
Práticas contábeis adotadas por entidades do terceiro setor: análise empírica junto às empresas prestadoras de serviços contábeis de Londrina

Accounting practices adopted by organizations of the third sector: empirical analysis with the providers of accounting services companies from Londrina

Camila Alves Ribeiro¹
Cristiano Kian²
Jeferson Fava Pereira Lopes³
Cássia Vanessa Olak Alves Cruz⁴
Valmor Slomski⁵

RESUMO

O terceiro setor tem assumido um papel muito importante na sociedade, vem em auxílio às necessidades da população em diversas áreas. Embora não tenha a finalidade do lucro, as entidades de terceiro setor precisam de recursos financeiros para o cumprimento de seus objetivos sociais. Sendo assim, o objetivo do trabalho é identificar as práticas contábeis adotadas por entidades de terceiro setor, especialmente em relação à contabilização das operações típicas citadas pela ITG 2002, as doações, o trabalho voluntário, os convênios e as gratuidades, através de uma pesquisa empírica junto às empresas prestadoras de serviços contábeis de Londrina. A pesquisa tem uma abordagem qualitativa e utiliza como base a ITG 2002, norma contábil vigente sobre terceiro setor, e a coleta de dados foi através de questionários obtendo um retorno de 18 questionários respondidos. Pode-se verificar que nenhuma das empresas prestadoras de serviços contábeis faz todas as demonstrações exigidas para as entidades do terceiro setor e, em muitos casos, as contabilizações das doações, do trabalho voluntário, dos convênios e das gratuidades, não estão em conformidade com a ITG 2002. Ressalta-se que não foram levantados os aspectos para a não conformidade, mas apenas a descrição da contabilização destas práticas.

Palavras-chave: terceiro setor. práticas contábeis. ITG 2002.

ABSTRACT

The third sector has assumed a very important role in society, comes to the aid the needs of the population in many areas. Although it hasn't the purpose of profit, the entities of third sector need of financial resources for the greeting of his social aims. Being like this, the objective of this work is to identify the accounting practices

¹ Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual de Londrina – UEL (2014); e-mail: kmila-alves@hotmail.com.

² Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual de Londrina – UEL (2014); e-mail: crikian@gmail.com.

³ Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual de Londrina – UEL (2014); e-mail: jeferson_fava2@hotmail.com.

⁴ Doutora em Controladoria e Contabilidade pela Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo - FEA-USP (2010); docente do Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Estadual de Londrina – UEL; e-mail: cassiavanessa@uel.br.

⁵ Doutor em Controladoria e Contabilidade pela Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo - FEA-USP (1999); docente do Departamento de Ciências Contábeis e Atuária (FEA-USP); e-mail: valmor@usp.br.

adopted by entities of the third sector, especially in relation to the accounting for transactions typical quoted by ITG 2002, the donations, the volunteer work, the Covenants and the gratuitousness, through of one empirical research with the accounting offices of Londrina. The research has a qualitative approach and uses as a base the ITG 2002, countable norm prevailing on the third sector, and the data collection was through questionnaires having a return of 18 questionnaires answered. One can verify that none of the offices make all the demonstrations demanded for the entities of the third sector, and in many cases the accounting of the donations, of the volunteer work, of the covenants and of the gratuitousness are not in accordance with ITG 2002. It should be noted that had not been raised the aspects to non-conformity, but only the description of the accounting of these practices.

Keywords: third sector. Accounting. ITG 2002.

1 Introdução

O Terceiro Setor (TS) desempenha um papel de suma importância para a sociedade, tendo como característica o atendimento das necessidades da população nas mais diversas áreas. De acordo com (BAZOLI, 2007 apud ROCHA et al., 2011), a sociedade tornou-se muito complexa para que as suas necessidades sejam satisfeitas exclusivamente por parte do Estado, o contexto atual, impõe a organização de indivíduos e empresas para o combate dos problemas e carências sociais.

Segundo o Código Civil brasileiro (BRASIL, 2002, art. 44), as entidades do terceiro setor tem personalidade jurídica de direito privado. Ademais, Catão, Libonati e Soares (2005) esclarecem que elas devem apresentar alguns requisitos: não visarem o lucro (o lucro é um meio e não um fim), não serem governamentais, serem organizadas e independentes, promoverem interesses coletivos, possuírem capacidade de articulação e produzirem bens e serviços públicos.

O crescimento do terceiro setor no Brasil é notório, e com ele surgem alguns desafios. Bettiol Junior e Varela (2006) relacionam estes desafios, sendo, a eficiência nas operações, o desenvolvimento de parcerias e à obtenção de recursos financeiros, físicos e humanos. Salienta que para transpassar estes desafios existe um obstáculo, que é o de garantir a transparência da condição econômico-financeira e do desempenho dos projetos e atividades sociais desenvolvidas.

As organizações de terceiro setor captam recursos junto às esferas privada e pública e isso aumenta sua responsabilidade de prestação de contas a seus investidores sociais.

Assis, Mello e Slomski (2006) acrescentam que a prestação de contas não deve ser só do recebimento de recursos, mas também da aplicação destes e dos resultados obtidos. Asseguram que a contabilidade pode auxiliar a transparência no terceiro setor.

Para Beton (2009) as organizações que possuem uma contabilidade organizada e de acordo com as normas vigentes, terá suporte para a transparência e para a obtenção de novos recursos, além de ter uma administração financeira moderna e funcional. Divulgando a situação econômico-financeira da entidade, conquistará maior credibilidade perante a sociedade.

As demonstrações contábeis ressaltadas para maior transparência das entidades do terceiro setor são produtos dos registros contábeis, sendo assim, o problema a ser respondido nesta pesquisa é: Quais as práticas contábeis adotadas por entidades do terceiro setor, especialmente em relação à contabilização de suas operações típicas de doações, trabalho voluntário, convênios e gratuidades citadas na ITG (Instrução Técnica Geral) 2002? Tendo como foco a geração da informação contábil, verificando a sua criação, pois a sua incorreta escrituração trará demonstrações não condizentes com a realidade.

O objetivo geral é identificar as práticas contábeis adotadas por entidades do terceiro setor, especialmente em relação à contabilização de suas operações típicas de doações, trabalho voluntário, convênios e gratuidades e sua conformidade com a ITG 2002 através de uma pesquisa empírica junto às empresas prestadoras de serviços contábeis de Londrina. Espera-se identificar se as práticas contábeis estão em conformidade com a norma vigente.

A contabilidade de terceiro setor passa por transformações, e a pesquisa vem mostrar se a ITG 2002 (CFC, 2012), que alterou as normas contábeis do terceiro setor, está sendo aplicada na prática, criando assim um cenário para discussão e aprofundamento. Vem enriquecer a área de conhecimento, respondendo a uma questão de pesquisa ainda não profundamente estudada em trabalhos acadêmicos. A escolha da cidade de Londrina para aplicação da pesquisa se faz por ela abranger um grande número de empresas prestadoras de serviços contábeis, tornando-se assim, um ambiente propício para o levantamento de dados.

2 Referencial Teórico

2.1 Terceiro setor

Para Bazoli (2009) o terceiro setor ganhou espaço nos anos 90 porque passou a desempenhar o papel de intermediação entre o Estado e a sociedade.

Segundo Corrêa, Pimenta e Saraiva (2006, p. 2) o terceiro setor surge “como espaço especial de reflexão entre fatos e ações, de inflexão de interesses gerais e particulares, do público e do privado, do governamental e não governamental”. A construção discursiva do terceiro setor introduz a noção da distância entre Estado e mercado, com uma distinta e nova possibilidade de regulação social que se faz em outra instância: a sociedade civil.

Para Bettiol Junior e Varela (2006), os fatos que alavancaram o terceiro setor no Brasil, foram: o desempenho do mercado, que não conseguiu evitar os problemas sociais desencadeados pelo processo de industrialização e urbanização; as dificuldades financeiras do Estado, fato que apresenta como resultado imediato, a diminuição das fontes de financiamento para os programas sociais; a burocratização e centralização excessivas, que aumentam a ineficiência dos programas sociais e desencadeiam mecanismos de autoritarismo quanto à imposição de políticas de distribuição de recursos; as mudanças em muitas das premissas que guiaram a construção dos *welfare states*, como o envelhecimento rápido da população e mudança na estrutura da família convencional e, ainda, a disposição dos indivíduos em mobilizar-se com vistas a minimizar o sofrimento de camadas excluídas da população que se encontram alijadas do atendimento de necessidades básicas como saúde, educação, alimentação, etc.

Salamon e Anheier (1992, 1997) esclarecem que o terceiro setor, comumente designado de setor sem fins lucrativos (*non-profit sector*), é composto por organizações privadas, formais, autônomas, não distribuidoras de lucros e voluntárias.

O terceiro setor apresenta uma identidade própria e muitos autores tentam conceituá-la, segundo Olak e Nascimento (2010, p. 6) as características fundamentais e específicas das entidades sem fins lucrativos são:

O lucro não é a sua razão de ser, mas um meio necessário para garantir a continuidade e o cumprimento de seus propósitos institucionais;

Seus propósitos institucionais, quaisquer que sejam suas preocupações específicas, objetivam provocar mudanças sociais;

O patrimônio pertence à sociedade como um todo ou segmento dela, não cabendo aos seus membros ou mantenedores quaisquer parcelas de participação econômica no mesmo;

As contribuições, doações e subvenções constituem-se, normalmente, nas principais fontes de recursos financeiros, econômicos e materiais dessas entidades.

Corrêa, Pimenta e Saraiva (2006) apontam que as organizações do TS , embora caracterizadas por não visarem lucro, enfrentam um mercado em que vigora a concorrência pela busca de receitas, a necessidade de sobrevivência, a orientação para a demonstração de resultados e o emprego de técnicas de gerenciamento desenvolvidas para empresas privadas.

Arcênio et al. (2012) mencionam que a principal fonte de recursos das entidades do terceiro setor são as doações, o trabalho voluntário e a ajuda da administração pública. Para Gonçalves et al. (2009) uma grande parcela das organizações do terceiro setor sobrevivem de doações de terceiros, e o sucesso dessas, depende da captação de recursos e da forma como são geridos.

Por envolver a sociedade civil, o público e o privado, a prestação de contas por estas entidades tornam-se essenciais para prover a credibilidade dos recursos auferidos. Conforme Catão, Libonati e Soares (2005), estas entidades devem ser analisadas e administradas como verdadeiras empresas, já que possuem serviços, produtos, clientes e público-alvo. Nesse sentido, a contabilidade ratifica sua importância não só para demonstrar as origens dos recursos e a forma como eles foram aplicados, mas evidenciam o aspecto da transparência e valida juridicamente os seus atos financeiros.

2.2 Contabilidade e o terceiro setor

Mesmo com uma visão social, o terceiro setor tem um processo econômico que precisa ser controlado, e a contabilidade é uma ferramenta fundamental para tal (LIMA, 2003).

Para Gonçalves et al. (2009) a contabilidade das entidades sem fins lucrativos exerce a função de fornecer informações para o subsídio do processo de tomada de decisão por parte dos gestores dessas organizações, uma vez que a eficiente gestão do patrimônio social depende da existência de um eficaz sistema de informação contábil.

Assis, Mello e Slomski (2006) complementam que a contabilidade deve auxiliar as entidades de terceiro setor no processo de *accountability*, ou seja, devem ser fornecidas as informações necessárias para que os investidores sociais possam verificar o montante de recursos recebidos pelas entidades, bem como, a destinação destes recursos e, conseqüentemente, os resultados alcançados. Nesse sentido, vale ressaltar que (SLOMSKI et al. 2012, p. 38) defendem que “as demonstrações contábeis orçamentárias podem

propiciar um melhor equacionamento no *trade-off* entre transparência, gestão e uso dos recursos captados e desempenho auferido”.

Para Catão, Libonati e Soares (2005), o uso da contabilidade como elemento de estratégia competitiva é primordial, são necessários sistemas que possibilitem acesso a informações consistentes, em tempo hábil, de todas as áreas da entidade.

O estudo realizado por Cruz (2010) sugere que a informação contábil que comunica a eficiência operacional de uma entidade do terceiro setor é relevante para explicar investimentos privados oriundos de pessoas jurídicas (institucionais) para essa organização. Os achados da pesquisa de Cruz (2010) dão indícios da utilidade da contabilidade para fins de decisão de doação por parte de investidores sociais institucionais.

Dentro da contabilidade, o terceiro setor era regulamentado, em 1999/2000, por normas contábeis específicas, a NBC T – 10, especificamente as NBC T – 10.4 (CFC, 1999a), NBC T – 10.18 (CFC, 1999b) e NBC T – 10.19 (CFC, 2000).

No dia 27 de setembro de 2012, foi aprovada pelo Conselho Federal de Contabilidade a Interpretação Técnica Geral (ITG) 2002 – Entidade sem finalidade de lucros (CFC, 2012), que revogou as normas citadas no parágrafo anterior. De acordo com essa ITG, aplicam-se os princípios de contabilidade para o terceiro setor bem como se exige o uso da NBC TG 1000 – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas (CFC, 2009) ou as normas completas (IFRS *full*) naqueles aspectos não abordados pela Interpretação.

O objetivo da ITG 2002 (CFC, 2012) é estabelecer 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 das entidades sem fins lucrativos e tem como alcance as entidades sem fins de lucros sob a natureza jurídica de fundação de direito privado, associação, organização social, organização religiosa, partido político e entidade sindical.

Quanto ao registro contábil, as entidades sem fins lucrativos devem respeitar o princípio da competência, seguindo o padrão da segregação de contas de despesas e receitas.

De acordo com a ITG 2002 (CFC, 2012) as demonstrações contábeis que devem ser elaboradas, são as seguintes: Balanço Patrimonial, Demonstração de Resultado do

Período, Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, Demonstração dos Fluxos de Caixa e as Notas Explicativas.

Quanto à divulgação, segundo a ITG 2002 (CFC, 2012), as demonstrações contábeis devem ser complementadas com notas explicativas, nas quais deverão conter os critérios de apuração de receita e despesa, contexto operacional da entidade, objetivos sociais, subvenções recebidas, entre outras informações.

Tendo em vista a importância da contabilidade para o terceiro setor, como fonte de prestação de contas à sociedade e ao Estado, como uma forma de transparecer seus atos e atividades, desde a captação de recursos econômicos e financeiros até aos resultados obtidos, para um gerenciamento eficaz com informações relevantes e, ainda, para a validação de aspectos jurídicos, o seguinte artigo se utilizará da ITG 2002, que está em vigor desde o ano de 2012, para assegurar se as práticas contábeis específicas ao terceiro setor estão sendo registradas segundo sua orientação.

2.3 Práticas contábeis aplicadas ao terceiro setor

Segundo Bosio e Giollo (2005), a qualidade informativa dos demonstrativos contábeis depende fundamentalmente da correta contabilização de todos os fatos que alterem quantitativa ou qualitativamente o patrimônio das entidades.

Nota-se que os registros da contabilidade trarão como produto as demonstrações contábeis, então as práticas especificadas no trabalho serão abordadas segundo a ITG 2002 (CFC, 2012), a fim de verificar se a forma de contabilização atende a esta regulamentação.

2.3.1 Doações

O Código Civil brasileiro define doação como “um contrato em que uma pessoa, por liberdade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra” (BRASIL, 2002, art. 538). Esta representa uma das principais receitas do terceiro setor, e pode ser condicional e não condicional.

A ITG 2002 (CFC, 2012), traz que as doações devem ser registradas segundo o regime de competência, em conta de resultado, de forma segregada e identificável pelo tipo de atividade.

2.3.2 Trabalho voluntário

O trabalho voluntário apresenta algumas características, Szazi (2003) elenca as principais conforme a Lei 9.608 (BRASIL, 1998), que são: ser voluntário, ou seja, não pode ser imposto e exigido como contrapartida de algum benefício concedido pela entidade ou prestador de serviço ou sua família; ser gratuito; ser prestado por um indivíduo isoladamente e não por uma organização da qual o indivíduo faça parte e, portanto, seja por ela compelido a prestá-lo; ser prestado para uma entidade governamental ou privada, que devem ter fim não lucrativo e voltado para objetivos públicos.

Segundo a ITG 2002 (CFC, 2012, item 20), “o trabalho voluntário deve ser reconhecido pelo valor justo da prestação do serviço como se tivesse ocorrido o desembolso financeiro”. O valor justo, segundo pronunciamento técnico CPC 46 – Mensuração do Valor Justo (CPC, 2012), é uma mensuração baseada em mercado e não uma mensuração específica da entidade. Para alguns ativos e passivos, pode haver informações de mercado ou transações de mercado observáveis disponíveis e para outros pode não haver. Contudo, o objetivo de uma mensuração do valor justo em ambos os casos é o mesmo – estimar o preço pelo qual uma transação ordenada para vender o ativo ou para transferir o passivo ocorreria entre participantes do mercado na data de mensuração, sob condições atuais de mercado, ou seja, um preço de realização na data de mensuração do ponto de vista de um participante do mercado que detenha o ativo ou passivo.

2.3.3 Convênios

O convênio é celebrado entre as partes que tem algum interesse em comum. Pode-se citar uma entidade que presta serviços de saúde e realiza um convênio com a administração pública que estabelece como deverá ser aplicado o valor, em qual período, enfim, as verbas já possuem uma destinação própria, não pertencem à entidade e ela deverá administrar os recursos conforme o contrato.

Pela ITG 2002 (CFC, 2012), enquanto não atendidos os requisitos para reconhecimento no resultado, a contrapartida de convênios (termos de parceria, contratos, subvenções...) deve ser em conta específica do passivo. Os registros nas contas de despesas devem ser feitos em contas próprias.

2.3.4 Gratuidades

As entidades do terceiro setor podem prestar serviços à comunidade, principalmente as que recebem benefícios fiscais e previdenciários. Segundo Olak e Nascimento (2010, p. 105), “a gratuidade é um custo incorrido que provoca alterações no patrimônio da entidade”.

A ITG 2002 (CFC, 2012) diz que os benefícios concedidos pela entidade a título de gratuidade devem ser reconhecidos de forma segregada, pelo valor efetivamente praticado, com destaque para as prestações de contas nos órgãos governamentais.

3 Metodologia

A fim de atender o objetivo de identificar as práticas contábeis adotadas por entidades do terceiro setor, especialmente em relação à contabilização das doações, do trabalho voluntário, dos convênios e das gratuidades, foi realizada uma pesquisa empírica junto às empresas prestadoras de serviços contábeis de Londrina, sendo identificadas as práticas contábeis adotadas por entidades do terceiro setor londrinense.

A pesquisa empírica ou de campo, segundo Ruiz (2008, p. 50)

Consiste na observação dos fatos tal como ocorrem espontaneamente, na coleta de dados e no registro de variáveis presumivelmente relevantes para posteriores análises. Esta espécie de pesquisa não permite o isolamento e o controle das variáveis supostamente relevantes, mas permite o estabelecimento de relações constantes entre determinadas condições – variáveis independentes – e determinados eventos – variáveis dependentes-, observadas e comprovadas.

O artigo tem uma abordagem qualitativa, pois pretende descrever os comportamentos e ações da amostra.

A coleta de dados foi através de questionários. Para Gil (2008, p. 121) pode-se definir questionário como “a técnica de investigação composta por um conjunto de questões que são submetidas a pessoas com o propósito de obter informações sobre acontecimentos, crenças, sentimentos, valores, interesses, expectativas, aspirações, temores, comportamento presente ou passado”.

Em um primeiro momento, houve uma pesquisa em um site de busca na internet para verificar as empresas prestadoras de serviços contábeis existentes em Londrina. Após o levantamento destes dados, fez-se um primeiro contato por telefone para averiguar quais empresas prestavam serviços contábeis para alguma entidade do terceiro setor. No total, houve o contato telefônico com 200 empresas, por esse processo identificou-se que 43 dessas empresas prestavam serviços para alguma instituição sem

fim lucrativo, então foi solicitado para as prestadoras de serviços um e-mail para envio de questionário. Da amostra não probabilística de 43 empresas, obteve-se a resposta de 18 questionários, o que representa 42% de retorno.

O questionário passou por um pré-teste em uma empresa prestadora de serviços contábeis, localizada na cidade de Assaí, estado do Paraná, a qual não fazia parte da amostra de pesquisa, mas é uma empresa similar ao da amostra. Neste pré-teste obteve-se o tempo médio de 12 minutos para responder o questionário. Os envios e recebimentos de questionários ocorreram no período de abril a maio de 2013, sendo que foram enviados 39 questionários por e-mail e 4 foram entregues pessoalmente.

O questionário está dividido em 2 partes: a primeira busca informações gerais, como o tipo de entidade que a empresa presta serviços contábeis, qual o regime adotado para os lançamentos contábeis e as demonstrações elaboradas para as entidades do terceiro setor; já a segunda aborda as práticas contábeis, verificando se as entidades têm doações, trabalho voluntário, convênios e gratuidades e a forma como são contabilizados.

4 Análise dos resultados

A análise dos resultados se baseia nas questões aplicadas através do questionário proposto, o qual obteve resposta de dezoito prestadoras de serviços contábeis. Os resultados serão analisados através das tabelas nas quais foram tabuladas as demonstrações, tipos de entidades, doações, trabalho voluntário, convênios, subvenções e recursos governamentais e gratuidades. Através das análises será possível verificar se as empresas prestadoras de serviços contábeis seguem ou não as normas relacionadas às entidades de terceiro setor.

4.1 Demonstrações contábeis

As demonstrações contábeis a serem analisadas na Tabela 1, serão as demonstrações que estão descritas na ITG 2002 (CFC, 2012), sendo elas: Balanço Patrimonial (BP), Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL), Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC) e Notas Explicativas; as quais são fundamentais para fins de informação para os seus usuários. Através da tabela, será possível verificar quantas empresas estão de acordo com as normas relacionadas para estas entidades.

Tabela 1 – Demonstrações contábeis

Demonstrações contábeis	Quantidade de prestadoras de serviços contábeis que fazem as demonstrações	% do total
Balanço Patrimonial	17	94
Demonstração do Resultado do Exercício	17	94
Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido	9	50
Demonstração dos Fluxos de Caixa	12	67
Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados	4	22
Notas Explicativas	4	22

Fonte: Os próprios autores.

A tabela 1 elenca as demonstrações contábeis e a quantidade de empresas prestadoras de serviços contábeis que as elaboram. Verifica-se que, do total de dezoito empresas, o Balanço Patrimonial e a Demonstração do Resultado do Exercício têm o maior número de emissão, pois dezessete prestadoras fazem essas demonstrações. Quanto à Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, apenas nove empresas fazem a mesma, as demais estão em desacordo com a ITG 2002, que tem sua vigência a partir do ano de 2012. A Demonstração dos Fluxos de Caixa é feita por doze empresas, em conformidade a ITG 2002. Quatro prestadoras de serviços contábeis responderam que elaboram a Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados, não atendendo a ITG 2002, pois esta demonstração foi substituída pela DMPL. Apenas quatro empresas responderam que elaboram as Notas Explicativas, mostrando que menos de cinquenta por cento das empresas prestadoras de serviços contábeis pesquisadas estão observando a ITG 2002 nesse quesito. Uma empresa respondeu que faz apenas livro caixa, não seguindo as normas e, principalmente, não informando os usuários através das demonstrações contábeis. O livro caixa não está previsto como demonstração na ITG 2002, por conseguinte, esta empresa não segue essa normatização.

4.2 Tipos de entidades

Os tipos de entidades do terceiro setor informados no questionário proposto às empresas prestadoras de serviços contábeis representam as formas jurídicas que estão previstas no Código Civil, ou seja, associações, fundações e organizações religiosas, porém, permitindo ao responsável informar outros tipos de entidades sem fins lucrativos, que segundo Catão, Libonati e Soares (2005), são caracterizadas por não possuir fins lucrativos, não ser governamental e promover interesses coletivos.

Tabela 2 - Tipos de entidades

Tipos de entidades	Quantidade de prestadoras de serviços contábeis que possuem estas entidades	% do total
Associações	15	83
Organizações Religiosas	6	33
Fundações	2	11
Sindicatos	1	6
Institutos	1	6
OSCIP	1	6

Fonte: Os próprios autores.

Conforme a Tabela 2, com relação aos tipos de entidades, prevaleceram as associações, com o total de quinze, seguido de seis organizações religiosas, duas fundações e um sindicato, um instituto e uma OSCIP (Organização da Sociedade Civil de Interesse Público). A OSCIP é caracterizada como uma entidade sem fins lucrativos de acordo com a Lei nº 9.790 (BRASIL, 1999), no entanto, essa não é uma forma jurídica, mas uma qualificação que pode ser auferida por uma associação, por exemplo. Ademais, um questionário foi respondido com a descrição de Instituto, porém, entende-se como Instituto um termo genérico para designar diferentes pessoas jurídicas sem fins lucrativos, como por exemplo, associação ou fundações.

4.3 Doações

As doações são fundamentais para o funcionamento das entidades, pois segundo Gonçalves et al. (2009), uma grande parcela das organizações do terceiro setor sobrevivem de doações de terceiros, sendo assim necessárias informações que são relevantes para seus usuários, os doadores. A contabilização adequada destes recebimentos de doações é fundamental para demonstrar a esses usuários o quão importante são essas receitas para o funcionamento e continuidade da entidade, para assim exercer seus serviços em benefício para a sociedade.

Tabela 3 - Doações

Descrição	Quantidade de prestadoras de serviços contábeis	% do total
Quantos possuem	15	83
Qual tipo de doação		
Espécie (R\$)	9	60
Materiais		
Espécie e Materiais	6	40
Quantos contabilizam	15	
Como contabilizam		
Receita, em conta separada por tipo de atividade	13	87

Receita, em uma única conta	2	13
Como os que recebem materiais mensuram o mesmo		
Pelo valor do documento	2	33
Pelo valor de mercado		
Pelo valor do documento e de mercado	4	67

Fonte: Os próprios autores.

De acordo com a Tabela 3, em relação às doações, quinze empresas afirmaram possuir o recebimento de doações e todas contabilizam, estando em acordo com a ITG 2002, contabilizando em conta de resultado, porém, treze contabilizam em conta separada por tipo de atividade, ou seja, de forma segregada, estando em conformidade integralmente com a ITG 2002 e duas contabilizam em uma única conta, não atendendo a referida Interpretação. Destas que recebem doações, nove recebem somente em espécie e seis recebem em materiais e espécie. Das que recebem doações em materiais, duas mensuram pelo valor do documento e quatro mensuram pelo valor do documento e pelo valor de mercado.

4.4 Trabalho voluntário

O trabalho voluntário também contribui para o funcionamento da entidade, pois conforme mencionam Arcênio et al. (2012), a principal fonte de recursos das instituições do terceiro setor é composta por doações, trabalho voluntário e ajuda da administração pública, sendo assim, a necessidade de contabilização do trabalho voluntário se dá, não apenas para fins de conformidade com a ITG 2002, mas principalmente para demonstrar a importância desse trabalho na organização e para prover os seus usuários de informações dessa natureza.

Tabela 4 - Trabalho voluntário

Trabalho voluntário	Quantidade de prestadoras de serviços contábeis	% do total
Quantos possuem	2	11
Quantos contabilizam	0	-

Fonte: Os próprios autores.

Em relação a trabalho voluntário, conforme a Tabela 4, duas afirmaram que possuem trabalho voluntário e nenhuma contabiliza este trabalho voluntário, que é uma fonte de recurso para organização do TS e, portanto, necessita ser informado nas demonstrações contábeis. Nesse quesito, nenhuma das empresas está seguindo as normas vigentes.

4.5 Convênios, subvenções, recursos governamentais.

Os recursos governamentais, convênios e subvenções também são uma das principais fontes de recursos de uma entidade sem fins lucrativos. A maioria destes recursos que são recebidos pela instituição possui alguma obrigação vinculada, sendo financeira ou não, conforme descrito na Tabela 5, um exemplo de obrigação é um aporte de recursos pela entidade junto com os recursos recebidos. Outro ponto importante em relação a estes valores são as prestações de contas, as quais as organizações do TS estão submetidas, para fins de transparência em suas contas perante os órgãos que repassam recursos a estas entidades.

Tabela 5 - Convênios, subvenções, recursos governamentais.

Descrição	Quantidade de prestadoras de serviços contábeis	% do total
Quantas possuem	7	39
Quantas possuem obrigação quanto ao recurso	7	100
Qual tipo de obrigação		
Financeira	6	86
Não Financeira	1	14
Como contabilizam		
Débito no ativo e crédito em conta do passivo	2	29
Débito no ativo e crédito em conta de receita	5	71

Fonte: Os próprios autores.

De acordo com a Tabela 5, dentre os 18 questionários respondidos, sete empresas prestadoras de serviços contábeis afirmaram que as entidades possuem recebimentos de recursos governamentais e todas possuem obrigação em relação aos recursos recebidos, seis com obrigação financeira e uma com obrigação não financeira. Quanto à contabilização, cinco, ou seja, setenta e um por cento das que afirmaram possuir algum recebimento de recursos estão de acordo com a ITG 2002, pois contabilizam este recurso com débito no ativo e crédito em conta específica no passivo, apenas duas (vinte e nove por cento) contabilizam como débito no ativo e crédito em conta de receita. Uma característica destes recursos são as obrigações da entidade, pois todas as que recebem estes recursos possuem alguma obrigação, sendo financeira, como por exemplo, um aporte de recursos junto ao valor repassado à entidade, ou não financeira, como por exemplo, prestar serviços em benefício à sociedade de forma gratuita.

4.6 Gratuidades

As gratuidades são os serviços prestados pela entidade de forma gratuita, sem nenhum tipo de obrigação de quem irá recebê-la, também tendo um papel muito

importante à sociedade, pois estes serviços gratuitos podem, por exemplo, ser serviços prestados às pessoas de baixa renda que não teriam condições para adquirir o mesmo. As gratuidades devem ser registradas contabilmente, pois também demonstram o papel desta entidade perante a sociedade, não só atendendo as normas, mas também levando informação aos usuários em relação aos serviços que a entidade presta gratuitamente a comunidade.

Tabela 6 - Gratuidades

Gratuidades	Quantidade de prestadoras de serviços contábeis	% do total
Quantas possuem	6	33
Quantas contabilizam	3	50
Como contabilizam		
Débito em conta de receita e crédito em conta do ativo	1	17
Débito em conta de despesa e crédito em conta de receita	2	33
Como mensuram		
Pelo valor que a entidade receberia pelo serviço	3	100

Fonte: Os próprios autores.

De acordo com a ITG 2002, as gratuidades devem ser reconhecidas de forma segregada, assim, das seis empresas prestadoras de serviços contábeis que afirmaram que as entidades possuem gratuidades, três contabilizam, ou seja, cinquenta por cento das que afirmaram possuir gratuidade estão em desacordo à normatização das gratuidades, ainda segundo a ITG 2002, as gratuidades devem ser complementadas por notas explicativas. As gratuidades, de acordo com Conselho Federal de Contabilidade (2012), em relação às gratuidades intangíveis (objeto de verificação no questionário), devem ser contabilizadas como débito em conta de despesa e crédito em conta de receita, assim, duas empresas, trinta e três por cento dos que afirmaram possuir algum recebimento de recursos estão seguindo a ITG 2002. Ressalvando que uma empresa descreveu uma forma de contabilização não prevista em nenhuma norma para este tipo de entidade, com débito em conta de receita e crédito em conta do ativo; não se sabe o motivo para esta empresa contabilizar de tal forma, já que a ITG 2002 está em vigor desde 2012. Quanto à mensuração, a norma descreve que as gratuidades devem ser reconhecidas efetivamente pelo valor praticado, assim todas as empresas estão em conformidade com a norma.

5 Considerações Finais

A análise das práticas contábeis adotadas por entidades do terceiro setor em relação à contabilização das suas operações típicas, como as doações, o trabalho

voluntário, os convênios e as gratuidades e sua conformidade com a ITG 2002, evidenciou algumas distorções em relação ao exigido pela ITG 2002 (CFC, 2012), mas as causas dessas divergências não foram abordadas pelo trabalho.

A metodologia adotada para o desenvolvimento do estudo abrangeu uma pesquisa em um site de busca para o levantamento das empresas prestadoras de serviços contábeis de Londrina, porém este não contemplava a totalidade das empresas e a pesquisa com todas as prestadoras de serviços contábeis existentes na cidade necessitaria de uma fonte de dados mais exata, portanto, esse é um limitador da pesquisa. Ainda na questão metodológica, o trabalho ficou limitado às empresas prestadoras de serviços contábeis de Londrina podendo ser aplicado em outras cidades.

Em futuros estudos, poder-se-á analisar as práticas contábeis separadas por tipos de entidades para averiguar se existe uma relação entre elas, como por exemplo, observar as práticas contábeis apenas das associações, fundações, organizações religiosas, entre outros. A escolha das práticas contábeis adotadas por entidades do terceiro setor em relação à contabilização das doações, do trabalho voluntário, dos convênios e das gratuidades, se fez por estas serem abordadas na ITG 2002 (CFC, 2012), podendo outras pesquisas delimitar apenas uma dessas práticas a fim de estudá-las profundamente.

O terceiro setor tem como financiadores dos seus projetos a própria sociedade, devendo assim mostrar transparência em suas ações a fim de alcançar maior credibilidade. A contabilidade é o instrumento que capta os dados dessas entidades e transforma em informações de análise econômica e financeira podendo ser usada pelos usuários.

Para a criação de informações fidedignas, o profissional contábil deve observar a legislação vigente se atentando para a correta contabilização dos fatos. Assim, este artigo teve como objetivo identificar as práticas contábeis adotadas por entidades do terceiro setor, especialmente a contabilização das operações típicas citadas pela ITG 2002, que são as doações, o trabalho voluntário, os convênios e as gratuidades, através de uma pesquisa empírica junto às empresas prestadoras de serviços contábeis de Londrina, e pôde verificar, pelos dados coletados, uma parcela de inconformidade em todas as práticas averiguadas, nenhuma delas esteve livre de erros.

Em síntese, o regime adotado por sete empresas prestadoras de serviços contábeis é o regime de caixa, representado 39% da amostra que não contabilizam pelo regime apontado na ITG 2002, que é o regime de competência e nenhuma das dezoito empresas

fazem todas as demonstrações solicitadas. Em relação às doações, 13% das que possuem recebimentos de doações, lançam as mesmas em conta única de receita, sendo que a recomendação é que seja em contas separadas por atividades. Apenas duas disseram possuir trabalho voluntário e não a contabilizam, contrariando a ITG 2002, onde se recomenda que seja contabilizado pelo valor justo. Em relação aos convênios, seis recebem recursos tendo alguma obrigação decorrente deles, porém apenas duas lançam em conta credora no passivo, assim 71% das que possuem alguma obrigação quanto ao recurso recebido creditam em conta de receita, não seguindo a ITG 2002. As gratuidades são contabilizadas por três empresas do total de seis que afirmaram possuir, ademais, das 50% que afirmaram possuir gratuidades; duas estão de acordo à ITG 2002, contabilizando de forma adequada conforme orientado pelo Conselho Federal de Contabilidade, porém, uma empresa prestadora de serviços contábeis contabiliza de uma forma não prevista em nenhuma norma de contabilidade relativa a essas entidades.

Ressalta-se que a contabilidade que não está em conformidade com as normas vigentes, fornece demonstrações contábeis com informações que não apresentam certo grau de confiabilidade, sendo que o intuito da contabilidade de terceiro setor é exatamente o de prover a transparência através das informações. Pôde-se perceber que a ITG 2002 passou a vigorar no ano de 2012 e, assim, as empresas prestadoras de serviços contábeis ainda não se adequaram totalmente a ela.

6 Referências

ASSIS, Marcio Sanches de. MELLO, Gilmar Ribeiro de. SLOMSKI, Valmor. Transparência nas entidades do terceiro setor: a demonstração do resultado econômico como instrumento de mensuração de desempenho. In: CONGRESSO USP DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE, 3., 2006, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2006. p. 93-108.

ARCÊNIO, Dalliane Aparecida et al. Uma aplicação da gestão baseada em valor no terceiro setor. In: CONGRESSO USP DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE, 9., São Paulo. **Anais...** São Paulo, 2012. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/web/artigos122012/46.pdf>>. Acesso em: 13 mar. 2015.

BAZOLI, Thiago Nunes. **Terceiro setor: parcerias com o Estado à luz do desenvolvimento social sustentável.** Londrina: Saúde em Destaque, 2009.

BETON, Eliete. **Demonstrações contábeis e legislação vigente aplicadas no terceiro setor: um estudo de caso na fundação ABRINQ.** 2009. Disponível em:

<http://www.biblioteca.ajes.edu.br/arquivos/monografia_20110805181859.pdf>. Acesso em: 26 abr. 2013.

BETTIOL JUNIOR, Alcides. VARELA, Patrícia Siqueira. Demonstrações contábeis para instituições do terceiro setor: um estudo do Statement of Financial Accounting Standards N^o. 117 (FAS 117). In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 6. **Anais...** São Paulo, 2006. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/web/artigos62006/539.pdf>>. Acesso em: 18 mar.2015.

BOSIO, Juliano; GIOLLO, Paulo Roberto. Entidades Beneficentes: uma proposta de mensuração e evidenciação das variações patrimoniais decorrentes da opção pelo Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social- CEAS. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS, 9. **Anais...** Florianópolis, 2005. Disponível em: <<http://www.intercostos.org/fr/conferences2/1191?view=documento>> Acesso em: 28 out. 2012.

BRASIL. Lei n^o 9.608, de 18 de fevereiro de 1998. Dispõe sobre o serviço voluntário e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9608.htm>. Acesso em: 26 out. 2012.

BRASIL. Lei n^o 9.790, de 23 de março de 1999. Dispõe sobre a qualificação de pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, institui e disciplina o Termo de Parceria, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9790.htm>. Acesso em: 26 out. 2012.

BRASIL. Lei n^o 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm>. Acesso em: 26 out. 2012.

CATÃO, Gustavo Campos. LIBONATI, Jeronymo. SOARES, Euvaldo Antônio Ruiz. **A contabilidade como um sistema de informação de apoio ao processo decisório nas entidades de Terceiro Setor.** 2005. Disponível em: <[http://www.icbrasil.com.br/doutrina/ver.asp?art_id=830&categoria=Contabilidade Geral](http://www.icbrasil.com.br/doutrina/ver.asp?art_id=830&categoria=ContabilidadeGeral)>. Acesso em: 26 ago. 2012.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. Resolução n^o 837, de 08 de fevereiro de 1999a. Aprova da NBC T 10 – Dos aspectos contábeis específicos em entidades diversas, o item: NBC T 10.4 – Fundações. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_837.doc>. Acesso em: 25 abr. 2013.

_____. Resolução n^o 838, de 22 de fevereiro de 1999b. Aprova da NBC T 10 – Dos aspectos contábeis específicos em entidades diversas, o item: NBC T 10.18 – Entidades Sindicais e Associações de Classe. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_838.doc>. Acesso em: 25 abr. 2013.

_____. Resolução n^o 877, de 18 de abril de 2000. Aprova da NBC T 10 – Dos aspectos contábeis específicos em entidades diversas, o item NBC T 10.19 – Entidades sem

finalidade de lucros. Disponível em: <www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_877.doc>. Acesso em: 25 abr. 2013.

_____. Resolução nº 1.409 de 27 de setembro de 2012. Aprova a interpretação ITG 2002 - Entidade sem Finalidade de Lucros. Disponível em: <www.cfc.org.br/uparq/ITG%202002%20audiencia.doc>. Acesso em: 25 abr. 2013.

_____. Resolução nº 1255, de 17 de dezembro de 2009. Aprova a NBC TG 1000 – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001255>. Acesso em: 18/03/2015.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS - CPC. Pronunciamento Técnico CPC 46. Brasília: CPC, 2012. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/pdf/CPC%2046%20_final.pdf>. Acesso em: 25 abr. 2013.

CORRÊA, Maria Laetitia; PIMENTA, Solange Maria; SARAIVA, Luiz Alex Silva (Org.). **Terceiro setor: dilemas e polêmicas**. São Paulo: Saraiva, 2006.

CRUZ, Cássia Vanessa Olak Alves. **A relevância da informação contábil para os investidores sociais privados de entidades do terceiro setor no Brasil: uma investigação empírica**. 2010. 156 p. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GONÇALVES, Laryssa Santana et al. Orçamento como ferramenta de gestão de recursos financeiros no terceiro setor: um estudo nas OSCIP do semi-árido da Paraíba. In: CONGRESSO USP DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE, 6. **Anais...** São Paulo, 2009. Disponível em: <<http://www.congressousp.fipecafi.org/web/artigos92009/135.pdf>>. Acesso em: 13 mar. 2015.

LIMA, Franciane Gonçalves. **A contabilidade como instrumento essencial no desenvolvimento das entidades do terceiro setor: o caso Acacci**. 2003. Disponível em: <http://www.fucape.br/premio_excelencia_academica/upld/trab/8/franciane_contabilidade.pdf>. Acesso em: 10 abr. 2013.

OLAK, Paulo Arnaldo; NASCIMENTO, Diogo Toledo do. **Contabilidade para entidades sem fins lucrativos (Terceiro Setor)**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

ROCHA, Jean C. M. et al. O perfil do terceiro setor na cidade de Londrina: mapeando as organizações do terceiro setor nas áreas de assistência social, Associação de Moradores, Religiosas e de apoio. In: Encontro da ANPAD, 35. **Anais...** Rio de Janeiro, 2011. Disponível em:

<http://www.anpad.org.br/evento.php?acao=trabalho&cod_edicao_subsecao=736&cod_evento_edicao=58&cod_edicao_trabalho=12992>. Acesso em: 04 set. 2012.

RUIZ, Álvaro João. **Metodologia Científica**: guia para eficiência nos estudos. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

SALAMON, Lester M.; ANHEIER, Helmut K. ***Defining the nonprofit sector: a cross-national analysis***. Manchester: Manchester University Press, 1997.

SALAMON, Lester M.; ANHEIER, Helmut K. *In search of the non-profit sector I: the question of definitions*. **Voluntas: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations**, Manchester, v. 3, n. 2, p. 125-151, Nov. 1992.

SLOMSKI, Valmor et al. **Contabilidade do terceiro setor**: uma abordagem operacional: aplicável às associações, fundações, partidos políticos e organizações religiosas. São Paulo: Atlas, 2012.

SZAZI, Eduardo. **Terceiro Setor**: regulação no Brasil. 3. ed. São Paulo: Peirópolis, 2003.

Recebido em: 19/03/2015
Aprovado em: 20/12/2015