caso adota procedimentos de investigação/análise de documentos contábeis. No que se refere análise documental, buscou-se levantar todos os pareceres técnicos contábeis dos exercícios de 2018 a 2020, emitidos pela 1º Promotoria de Fundações e Entidades de Interesses Sociais da Comarca de São Luís – MA. Nesta pesquisa não será divulgado nomes e/ou documentos internos do órgão. As informações coletadas são de total responsabilidade da autora da pesquisa.

### 3.2 Campo de estudo

O campo de estudo foi uma Promotoria do Ministério Público do Estado do Maranhão, especificamente a 1º Promotoria de Justiça Especializada em Fundações e Entidades de Interesse Social da Cidade de São Luís- MA, na qual a pesquisadora integrava a equipe como Estagiária da Assessoria Contábil. Desse modo, aproveitando os procedimentos de análise de prestação de contas das entidades do Terceiro Setor a autora pôde ficar mais próxima do problema proposto pela pesquisa.

### 3.3 Coleta e análise de dados

Os dados foram coletados por meio de pareceres técnicos solicitados ao Ministério Público e com autorização da Promotora titular da especializada, no período de 2018 a 2020. Os pareceres foram repassados por meio do dispositivo de armazenamento *pen drive*. Esta pesquisa analisou toda a amostra que estava disponível no órgão referente às prestações de contas das Associações. Para cada exercício foram analisados os seguintes quantitativos:

**Tabela 1 – População**

<b>Exercício</b>	<b>Quantidade de amostras analisadas</b>
2018	58
2019	53
2020	91
<b>Total</b>	<b>202</b>

O objetivo da pesquisa foi analisar a conformidade das demonstrações contábeis das associações. A “conformidade” é entendida neste trabalho como a adequação das demonstrações contábeis analisadas com as práticas e os procedimentos preconizados pelas normas contábeis pertinentes, assim como, a ITG 2002 (R1), considerando as limitações da pesquisa.

### **3.4 Limitações da pesquisa**

Por se tratar de um estudo de caso, a investigação se restringe aos pareceres técnicos estudados. Desse modo, os resultados do presente trabalho são referentes apenas à realidade observada em profundidade. Destaca-se, também, que os resultados do presente estudo estão limitados em torno das problemáticas apresentadas.

#### 4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

As entidades do Terceiro Setor, como já relatado anteriormente, precisam ter suas demonstrações contábeis em conformidade às normas brasileiras de contabilidade vigente no país. A análise para verificar a conformidade de tais demonstrativos foi baseada na ITG 2002 (R1).

O objeto da pesquisa foram as Associações privadas sem fins lucrativos da cidade de São Luís – MA, cujos nomes foram omitidos para guardar a identidade de tais instituições. Foram utilizadas somente as prestações de contas dos entes que estavam ativos e que prestaram contas no período de 2018 a 2020. O número total de entidades analisadas foram 202 Associações, mas verificou-se que apenas 81 tiveram problemas na prestação de contas. A análise foi realizada por meio dos pareceres disponibilizados pelo Ministério Público do Maranhão.

A tabela a seguir apresenta o nível de evidenciação contábil das Demonstrações Contábeis solicitadas pelas normas, bem como a quantidade de entidades que atenderam aos requisitos relacionados à divulgação dessas demonstrações.

**Tabela 2 – Nível de evidenciação**

Item	Verificação	Pop. 2018	Período 2018		Pop. 2019	Período 2019		Pop. 2020	Período 2020	
				%			%			%
1	Balanco Patrimonial	58	57	98	53	52	98	91	91	100
2	Demonstração de Superávit ou Déficit	58	55	94	53	52	98	91	91	100
3	Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido	58	55	94	53	51	96	91	88	96
4	Demonstração dos Fluxos de Caixa	58	55	94	53	51	96	91	88	96
5	Notas Explicativas compreendendo um resumo das políticas	58	51	87	53	42	79	91	68	74

	contábeis significativas e outras informações elucidativas.									
6	Demonstrativos apresentados de modo comparativo	58	56	96	53	50	94	91	87	95

Fonte: Elaborado pela autora

Os demonstrativos contábeis, Balanço Patrimonial e Demonstração do Superávit ou Déficit, são de suma importância para os usuários das informações contábeis, pois apresentam a situação financeira e patrimonial, além de demonstrar o resultado líquido e a situação econômica da entidade. É possível verificar através da tabela 2 que foram elaborados praticamente por todas as associações, chegando em 2020 a uma divulgação de 100%. Quanto a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido e Demonstração dos Fluxos de Caixa são bem parecidas as suas evoluções, pois poucas são as associações que deixaram de apresentar tais demonstrativos.

Em relação ao quinto item relacionado às Notas Explicativas, verificou-se que é o demonstrativo que as entidades apresentam mais dificuldade de evidenciar de forma satisfatória seguindo as NBC e a ITG 2002 (R1). Observou-se uma evolução das entidades que não apresentam corretamente o demonstrativo supracitado, sendo este de suma importância para que os usuários compreendam os resultados nas demonstrações anteriores. Em 2020 apenas 74% das entidades apresentaram as Notas Explicativas de forma completa.

Quanto ao último item, apenas quatro entidades em 2020 deixaram de divulgar seus demonstrativos de modo comparativo, isto é, acompanhados dos valores do exercício anterior conforme apresentado na Lei 6.404 de 1976, no § 1º do art. 176 que dispõe “As demonstrações de cada exercício serão publicadas com a indicação dos valores correspondentes das demonstrações do exercício anterior” bem como estão em desacordo com a Característica Qualitativa de Melhoria “Comparabilidade” expressa no CPC 00 (R1) - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil:

Comparabilidade é a característica qualitativa que permite que os usuários identifiquem e compreendam similaridades dos itens e diferenças entre eles. Diferentemente de outras características qualitativas, a comparabilidade não está relacionada com um único item. A comparação requer no mínimo dois itens.

Percebe-se que a maioria das entidades analisadas divulgam as informações exigidas pela ITG 2002 (R1) e CPC 26.

As tabelas 3 e 4 foram analisadas quanto a existência de divulgação ou não divulgação e/ou reconhecimento de itens apresentados na Interpretação Técnica Geral 2002 (R1).

**Tabela 3:** As receitas e despesas reconhecidas respeitam o princípio da competência?

	2018	%	2019	%	2020	%
<b>Sim</b>	58	100%	52	98%	90	98%
<b>Não</b>	0	0	1	2%	1	2%
<b>Total</b>	<b>58</b>	<b>100%</b>	<b>53</b>	<b>100%</b>	<b>91</b>	<b>100%</b>

Fonte: Elaborado pela autora

Conforme estabelecido pela ITG 2002 (R1), item 8 “as receitas e as despesas devem ser reconhecidas, respeitando-se o princípio da Competência” na elaboração de suas demonstrações contábeis. Os dados da tabela 3 mostram que em 2018 100% das entidades analisadas utilizam o princípio da competência para o reconhecimento de suas receitas e despesas. Contudo, em 2019 e 2020 98% das associações utilizaram tal reconhecimento, o restante, 2% (equivalente a uma associação), das entidades informaram na elaboração da prestação de contas que utilizaram o regime de Caixa.

**Tabela 4:** Os registros de despesas e receitas, com e sem gratuidade, foram registrados de forma segregada e identificável por tipo de atividade?

	2018	%	2019	%	2020	%
<b>Sim</b>	49	84%	50	95%	89	98%
<b>Não</b>	9	16%	3	5%	2	2%
<b>Total</b>	<b>58</b>	<b>100%</b>	<b>53</b>	<b>100%</b>	<b>91</b>	<b>100%</b>

Fonte: Elaborado pela autora

Os recursos recebidos e as despesas realizadas devem ser registrados de forma segregada e de acordo com as atividades realizadas pela associação. Segundo a ITG 2002, item 10 “os registros contábeis devem evidenciar as contas de receitas e despesas, com e sem gratuidade, superávit ou déficit, de forma segregada, identificáveis por tipo de atividade, tais como educação, saúde, assistência social e demais atividades”. Nesta análise, conforme a tabela 4, as entidades veem classificando ao longo dos últimos exercícios as receitas e despesas com ou sem gratuidade de forma segregada. Observa-se que em 2018 o percentual

das entidades que não realizavam tal procedimento chegava a 16%, já em 2020 o índice caiu para 2%.

**Tabela 5:** Listagem de verificação para análise de adequação das informações apresentadas dos demonstrativos contábeis.

		2018	%	2019	%	2020	%	
1	<b>A associação registra os recursos de convênios em contas próprias de ativo e passivo?</b>	Sim	57	98%	53	100%	91	100%
		Não	1	2%	0	0%	0	0%
		Total	58	100%	53	100%	91	100%
2	<b>A associação apresentou valor como superávit ou déficit que seja equivalente à diferença entre as receitas e despesas apresentadas nos demonstrativos?</b>	Sim	56	97%	52	98%	86	95%
		Não	2	3%	1	2%	5	5%
		Total	58	100%	53	100%	91	100%
3	<b>A associação contabiliza a depreciação de seu ativo imobilizado?</b>	Sim	52	90%	47	89%	87	96%
		Não	6	10%	6	11%	4	4%
		Total	58	100%	53	100%	91	100%
4	<b>A associação evidenciou na Demonstração de Superávit ou Déficit todas fontes de recursos que são receitas?</b>	Sim	57	98%	34	64%	84	92%
		Não	1	2%	19	36%	7	8%
		Total	58	100%	53	100%	91	100%
5	<b>A associação apresentou “Saldo no Início do Exercício” da Demonstração das Mutações do Patrimônio Social que confira com o “Saldo do Final do Exercício” apresentado no ano anterior?</b>	Sim	58	100%	53	100%	89	98%
		Não	0	0%	0	0%	2	2%
		Total	58	100%	53	100%	91	100%
6	<b>A associação apresentou na Demonstração das Mutações do Patrimônio Social o saldo igual ao valor da conta “Patrimônio Social” do Balanço Patrimonial?</b>	Sim	58	100%	53	100%	85	93%
		Não	0	0%	0	0%	6	7%
		Total	58	100%	51	100%	91	100%
7	<b>A associação apresentou em suas Notas Explicativas os critérios de depreciação, valor residual e a vida útil dos bens que fazem parte do seu ativo imobilizado?</b>	Sim	58	100%	53	100%	91	100%
		Não	0	0%	2	4%	14	15%
		Total	58	100%	53	100%	91	100%
8	<b>A associação seguiu os princípios contábeis (confiabilidade e representação fidedigna)?</b>	Sim	37	64%	27	51%	60	66%
		Não	21	36%	26	49%	31	34%
		Total	58	100%	53	100%	91	100%

Fonte: Elaborado pela autora

A tabela 5 evidencia que as entidades não tem dificuldade em registrar os convênios em contas próprias de ativo e passivo, verifica-se ainda que apenas em 2018 uma entidade

deixou de realizar tal procedimento. Já com relação à contabilização da depreciação do ativo imobilizado, nos exercícios de 2018 e 2019 6 instituições não realizaram a depreciação, que conseqüentemente refletiu em todos os demonstrativos contábeis da instituição.

Em relação à contabilização de todas as fontes de recursos recebidas pelas associações, percebe-se que em 2019, 36% das entidades deixaram de registrar as receitas adquiridas, principalmente aquelas referente às subvenções governamentais, merecendo destaque, em razão da necessidade de se aprimorar a evidenciação do demonstrativo analisado, transparecendo consistência e credibilidade de suas informações.

O problema mais evidente na Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido é a discordância do resultado deste demonstrativo com o saldo da conta “Patrimônio Social” do Balanço Patrimonial, pois em 2020 7% das associações apresentaram o problema relatado.

No exercício de 2020 verificou-se que 15% das associações não acrescentaram em notas explicativas os critérios de depreciação, valor residual e a vida útil dos bens que compõem seu Ativo Imobilizado. Conforme a Lei 6.404 de 1976, no seu art. 79, § 5º destaca que as notas explicativas devem:

V – indicar:

a) os principais critérios de avaliação dos elementos patrimoniais, especialmente estoques, dos cálculos de depreciação, amortização e exaustão, de constituição de provisões para encargos ou riscos, e dos ajustes para atender a perdas prováveis na realização de elementos do ativo.

Quanto à pergunta 8 se “associação seguiu os princípios contábeis (confiabilidade e representação fidedigna)?” os maiores percentuais foram em 2018 com 36% e 2019 que atingiu 49% das entidades. O índice em 2019 foi maior, pois neste ano muitas entidades deixaram de contabilizar os valores adquiridos das subvenções governamentais o que refletiu na não confiabilidade ou representação fidedigna dos demonstrativos contábeis examinados pelo analista ministerial.

**Tabela 6:** Nível de evidenciação de aspectos formais.

	2018		2019		2020	
	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não
A associação apresentou os demonstrativos contábeis assinados pelo presidente da Entidade e pelo contador habilitado no CRC?	Sim	56	Sim	50	Sim	88
	Não	2	Não	3	Não	3
	<b>Total</b>	<b>58</b>	<b>Total</b>	<b>53</b>	<b>Total</b>	<b>91</b>
A associação apresentou problemas matemáticos, como subtração ou soma de contas nas demonstrações contábeis?	Sim	2	Sim	4	Sim	4
	Não	56	Não	49	Não	87
	<b>Total</b>	<b>58</b>	<b>Total</b>	<b>53</b>	<b>Total</b>	<b>91</b>

Fonte: Elaborado pela autora



Os resultados da tabela 6 demonstra que em 2019 e 2020 três entidades não receberam em seus demonstrativos a assinatura do presidente da entidade e contador habilitado no CRC, portanto, os demonstrativos passaram a não ter validade legal de acordo com § 4, do art. 177, da lei 6.404 de 1976 que diz: “As demonstrações financeiras serão assinadas pelos administradores e por contabilistas legalmente habilitados”.

Outro fator que chama atenção está relacionado com os “problemas matemáticos” evidenciados nos demonstrativos contábeis das associações, que mesmo diante de tantos avanços tecnológicos, ainda existem profissionais que se equivocam nos cálculos das prestações de contas das entidades. Em 2019 e 2020 quatro entidades apresentaram problemas nos resultados matemáticos de soma ou subtração, o que refletiu na diferença entre Ativo e Passivo, se opondo ao método das partidas dobradas.

Além dos problemas contábeis evidenciados acima, verificou-se também que ao longo dos três últimos anos (2018, 2019 e 2020) algumas entidades apresentarem os demonstrativos contábeis do mesmo exercício com saldos divergentes entre si, entre os demonstrativos que mais apresentou divergências está à demonstração do superávit ou déficit, ao todo 13 entidades praticaram o fato mencionado.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O Terceiro Setor é muito importante para a sociedade como um todo, pois atua diretamente na melhoria da condição humana e no bom desenvolvimento da sociedade, além de buscar desenvolver atividades de responsabilidade pública a partir da iniciativa privada. Sendo sustentado basicamente por meio de subvenções, projetos e doações do público em geral. Por isso é fundamental atuar com transparência e responsabilidade para dar credibilidade às ações que desenvolve para a comunidade.

Apesar de serem entidades sem fins lucrativos e não terem seu foco direcionado para o lucro, possuem toda uma dimensão econômica que precisa ser administrada e por isso a contabilidade passa a ser ferramenta fundamental neste processo. Conforme relatado anteriormente, a prestação de contas destas entidades deve ser realizada de forma clara e transparente, atendendo os requisitos legais, visando à continuidade do recebimento de recursos para o custeio de suas atividades. Então, o ingresso de novas fontes de recursos dependerá do grau de confiabilidade que os demonstrativos contábeis da entidade apresentam.

Este trabalho levou em consideração as observações de alguns pesquisadores da área contábil, a fim de enriquecer a discussão e demonstrar a importância dos trabalhos acadêmicos no desenvolvimento da prestação de contas das entidades do terceiro setor. Neste contexto, a presente pesquisa teve como objetivo demonstrar a conformidade das demonstrações contábeis das entidades do Terceiro Setor em relação às Normas Brasileiras de Contabilidade (NB) e a Interpretação Técnica Geral (ITG) 2002 (R1). Os objetivos específicos foram: analisar os pareceres técnicos contábeis sobre as prestações de contas das Associações referente aos exercícios de 2018 a 2020 emitidos pela 1ª Promotoria de Fundações e Entidades de Interesse Social da comarca de São Luís; demonstrar os principais “erros” contábeis evidenciados nas prestações de contas das Associações; e investigar o papel da contabilidade na elaboração das prestações de contas das Associações.

A amostra utilizada foi de 202 entidades para os três anos analisados (2018 a 2020). Foram elaborados itens em cada tabela que diz respeito ao emanado nas NBC e a ITG 2002 (R1). A partir da verificação dos itens utilizados para a análise, foram elaborados índices de evidenciação para cada item, bem como índices por ano e período analisado. O referido índice corresponde ao percentual de itens atendidos frente ao grupo dos observados.

Diante dos resultados encontrados neste estudo, percebe-se que as instituições do terceiro setor, em especial as analisadas neste estudo, apresentam menores índices de evidenciação das Notas Explicativas, sendo deficitárias e não atendem a todos os critérios necessários para a prestação de contas adequada, conforme o que estabelecem as NBCs.

Informa-se que as Notas Explicativas são de fundamental importância para o entendimento das demonstrações contábeis. É a partir delas que se tem ciência dos critérios contábeis utilizados. Sem elas, não é possível visualizar o método que a associação utilizou para chegar aos saldos apresentados nas demonstrações. Não é compreensível que uma entidade possa prestar contas sem evidenciar os critérios mínimos exigidos pelas normas em Notas explicativas.

Sem a presença das Notas Explicativas ou a ausência de informações complementares, há prejuízo no entendimento das demonstrações contábeis, o que acaba colocando em dúvida a própria fidedignidade das prestações de contas das associações, já que a falta dos referidos documentos dificulta a visualização da realidade patrimonial destas entidades.

Quanto aos demais itens analisados, a média dos anos das entidades que divulgaram pelo regime de competência foi mais de 98% visto que o restante optou pelo regime de caixa, o que contraria a ITG 2002 (R1). A evidenciação das gratuidades de forma segregada e identificável por tipo de atividade apresentou menor índice de evidenciação no exercício de 2018 atingindo 84% das entidades, porém em 2020 o percentual aumentou para 98%.

Já a tabela 5 apresenta a listagem de verificação para análise de adequação das informações apresentadas dos demonstrativos contábeis. Observa-se que a maioria das associações registra os recursos de convênios em contas próprias do ativo e passivo, em 2019 e 2020 o índice atingiu 100% das associações.

Com relação à contabilização da depreciação do ativo imobilizado em 2018 e 2019, respectivamente, 10% e 11% das associações não contabilizaram a depreciação, o que prejudica a análise da prestação e a confiabilidade dos demonstrativos. Outro item merecedor de atenção é a contabilização de todas as fontes de recursos recebidos pela associação, em 2019 36% deixaram de contabilizar as receitas.

Ainda a respeito das Notas Explicativas em 2020, 15% das associações deixaram de apresentar os critérios de depreciação, valor residual e a vida útil dos bens do Ativo Imobilizado. A Nota Explicativa é a oportunidade que a associação tem para demonstrar o que recebeu da sociedade e o que está desenvolvendo, com a finalidade de justificar seus propósitos. A partir do momento que a associação deixa de transparecer seus dados, ela renega sua própria existência, pois oculta sua finalidade.

Quanto à assinatura dos demonstrativos contábeis da associação pelo presidente e pelo contador habilitado, percebeu-se que em 2019 e 2020, três associações deixaram de apresentar as assinaturas, deixando os demonstrativos sem validade legal. Os erros matemáticos de soma ou subtração também permaneceu com percentual constante em 2019 e 2020, quatro entidades

apresentaram o problema relatado que conseqüentemente prejudicou todos os demonstrativos contábeis.

Em números gerais, alguns problemas contábeis persistem nos exercícios de 2018, 2019 e 2020. Os números confirmam a necessidade de que as associações aprofundem seus conhecimentos em relação à norma e que caminhem rumo a transparência. Muito ainda deve ser feito para que o terceiro setor consiga alcançar um índice de transparência suficiente para prestar as informações adequadas aos seus usuários, principalmente por se utilizar de recursos públicos para atuar em áreas não atingidas pelo poder público. Mas até mesmo as pessoas físicas ou jurídicas necessitam de maiores informações sobre a destinação de suas doações. Até a própria entidade ganharia com uma maior evidenciação, pois os números de doações poderiam ser maiores, uma vez que os doadores obtenham segurança sobre a correta utilização dos recursos.

O presente trabalho voltou-se a demonstrar o cumprimento ou não, pelas entidades do terceiro setor, da evidenciação dos itens constantes nas NBC e a ITG 2002 (R1). O trabalho não objetivou avaliar a qualidade da evidenciação, pois demandaria maior tempo e aprofundamento. Recomenda-se para estudos futuros leitura de casos mais aprofundados sobre os demonstrativos contábeis das entidades do Terceiro Setor, buscando-se compreender a percepção dos profissionais a respeito de seu entendimento em relação as dificuldades encontradas em sua elaboração.

Enfim, conclui-se que a contabilidade contribui com as entidades sem fins lucrativos de forma significativa, mas há a necessidade de aperfeiçoamento dos profissionais da área.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ARAÚJO, Osório Cavalcanti. **Contabilidade para organizações do terceiro setor**. São Paulo: Atlas, 2005.
- ALBUQUERQUE, Antônio Carlos Carneiro de. **TERCEIRO SETOR: História e gestão de organizações**. 2ª ed. São Paulo: Summus, 2006.
- ALMEIDA, Martinho Isnard Ribeiro de. **Manual de planejamento estratégico: desenvolvimento de um plano estratégico com a utilização de planilhas Excel**. São Paulo: Atlas, 2001.
- ALMEIDA, Paulo Giovane Ximenes Bandeira de et al. **Aderência às Normas e Práticas Contábeis no Terceiro Setor: Análise de Entidades Pernambucanas**. Revista Multidisciplinar de Psicologia, v.14, n. 52, p. 765-784, 2020. ISSN 1981-1179. Disponível em: <https://idonline.emnuvens.com.br/id/article/view/2758/4298>. Acesso em: 13.08.2021.
- ALMEIDA, C. **O Terceiro Setor na Economia Brasileira**. São Paulo, 2012.
- ALVES, Aléxia Dias de Freitas; DE PAULA, Cleberson Luiz Santos; JUPETIPE, Fernanda Karoliny Nascimento; MÁRIO, Poueri do Carmo. **Evidenciação das Fundações Privadas de Belo Horizonte: Prestação de Contas e Qualidade da Informação**. Pensar Contábil, Rio de Janeiro, v. 15, n. 56, p. 29 - 41, jan./abr. 2013.  
Disponível em: <http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/pensarcontabil/article/view/1542>. Acesso em: 31.06.2021.
- ANDRADE, Álvaro Pereira et al. **Manual de procedimentos para o terceiro setor: aspectos de gestão e de contabilidade para entidades de interesse social**. Brasília: CFC: FBC: Profis, 2015.
- APPOLINÁRIO, Fábio. **Metodologia da Ciência: filosofia e prática da pesquisa**. 2ª ed. São Paulo: Cengage Learning, 2012.
- BARBOSA, M. N. L.; OLIVEIRA, C. F. de. **Manual de ONGs: guia prático de orientação jurídica**. 5ª Ed., Rio de Janeiro: Editora FGV, 2011.
- BETTIOL JÚNIOR, Alcides. **Formação e destinação do resultado em entidades do terceiro setor: um estudo de caso**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2005, 116p.
- BEZERRA, Sueli da Silva; LIMA, Marisete Fernandes de; PAIVA, Simone Bastos. **Informações Contábeis de Municípios: Superação de erros através da gestão do**

- conhecimento.** Revista Qualitas, v. 18, n. 1, p. 52-67, Jan/Abr. 2017. Disponível em: <http://revista.uepb.edu.br/index.php/qualitas/article/view/2977/pdf>. Acesso em: 11.05.2021.
- BOMFIM, Deysiane Santos. **As Contribuições da contabilidade na prestação de contas em entidades do terceiro setor: um estudo de caso na “Primeira Igreja Batista Bíblica de Vitória da Conquista no ano de 2011”.** Monografia (Graduação em Ciências Contábeis), Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia, Vitória da Conquista, 2013, p. 67.
- BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. **Diário Oficial da União:** seção 1, Brasília, DF, ano 139, n. 8, p. 1-74, 11 jan. 2002.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil:** Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.
- BRITO, P.P.et al. **A utilização dos demonstrativos contábeis como instrumento de apoio a gestão nas organizações não governamentais: um estudo de caso no estado do Ceará.** Revista Alcance, v. 15, n. 1, p. 61-80, Jan/Abr, 2008. Disponível em: <https://siaiap32.univali.br/seer/index.php/ra/article/view/59>. Acesso em: 21.07.2021.
- BULGARIM, M. C. C.; CARVALHO, G. M. B.; ANDRADE, A. P.; CRUZ, C. V. O. A.; FRANÇA, J. A.; OLIVEIRA, J. A.; OLAK, P. A.; SLONSKI, V. **Aspectos contábeis aplicáveis Às entidades do terceiro setor (fundações).** IN: BULGARIM, M. C. C. (org.). Caderno de procedimentos aplicáveis à prestação de contas das entidades do Terceiro Setor (Fundações). Brasília: Fundação Brasileira de Contabilidade, p. 13-32. 2011.
- CAMPOS, Gabriel Moreira. **A realidade contábil-gerencial de uma organização do terceiro setor: o caso da Fundação Otacílio Coser.** Dissertação (Mestrado Controladoria e Contabilidade), Universidade de São Paulo. São Paulo, 162 p. 2003.
- CARDOSO, R. **Fortalecimento da sociedade civil.** In: IOSCHPE, E.B. (Org.). 3ºSetor: Desenvolvimento Social Sustentado. São Paulo: Editora Paz e Terra, 1997.
- CARVALHO, Cibele Bargas de. **Normas do Terceiro Setor: uma análise dos dispositivos da ITG 2002 em relação às NBC T’s 10.4 e 10.19,** Monografia (Curso de Ciências Contábeis), Universidade de Brasília, Brasília, 62 f. 2013. Disponível em: [https://bdm.unb.br/bitstream/10483/11828/1/2013\\_CibeleBargasdeCarvalho.pdf](https://bdm.unb.br/bitstream/10483/11828/1/2013_CibeleBargasdeCarvalho.pdf). Acesso em: 18.05.2021.
- COELHO, S. C. T. **Terceiro setor: um estudo comparado entre Brasil e Estados Unidos.** São Paulo: SENAC, 2002.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. **CPC 03 (R2)**. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=34>.

Acesso: 22/07/2021.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. **CPC 26 (R1)**. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=57>.

Acesso em: 22/07/2021.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. **Normas brasileiras de contabilidade-NBC**. NBC T6 – Da divulgação das demonstrações contábeis. Diário Oficial da União. Brasília, 1992.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. **NBC T.3**. Disponível em: <http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/t3.htm>. Acesso: 21/07/2021.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. **NBC TSP 1**. Disponível em: [https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTSP01&arquivo=N\\_BCTSP01.doc](https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTSP01&arquivo=N_BCTSP01.doc). Acesso: 21/07/2021.

COSTA, Allane Prazeres. **A utilização da contabilidade gerencial no Terceiro Setor: análises em Associações da cidade de São Luís – MA**. Monografia (Curso de Ciências Contábeis), UNDB, São Luís, 2016.

CRUZ, C. F. da et al. **Uma Análise das Prestações de Contas das Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público do Estado do Rio de Janeiro**. Pensar Contábil, v. 12, n. 49, p. 31 - 41, set/dez, 2010. Disponível em: <http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/pensarcontabil/article/view/825>. Acesso em: 13.05.2021.

DRUCKER, Peter F. **A sociedade**, São Paulo: Nobel, 2003.

EBSEN, Kamille Simas; LAFFIN, Marcos. **Terceiro Setor e Contabilidade: compilações de uma pesquisa**. Revista Contemporânea de Contabilidade, Florianópolis, v. 01, n. 01, p.11-28, 01 jan. 2004.

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**. Centro de Estudos em Administração do Terceiro Setor, Universidade de São Paulo, São Paulo, 24f, 1999. Disponível em: [http://www.lasociedadcivil.org/wp-content/uploads/2014/11/andres\\_falconer.pdf](http://www.lasociedadcivil.org/wp-content/uploads/2014/11/andres_falconer.pdf). Acesso em: 12.05.2021.

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

FERREIRA, Ana Rosa de Sousa. **A adoção de boas práticas contábeis em entidades filantrópicas de assistência social e o impacto na captação de recursos**. Monografia

(Graduação em Ciências Contábeis), Pontifca Universidade Católica de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2017. Disponível em:

<http://www.sinescontabil.com.br/trabalhos/arquivos/a3736a06abafbcc905f70983352bce2a.pdf>

. Acesso em: 02.05.2021.

FRAGA, R.V.; SILVA, C.E. **Balanced Scorecard: planejamento estratégico no contexto das organizações do Terceiro Setor**. Revista Brasileira de Administração Científica, v. 1, n. 1, p. 5-31, 2010. Disponível em: <https://sustenere.co/index.php/rbadm/article/view/ESS2179-684X.2010.001.0001>. Acesso em: 16.06.2021.

GALLO, Mauro Fernando; MEGLIORINI, Evandir; PARASI, Claudio; PIZA, Silvio Calazans de. **A Aderência das práticas contábeis das entidades do Terceiro Setor às normas brasileiras de contabilidade: um estudo multicaso de entidades do Município de São Paulo – SP**. Revista de Contabilidade do Mestrado de Ciências Contábeis, v. 17, n. 3, p. 78-97, set/dez, 2012. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/remccuerj/article/view/5346/3951>. Acesso em: 23.08. 2021.

GOLLO, Vanderlei; ROSA, Fabrícia Silva; SCHULZ, Sheila Jeane. **Evidenciação contábil em entidades brasileiras de Terceiro Setor: adequação às normas brasileiras de contabilidade**. Revista Contabilidade em Contexto, v. 14, n. 27, p. 104-116, maio/ago. 2014. Disponível em: <https://seer.ufrgs.br/ConTexto/article/view/41595>. Acesso em: 18.05.2021.

IBGE. **As Fundações Privadas e Associações sem Fins Lucrativos no Brasil – FASFIL**. Disponível em: < <https://cidades.ibge.gov.br/brasil/pesquisa/35/0>>. Acesso em 17.06.2021.

IPEA. **Mapa das organizações da Sociedade Civil**. Disponível em: <https://mapaosci.ipea.gov.br/>. Acesso em: 02. 08. 2021.

IUDÍCIBUS, S. de et al. **Manual de Contabilidade Societária**. São Paulo: Atlas, 2010.

KISIL, Marcos. **Organização social e desenvolvimento sustentável: projetos de base comunitária**. In: IOSCHPE, Evelyn et al. 3º Setor: Desenvolvimento Social Sustentado. 3ª. ed. São Paulo: Paz e Terra, 2005.

KOSLINSKI, Mariane Campelo. **Um estudo sobre ONGs e suas relações de Accountability**. Tese (Doutorado em Ciências Humanas) Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 223f. 2007.

KRUGER, L.M.; BORBA, J.A.; SILVEIRA, D. **Análise da conformidade das demonstrações contábeis das fundações privadas de saúde do estado de Santa Catarina**. Revista de Informação Contábil, v.6, n.1, p. 01-22, jan./mar. 2012. Disponível em: <https://periodicos.ufpe.br/revistas/ricontabeis/article/download/7945/8022>. Acesso em: 30.04.2021.



- MACHADO, Maria Rejane Bitencourt. **Entidades Benéficas de Assistência Social**. 3ª ed. Curitiba: Juruá, 2011.
- MARION, J. C. **Contabilidade básica**. 10ª. ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 2003.
- MILANI FILHO, Marco Antonio F. **Eficiência produtiva no terceiro setor: um estudo comparativo de desempenho entre organizações filantrópicas asilares**. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade), Universidade de São Paulo, São Paulo, 210f. 2009. Disponível em: [https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-14102009-124436/publico/Tese\\_Marco\\_Milani.pdf](https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-14102009-124436/publico/Tese_Marco_Milani.pdf). Acesso em: 24.04.2021.
- OLAK, Paulo Arnaldo; NASCIMENTO, Diogo Toledo. **Contabilidade para entidades sem fins lucrativos**. São Paulo: Atlas, 2008.
- OLAK, P. A.; SLOMSKI, V.; ALVES, C. V. O. **As Publicações Acadêmicas da Pesquisa Contábil no Brasil, no Âmbito das Organizações do Terceiro Setor**. Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade, Brasília, v. 2, n. 1, p. 24-46, jan/abr, 2008.
- OLAK, P. A et al. **Contabilidade do Terceiro Setor**. São Paulo: Atlas, 2012.
- OLIVEIRA, Irani Maria da Silva. **Uma investigação sobre a prestação de contas das entidades do Terceiro Setor brasileiro** Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis), Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 106f, 2009. Disponível em: <https://repositorio.ufpe.br/handle/123456789/4961>. Acesso em: 12.04.2021.
- OLIVEIRA, Arildo da Silva. **Perspectivas para o controle social e a transparência da administração pública**. In Prêmio Serzedello Corrêa 2001: Monografias Vencedoras: Perspectivas para o Controle social e a Transparência da Administração Pública, Brasília, TCU, pp. 143-210, 2002.
- PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade Gerencial. Um enfoque em sistema de informação contábil**. 3ª. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- PAES, José Eduardo Sabo. **Fundações e entidades de interesse social: aspectos jurídicos, administrativos, contábeis e tributários**. 6ª edição, Brasília: Brasília Jurídica, 2006.
- PAES, José Eduardo Sabo. **Fundações, associações e entidades de interesse social: aspectos jurídicos, contábeis, trabalhistas e tributários**. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.
- PEREIRA, 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 Científico (Graduação em Ciências Contábeis), Universidade Federal de Uberlândia, Uberlândia, 31f., 2019.

- REIS, Anna Clara Maia de Oliveira et al. **A contabilidade e os stakeholders: Contabilidade e o Terceiro Setor**. Belo Horizonte: Pontifca Universidade Católica de São Paulo, 2016. Disponível em: <https://www.webartigos.com/artigos/a-contabilidade-e-os-stakeholdes-contabilidade-e-o-terceiro-setor/149614>. Acesso em: 25.06.2021.
- RODRIGUES, A.L. **Configurações organizacionais em Organizações Sem Fins Lucrativos: Reflexões para além da adoção de modelos**. In: Ricardo Voltolini.(Org.). Terceiro setor: Planejamento e Gestão. , v.5, p. 121-140, São Paulo: SENAC, 2003.
- SÁ, Antônio Lopes de. **Dicionário de Contabilidade**. São Paulo: Atlas. 2008.
- SALLES, Helena K. **A estruturação de organizações ambientalistas do Terceiro Setor e a relação com o modelo de avaliação de desempenho de suas fontes financiadoras**. Dissertação (Mestrado em Administração), Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 170f. 2004.
- SILVA, Cristiano Moreira et al. . **Entidades do Terceiro Setor: Estudo de casos múltiplos da adoção da ITG 2002 em prestações de contas de fundações mineiras de direito privado**. Revista SINERGIA, Rio Grande, v. 21, n. 1, p 9-20, 2017.
- SILVA, Diógenes Bezerra da Silva. **Entidades do Terceiro Setor: um estudo das principais práticas contábeis**. Monografia (Especialização MBA em Gestão Contábil e Tributária) Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 67f, 2018.
- SILVEIRA, Douglas da. **Evidenciação Contábil de Fundações Privadas de Educação e Pesquisa: Uma análise da conformidade das demonstrações contábeis de entidades de Santa Catarina**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) Universidade Federal de Santa Catarina, Santa Catarina, 140f. 2007.
- TONDOLO, Rosana da Rosa Portella et al. **Transparência no Terceiro Setor: Uma proposta de construto e mensuração**. Revista Espacios Públicos, México, v. 19, n. 47, set/dez, 2016. Disponível em: <https://www.redalyc.org/pdf/676/67650281001.pdf>. Acesso em: 31.06.2020.
- TRIVIÑOS, A.N.S. **Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação**. São Paulo: Atlas, 1994.
- VERGARA, S.C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. São Paulo: Atlas, 2013.
- VOESE, S. B.; REPTCZUK, R. M. **Características e Peculiaridades das Entidades do Terceiro Setor**. Revista Contexto, Porto Alegre, v. 11, n. 19, p. 31-42, jan/jun, 2011. Disponível em: <https://www.seer.ufrgs.br/ConTexto/article/view/16314>. Acesso em: 26.07.2021.

WARREN, Carl S.; REEVE, James M.; FESS, Philip E. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Pioneira, 2001.

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, p 85-94, Abr/Jun, 2016. Disponível em: <https://periodicos.ufv.br/apgs/article/view/4799/pdf>. Acesso em: 17.03.2021.