

**UNIVERSIDADE DE PASSO FUNDO  
ESCOLA DE CIÊNCIAS AGRÁRIAS, INOVAÇÃO E NEGÓCIOS - ESAN  
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS  
CAMPUS SARANDI  
TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO**

**FERNANDA PISATTO**

**EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL DE ENTIDADE SEM FINALIDADE DE LUCRO  
(ESFL): Um Estudo de Caso sobre as APAE - Associação de Pais e Amigos dos  
Excepcionais do RS**

**SARANDI**

**2023**

**FERNANDA PISATTO**

**EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL DE ENTIDADE SEM FINALIDADE DE LUCRO  
(ESFL): Um Estudo de Caso sobre as APAE - Associação de Pais e Amigos dos  
Excepcionais do RS**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao curso de Ciências Contábeis da Universidade de Passo Fundo, campus Sarandi, como parte dos requisitos para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora: Prof<sup>ª</sup>. Me. Mirna Muraro

**SARANDI**

**2023**

**FERNANDA PISATTO**

**EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL DE ENTIDADE SEM FINALIDADE DE LUCRO  
(ESFL): Um Estudo de Caso sobre as APAE - Associação de Pais e Amigos dos  
Excepcionais do RS**

Trabalho de Conclusão de Curso aprovado em \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis no curso de Ciências Contábeis da Universidade de Passo Fundo, campus Sarandi, pela Banca Examinadora formada pelos professores:

Prof<sup>a</sup>. Me. Mirna Muraro  
UPF – Orientadora

Prof.  
UPF

Prof.  
UPF

**SARANDI**

**2023**

Oferece essa obra em memória a:  
Delonei Pisatto, pai e amigo: “saudades”

## AGRADECIMENTOS

A Deus, pela minha vida, e por me ajudar a ultrapassar todos os obstáculos encontrados ao longo do percurso.

Á toda a minha família que sempre me apoiou e incentivaram a continuar e especialmente ao meu querido pai (in memorian), que nos deixou a pouco tempo, mas fez tanto por mim ao longo da sua vida.

Um agradecimento mais que especial a ser feito á minha orientadora Profª. Mirna Muraro pela sua competência profissional e ensinamentos que me permitiram apresentar um melhor desempenho no meu processo de formação profissional.

Enfim, a todos que de uma forma ou outra contribuíram para a minha formação.

A todos o meu muito obrigada!

## RESUMO

PISATTO, Fernanda. **Evidenciação Contábil de entidade sem finalidade de lucro (ESFL):** um estudo de caso sobre as APAEs - Associações de Pais e Amigos dos excepcionais do RS. Sarandi, 2023. 51f. Trabalho de Conclusão de Curso (Curso de Ciências Contábeis). UPF, 2023.

A presente pesquisa objetivou verificar o nível de aplicação da ITG 2002 na evidenciação das demonstrações contábeis das APAE - Associação de Pais e Amigos dos Excepcionais do estado do Rio Grande do Sul, nos anos de 2021 e 2022. A metodologia utilizada para elaboração do estudo foi uma pesquisa do tipo descritiva e quantitativa, delimitada por uma análise de conteúdo das demonstrações contábeis referentes aos anos de 2021 e 2022 das APAEs do Rio Grande do Sul. Conclui-se, ao final do estudo, que o destaque negativo percebido foi a ausência da apresentação do conjunto completo de demonstrações que é solicitado pela ITG 2002 (2015), encontrada em apenas 63% das entidades analisadas, sendo que 20% não apresentaram as notas explicativas. Quanto à análise da estrutura das demonstrações contábeis e aplicação das práticas contábeis aplicáveis para evidenciação de transações e variações patrimoniais, o cumprimento da evidenciação correta foi de apenas 32% dos requisitos, e das informações pertinentes as notas explicativas, foi 42%. Destaca-se que somente 19% das APAEs do estado do RS, divulgaram no site institucional suas demonstrações contábeis, conforme recomenda o Conselho Federal de Contabilidade e os órgãos governamentais.

Palavras-chave: APAE. Demonstrações Contábeis. Evidenciação.

## ABSTRACT

PISATTO, Fernanda. **Accounting Disclosure of a non-profit entity (ESFL):** a case study on the APAEs-association of parents and friends of exceptional people in RS. Sarandi, 2023. 51f. Course Completion Work (Accounting Sciences Course). UPF, 2023.

The presente research aimed to verify the level of application of ITG 2002 in disclosing the financial statements of APAE – Association of Parents and Friends of the Exceptional in the state of Rio Grande do Sul, in the years 2021 and 2022. The methodology used to prepare the study was a descriptive and quantitative research, outlined by a content analysis of the financial statements for the years 2021 and 2022 of the APAES of Rio Grande do Sul. It was concluded, at the end of the study, that the negative highlight perceived was the absence of presentation of the complete set of statements requested by ITG 2002 (2015), found in only 63% of the entities analyzed, with 20% not presenting explanatory notes. Regarding the analysis of the structure of the financial statements and application of applicable accounting practices for disclosing transactions and equity variations, compliance with correct disclosure was only 32% of the requirements, and of the information pertinent to the explanatory notes, it was 42%. It is noteworthy that only 19% of APAEs in the state of RS published their financial statements on the institutional website, as recommended by the Federal Accounting Council and government bodies.

Keywords: APAE. Accounting Statements. Disclosure.

**LISTA DE TABELAS**

<b>Tabela 1 - Demonstrações Contábeis apresentadas.....</b>	<b>35</b>
<b>Tabela 2 - Estruturação e Apresentação das Contas Patrimoniais.....</b>	<b>36</b>
<b>Tabela 3 - Características Gerais .....</b>	<b>37</b>
<b>Tabela 4 - Avaliação das Transações e Variações Patrimoniais .....</b>	<b>38</b>
<b>Tabela 5 - Divulgação das Informações nas Notas Explicativas .....</b>	<b>40</b>

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	<b>10</b>
1.1 IDENTIFICAÇÃO E JUSTIFICATIVA DO PROBLEMA .....	11
1.2 OBJETIVOS .....	12
1.2.1 Objetivo Geral .....	12
1.2.2 Objetivos Específicos .....	12
<b>2 REFERENCIAL TEÓRICO</b> .....	<b>13</b>
2.1 AS ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR NA SOCIEDADE .....	13
2.2 CONTABILIDADE NAS ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR .....	14
2.3 EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL .....	15
2.3.1 Balanço Patrimonial .....	15
2.3.2 Demonstração do Resultado do Exercício – DRE .....	16
2.3.3 Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL) .....	17
2.3.4 Notas Explicativas .....	18
2.4 ACCOUNTABILITY E PRESTAÇÃO DE CONTAS .....	19
2.5 RELAÇÃO ENTRE PRESTAÇÃO DE CONTAS E A CONTRIBUIÇÃO DA CONTABILIDADE .....	20
2.6 DOAÇÕES, FINANCIADORES E CONTROLE INTERNO .....	22
2.7 IMUNIDADE E ISENÇÃO TRIBUTÁRIA .....	23
2.8 NORMAS CONTÁBEIS APLICÁVEIS AO TERCEIRO SETOR .....	24
2.8.1 Interpretação Técnica Geral (ITG) 2002 (R1) - Entidade sem Finalidade de Lucros ....	24
2.8.2 NBC TG 01 (R4) - Redução ao Valor Recuperável dos Ativos .....	26
2.8.3 NBC TG 03 (R3) - Demonstração dos Fluxos de Caixa .....	27
2.8.4 NBC TG 07 (R2) - Subvenção e Assistência Governamentais .....	28
2.8.5 NBC TG 25 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes .....	28
2.8.6 NBC TG 27 (R4) - Ativo Imobilizado .....	29
<b>3 METODO DE PESQUISA</b> .....	<b>31</b>
3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA .....	31
3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA .....	32
3.3 PLANO DE COLETA DE DADOS .....	32
3.4 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DE DADOS .....	33

<b>4 APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS.....</b>	<b>34</b>
4.1 AS APAEs E O TERCEIRO SETOR.....	34
4.2 AVALIAÇÃO DA APLICAÇÃO DAS PRÁTICAS CONTÁBEIS.....	35
4.2.1 Demonstrações Contábeis.....	35
4.2.2 Avaliação das Transações e Variações Patrimoniais.....	38
4.2.3 Notas Explicativas .....	40
<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>43</b>
<b>REFERENCIAS.....</b>	<b>46</b>

## 1 INTRODUÇÃO

A sociedade civil está atualmente dividida em três setores principais. O primeiro setor está relacionado ao poder público, ou seja, inclui instituições, órgãos e empresas do estado cujo objetivo principal é atender às demandas da população. O segundo setor é composto por empresas privadas e autônomos, visando o lucro e o crescimento do mercado. Por fim, o terceiro setor é formado por organizações sem fins lucrativos com fins sociais ou beneficentes. (MONSER, 2018).

As organizações do terceiro setor podem ser consideradas instituições de caridade, organizações religiosas, entidades artísticas, organizações comunitárias, sindicatos, associações profissionais e outras formas de organização voluntária. Segundo Alves e Bonho (2018, p. 23), essas organizações realizam uma atividade de interesse social e visam o benefício público, ou seja, promovem a inclusão social e a cidadania por meio da prestação de serviços assistenciais e atividades voltadas para o trabalho humanitário.

Essas organizações para desenvolverem suas atividades, arrecadam doações de pessoas físicas e jurídicas e do poder público que concede incentivos fiscais e recursos. Sendo assim, dependem de recursos de terceiros para se manterem. Por esse motivo é necessário, administrar seus recursos com clareza e conduzir suas atividades de forma responsável, transparente e ética, conforme exigido pelos órgãos competentes, a fim de assegurar seus benefícios fiscais e recursos recebidos.

Neto (2013, p. 4) destaca que “é de suma importância que as entidades do terceiro setor divulguem, demonstrem com clareza e precisão os resultados obtidos pela mesma, fazendo o uso da contabilidade, através dos demonstrativos contábeis, buscando assim a transparência de sua gestão”.

Nesse sentido, a contabilidade visa fornecer informações contábeis às partes interessadas, bem como aspectos legais e tributários. Ou seja, a contabilidade é um instrumento essencial nos processos de gestão e controle na administração dos recursos financeiros utilizados pelas entidades do terceiro setor, além do que, a informação contábil é importante para a evidenciação das responsabilidades das instituições perante a sociedade e para a tomada de decisões. (MONTEIRO, 2019).

Portanto, é conveniente às entidades que busquem a correta aplicação das normas contábeis e da legislação vigente relacionada ao terceiro setor, a fim de padronizar os procedimentos técnicos realizados em sua contabilidade e continuar garantindo seus recursos e interesses. Com isso, a entidade poderá atingir seus objetivos e, assim, contribuir para o

desenvolvimento das comunidades em que atua.

## 1.1 IDENTIFICAÇÃO E JUSTIFICATIVA DO PROBLEMA

Conforme relatam Ribeiro et al. (2015, p. 16), “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”. Os financiadores querem saber se os recursos disponibilizados aos gestores foram realmente aplicados nos projetos institucionais que condiziam com os que necessitavam, ou seja, se a medida foi efetiva. (PEREIRA, 2015).

A transparência das atividades realizadas garante a manutenção das fontes de recursos e dos benefícios fiscais obtidos. Para serem transparentes, essas entidades precisam demonstrar seus resultados prestando contas aos órgãos competentes e apresentando demonstrações contábeis do acordo com as práticas contábeis vigentes. Além de atender aos critérios da Lei Complementar nº. 187/2021 que determina que para ser considerada entidade beneficente, a pessoa jurídica deverá ser sem fins lucrativos, prestar serviços nas áreas de assistência social, de saúde e de educação e devem estar de acordo com a Resolução CFC N.º 1.409/12 que aprovou a Interpretação Técnica Geral (ITG) 2002 – Entidade sem Finalidade de Lucros.

A lei nº. 187/2021 “dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes e regula os procedimentos referentes à imunidade de contribuições à seguridade social”. Já o regulamento da (ITG) 2002 estipula critérios e procedimentos de avaliação, registro de variações patrimoniais e transações, bem como a estruturação das demonstrações contábeis e o conteúdo mínimo divulgado por organizações sem fins lucrativos. (BONFIM; OLIVEIRA, 2017).

Neste estudo, foram analisadas as práticas contábeis relativas à divulgação das demonstrações contábeis das APAEs. A Associação de Pais e Amigos dos Excepcionais (APAE) é uma entidade beneficente sem fins lucrativos que busca inclusão social e dos direitos de cidadania, oferecendo apoio a pessoas com deficiência, através de serviços profissionais como: psicologia, psicopedagogia, fisioterapia, fonoaudiologia, medicina, odontologia, educação e terapia ocupacional.

Posto isso, verifica-se que a importância do terceiro setor dar-se-á pelo atendimento das necessidades públicas e diante de tantas exigências legais torna-se necessário o atendimento de todas as normas e procedimentos de contabilidade do terceiro setor, tendo em vista que a sustentabilidade de uma organização sem fins lucrativos depende crucialmente da

divulgação adequada dos seus resultados para os usuários interessados por essa informação. Relativamente a esse contexto, busca-se esclarecer a seguinte questão de pesquisa: **Qual o nível de aplicação das normas contábeis e legislação vigente nas demonstrações contábeis das APAE - Associação de Pais e Amigos dos Excepcionais do Rio Grande do Sul, nos anos de 2021 e 2022?**

A justificativa acadêmica é de avaliar a aplicação da ITG 2002 pelos contadores e o nível de transparência das informações apresentadas nas demonstrações contábeis. De acordo com a Audisa (2023) as entidades sem fins lucrativos têm uma contabilidade específica (ITG 2002). Embora sigam os princípios básicos da contabilidade, as instituições possuem características distintas e exigem um tratamento contábil diferenciado. Essas entidades têm objetivos sociais, educacionais, religiosos, de assistência, etc., logo a contabilidade deve ser orientada para refletir estes objetivos. Para tanto, pretende-se verificar se os contadores estão utilizando as normas contábeis específicas para o terceiro setor em conformidade com a ITG 2002.

## 1.2 OBJETIVOS

Nesse item apresenta-se os objetivos geral e os objetivos específicos da pesquisa.

### 1.2.1 Objetivo Geral

Determinar o nível de aplicação das normas contábeis e legislação vigente nas demonstrações contábeis das APAEs - Associação de Pais e Amigos dos Excepcionais do Rio Grande do Sul, nos anos de 2021 e 2022.

### 1.2.2 Objetivos Específicos

- Realizar um apanhado teórico sobre a legislação e as normas aplicáveis às entidades sem fins lucrativos no Brasil;
- Detalhar as especificidades de evidenciação contábeis aplicáveis às entidades sem fins lucrativos;
- Identificar os itens que são mais ou menos evidenciados nas demonstrações contábeis das APAEs do Rio Grande do Sul.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

Segundo Lozada e Nunes (2019, p. 102), a finalidade da fundamentação teórica de um estudo é “embasar os aspectos teóricos de uma pesquisa por meio das ideias de outros autores, de estudos já realizados e de conclusões obtidas por meio deles”. Em resumo, a fundamentação teórica visa apresentar as concepções essenciais para que os objetivos sejam alcançados e o tema seja compreendido.

O referido capítulo traz uma abordagem das entidades do terceiro setor na sociedade. E também sobre a contabilidade, evidenciação contábil, abordando as particularidades na legislação, e das normas contábeis aplicáveis ao terceiro setor.

### 2.1 AS ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR NA SOCIEDADE

Segundo Andrade et al. (2015, p. 25) o “Terceiro Setor é composto por organizações de natureza “privada” (sem o objetivo do lucro) dedicadas à consecução de objetivos sociais ou públicos, embora não seja integrante do Governo (administração estatal)”.

Assim, pode-se dizer que o terceiro setor é composto por organizações voluntárias, de iniciativa privada, que atuam em diversos ramos com o objetivo de realizar atividades para o avanço da humanidade. De acordo com Andrade:

Em termos do direito brasileiro, configuram-se como organizações do terceiro setor, ou Organizações Não Governamentais (ONGs), as entidades de interesse social sem fins lucrativos, como as associações e as fundações de direito privado, com autonomia e administração própria, cujo objetivo é o atendimento de alguma necessidade social ou a defesa de direitos difusos ou emergentes. Tais organizações e agrupamentos sociais cobrem amplo espectro de atividades, campos de trabalho ou atuação, seja na defesa dos direitos humanos, na proteção do meio ambiente, assistência à saúde, apoio a populações carentes, educação, cidadania, direitos da mulher, direitos indígenas, direitos do consumidor, direitos das crianças, etc. (ANDRADE et al., 2015, p. 26).

Nunes (2017, p. 6-7) salienta que toda e qualquer entidade com segmento no terceiro setor tem como objetivo principal ajudar e trabalhar em prol da sociedade e em específico dos menos favorecidos, de forma a proporcionar a oferta dos bens e direitos que os mesmos possuem e que o governo por sua vez não consegue atender. Tais atividades são executadas com o auxílio de pessoas que por sua vez ajudam a essas entidades a se manterem, por meio de doações e a executar suas atividades. Por meio de voluntariado e assim os respectivos serviços, projetos e entre outras formas de ajudar a sociedade são exercidas sem perspectivas de retorno financeiro de seus fundadores e ou doadores, Assim como afirma Bomfim (2013,

p. 17).

As entidades do terceiro setor não objetivam o lucro, porém são sustentadas basicamente por doações de pessoas, governo ou empresas que financiam suas atividades. A partir disso, pode-se pensar que para gerir os recursos obtidos é necessário utilizar-se da Contabilidade, a qual possui função específica, que é organizar as informações financeiras e econômicas de instituições.

As organizações do terceiro setor que mantêm uma contabilidade bem estruturada podem vir a ser reconhecidas através de títulos, qualificações e certificados que são: O (UPF) Título de Utilidade Pública Federal, o (CEBAS) Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, e qualificações como a (OS) Organização Social e (OSCIP) que é a Organização de Sociedade Civil de Interesse Público. (OLAK; NASCIMENTO, 2010).

Diante da necessidade que as organizações tem de sobreviver de doações, parcerias e voluntários, a contabilidade é fundamental para o funcionamento e sobrevivência das mesmas, permitindo um controle rigoroso desses recursos e uma gestão financeira eficiente.

## 2.2 CONTABILIDADE NAS ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR

Bomfim (2013, p. 29) afirma que a contabilidade estuda e avalia os patrimônios com o objetivo de gerar informações sobre sua composição e esclarecer os aspectos que levam às mutações, por isso é considerada uma ciência que auxilia seus usuários internos e externos na tomada de decisões sobre possíveis investimentos para a entidade.

Sobre o campo de atuação da contabilidade, Iudícibus (2010, p. 01) descreve:

A contabilidade, na qualidade de ciência social aplicada, com metodologia especialmente concebida para captar, registrar, acumular, resumir e interpretar os fenômenos que afetam as situações patrimoniais, financeiras e econômicas de qualquer ente, seja esta pessoa física, entidade de finalidades não lucrativas, empresa, seja mesmo pessoa de Direito Público, tais como Estado, Município, União, Autarquia etc., tem um campo de atuação muito amplo.

Á vista disso, as demonstrações contábeis fazem parte das informações financeiras divulgadas pela entidade. Seu principal objetivo é fornecer informações relacionadas à situação patrimonial e financeira, desempenho atual e eventuais mudanças nas posições finanças da entidade. Se no terceiro setor estes objetivos forem seguidos, as entidades terão maior transparência e, portanto, maior confiabilidade, ajudando a atrair novos colaboradores e recursos futuros. (NUNES, 2017).

Carneiro et al. (2011, p. 95) diz que “É importante que essas entidades tenham a preocupação em manter a transparência em suas atividades e em suas prestações de contas, a

fim de garantirem a idoneidade dos acordos e contratos.” Sendo assim, a transparência e a responsabilidade são valores fundamentais nesse contexto, garantindo a confiança e o engajamento dos *stakeholders*.

## 2.3 EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL

As demonstrações contábeis são essenciais nas entidades do terceiro setor, pois permite que as informações financeiras e contábeis sejam apresentadas de forma clara e transparente e para que os usuários possam compreender melhor os dados de uma respectiva entidade. A NBC TG 26 (R5) define que “as demonstrações contábeis são uma representação estruturada da posição patrimonial e financeira e do desempenho da entidade”. A evidenciação contábil também pode ser vista como um grande viabilizador da captação de recursos, pois por meio da transparência das informações contábeis, pode-se demonstrar aos seus defensores o efetivo cumprimento de sua missão. (GOLLO; SCHULZ; ROSA, 2014).

Rengel et al. (2012) ressaltam que as organizações do terceiro setor desenvolvem ações que são de interesse público. Diante disso, é importante ter transparência na gestão das atividades desenvolvidas, principalmente porque os recursos para seu custeamento são oriundos de subvenções, doações e contribuições de voluntários.

A contabilidade aplicável ao terceiro setor sofreu algumas mudanças nas regras, legislação e prestação de contas em relação a outras entidades. Considerando a importância de as informações atenderem às características e finalidades das entidades, o manual de procedimentos do terceiro setor publicado pelo CFC (2015) especifica as demonstrações contábeis exigidas para essas entidades, sendo elas: a) balanço patrimonial; b) demonstração do resultado do período; c) demonstração das mutações do patrimônio líquido; d) demonstração dos fluxos de caixa; e) notas explicativas. (ANDRADE et al., 2015, p. 189).

De acordo com a ITG 2002 (2015) para as entidades pertencentes ao terceiro setor, as demonstrações exigidas variam de acordo com o porte da entidade e suas atividades, podendo a mesma também abranger todas as demonstrações propostas pelo seu órgão competente e sempre fornecidas por um profissional da contabilidade, legalmente habilitado.

### 2.3.1 Balanço Patrimonial

Segundo Andrade et al. (2015, p. 189). “o balanço patrimonial representa uma demonstração de diversas naturezas que compõe a riqueza da entidade, por isso é dita

estática, e se refere ao estado patrimonial em determinado momento”. Ou seja o balanço patrimonial é uma das principais demonstrações contábeis e é considerado uma peça-chave para avaliar a situação financeira e patrimonial de uma entidade. Ele é elaborado de acordo com as normas contábeis e apresenta a posição financeira da entidade em uma determinada data, evidenciando os ativos, passivos e patrimônio líquido.

Para Andrade et al. (2015, p. 189-190) “os elementos diretamente relacionados com a mensuração da posição patrimonial e financeira são os ativos, os passivos e o patrimônio líquido”. Estes são definidos como segue:

- a) ativo é um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que fluam futuros benefícios econômicos para a entidade;
- b) passivo é uma obrigação presente da entidade, derivada de eventos passados, cuja liquidação se espera que resulte na saída de recursos da entidade capazes de gerar benefícios econômicos;
- c) patrimônio líquido é o interesse residual nos ativos da entidade depois de deduzidos todos os seus passivos. (ANDRADE et al., 2015, p.189-190).

Os ativos representam a aplicação dos recursos, as contas são organizadas em ordem decrescente de acordo com o grau de liquidez (aquilo que se converte em dinheiro mais rápido) dos bens e direitos da empresa, os passivos representam a origem dos recursos e as contas são organizadas em ordem decrescente de exigibilidade (conforme a data), representando a obrigação da companhia, ou seja, a dívida da entidade. (BASSO, 2011).

No balanço patrimonial os benefícios concedidos pelas entidades sem fins lucrativos sob a forma de gratificações devem ser reconhecidos de forma segregada, ressaltando-se aqueles que devem ser utilizados em prestações de contas nos órgãos governamentais. E também o valor do superávit ou déficit deve ser acrescentado ao patrimônio social. O superávit deve ser reconhecido em conta específica do patrimônio líquido. (ITG 2002 R1, 2015).

### **2.3.2 Demonstração do Resultado do Exercício – DRE**

Bomfim (2013, p. 34-35) afirma que outro elemento da contabilidade reconhecido pelo terceiro setor é a demonstração do resultado, normalmente como demonstração do superávit ou déficit do período, palavras que foram substituídas do lucro ou prejuízo. A organização deve apresentar todos os itens de receita e despesa reconhecidos no período através de duas demonstrações: resultado do período e resultado abrangente, lembrando que devem ser reconhecidas pelo regime de competência mensalmente.

Iudícibus, Marion e Faria (2009) descrevem a DRE como sendo a expressão máxima,

em conjunto com o balanço patrimonial, da evidenciação contábil emanada da aplicação criterioso dos procedimentos de escrituração e ajuste, tudo em conformidade com os princípios contábeis, prioritariamente a competência.

A NBC TG 26 (R5) - 2017 estabeleceu uma lista de itens que devem constar na DRE, obedecidas também as determinações legais e observando também a ITG 2002 (2015):

- (a) receitas;
- (b) custo dos produtos, das mercadorias ou dos serviços vendidos;
- (c) lucro bruto;
- (d) despesas com vendas, gerais, administrativas e outras despesas e receitas Operacionais;
- (e) parcela dos resultados de empresas investidas reconhecida por meio do método de equivalência patrimonial;
- (f) resultado antes das receitas e despesas financeiras;
- (g) despesas e receitas financeiras;
- (h) resultado antes dos tributos sobre o lucro;
- (i) despesa com tributos sobre o lucro;
- (j) resultado líquido das operações continuadas. (NBC TG 26 (R5)).

A ITG 2002 (2015) recorda que devem ser reconhecidas como receita no resultado as doações e subvenções recebidas para custeio. Segundo a mesma norma, as gratificações e o voluntariado recebidos necessitam ser evidenciados na demonstração de resultado, bem como evidenciadas nas notas explicativas.

Algumas demonstrações sofrem alterações nas suas nomenclaturas devido à finalidade não lucrativa. Nas demonstrações do resultado do período, as palavras lucro e prejuízo devem ser substituídas, respectivamente, por superávit e déficit e no balanço patrimonial a conta patrimônio líquido é denominada patrimônio social. (ITG 2002 R1, 2015).

### **2.3.3 Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL)**

Segundo Bomfim (2013) a demonstração das mutações do patrimônio líquido é um relatório financeiro que fornece informações abrangentes, a qual visa evidenciar toda movimentação das contas referentes ao patrimônio líquido, em um determinado exercício social. Caso não seja apresentado como componente da prestação de contas, alguns dados como perdas ou acréscimos não serão transmitidos. Conforme Andrade et al. (2015, p. 204) “essa demonstração contábil tem o propósito de apresentar as variações ocorridas no patrimônio líquido da entidade sem finalidade de lucros”.

De acordo com Bulgarim e colaboradores (2011, p. 27) a demonstração das mutações do patrimônio líquido reflete o resultado da entidade (superávit ou déficit) para um período

contábil; os itens de receita e despesa que são reconhecidos diretamente no patrimônio líquido no período; o efeito das mudanças de práticas contábeis.

Para Braga (2009, p. 102) “essa demonstração tem por objetivo facilitar a análise das modificações ocorridas nos componentes do patrimônio líquido, durante determinado período, geralmente o exercício social”.

Portanto, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido é uma demonstração que contém informações mais abrangentes, com o objetivo de evidenciar toda a movimentação das contas referentes ao patrimônio líquido em um determinado exercício social.

### 2.3.4 Notas Explicativas

As demonstrações contábeis das entidades abrangidas pela ITG 2002 R1 (2015) devem ser complementadas por notas explicativas. Conforme Bomfim (2013, p. 36) “outro importante relatório contábil que compõem as prestações de contas são as notas explicativas. Elas oferecem um detalhamento nos itens apresentados nas demonstrações com informações adicionais não contempladas anteriormente”.

De acordo com a ITG 2002 (2015), as notas explicativas são as partes de um relatório onde podem ser visualizadas informações sobre a entidade, suas atividades e transações. A ITG dispõe sobre os requisitos mínimos na apresentação das notas explicativas sendo eles:

- a) contexto operacional da entidade, incluindo a natureza social e econômica e os objetivos sociais;
- b) os critérios de apuração da receita e da despesa, especialmente com gratuidade, doação, subvenção, contribuição e aplicação dos recursos;
- c) relação dos tributos objeto de renúncia fiscal;
- d) as subvenções recebidas pela entidade, a aplicação dos recursos e as responsabilidades decorrentes dessas subvenções;
- e) os recursos de aplicação restrita e as responsabilidades decorrentes de tais recursos;
- f) os recursos sujeitos a restrição ou vinculação por parte do doador;
- g) eventos subsequentes à data do encerramento do exercício que tenham, ou possam vir a ter, efeito relevante sobre a situação financeira e os resultados futuros da entidade;
- h) as taxas de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações em longo prazo;
- i) informações sobre os seguros contratados;
- j) a entidade educacional de ensino superior deve evidenciar a adequação da receita com a despesa de pessoal, segundo parâmetros estabelecidos pela Lei das Diretrizes e Bases da Educação e sua regulamentação;
- k) os critérios e procedimentos do registro contábil de depreciação, amortização e exaustão do ativo imobilizado, devendo ser observado a obrigatoriedade do reconhecimento com base em estimativa de sua vida útil;
- l) segregação dos atendimentos com recursos próprios dos demais atendimentos realizados pela entidade;

- m) todas as gratuidades praticadas devem ser registradas de forma segregada, destacando aquelas que devem ser utilizadas na prestação de contas nos órgãos governamentais, apresentando dados quantitativos, ou seja, valores dos benefícios, número de atendidos, número de atendimentos, número de bolsistas com valores e percentuais representativos;
- n) a entidade deve demonstrar, comparativamente, o custo e o valor reconhecido quando este valor não cobrir os custos dos serviços prestados. (ITG 2002 – 2015).

Em suma, pode-se afirmar que as notas explicativas servem como uma ferramenta para esclarecer os dados das demonstrações contábeis, conforme Iudícibus et al. (2013) as notas explicativas são informações complementares que melhoram a qualidade das demonstrações contábeis, fazendo com que usuários externos também consigam compreender a situação da entidade. As notas explicativas devem demonstrar informações por meio estrito, tabelas e quadros, visando esclarecer dados das contas movimentadas, do contexto operacional da entidade, tornando-se as demonstrações contábeis mais claras e compreensíveis.

## 2.4 ACCOUNTABILITY E PRESTAÇÃO DE CONTAS

Nunes (2017) aponta que para a utilização de todas as demonstrações financeiras, conforme exigido pelas normas e regulamentos pertinentes, é necessária a divulgação de tais informações para que os usuários e interessados possam visualizar o conjunto de informações e lhes fornecer conhecimento e poder analisar a situação da entidade. Esse processo pode ser chamado de accountability, como mencionado por Bomfim (2013, p. 30) “a atuação da contabilidade é tão importante, pois viabiliza o prestar contas e por meio de demonstrativos, fornecem aos respectivos usuários informações sobre aplicação e distribuição dos recursos recebidos pela entidade”.

Prestar contas é algo que rodeia o ser humano a todo tempo, desde a infância até a fase adulta. Para o terceiro setor, torna-se um requisito importante, pois nesse nicho de atividade a confiança garante de alguma forma sua continuidade perante os beneficiários. Instituições que trabalham de forma transparente podem ajudar os doadores a entender melhor como suas contribuições estão progredindo. (BOMFIM, 2013, p. 30).

Assim é necessário o uso de procedimentos transparentes na relação dessas organizações do terceiro setor com a sociedade em geral, ficando claro a responsabilidade ou accountability, em uma concepção que, além da prestação de contas formal, legal, prevista nos contratos e convênios firmados por estas organizações com o setor público ou com o mercado, promova também o estabelecimento de relações transparentes, espontâneas, fruto

da postura ética e moral dos gestores destas organizações. (CARNEIRO; OLIVEIRA; TORRES, 2011, p. 91).

Para que haja harmonia entre a divulgação de resultados e a prestação de contas a accountability deve andar de mãos dadas com a prestação de contas, pois é uma forma de interação entre as partes interessadas e a sociedade. Conforme Bomfim (2013, p. 32) “para que uma prestação de contas ocorra satisfazendo as necessidades de seus usuários, os quais buscam informações, sejam elas econômicas, financeiras ou administrativas, é indispensável reunir dados ou elementos contábeis que demonstrem onde cada recurso foi aplicado”.

Bomfim (2013, p. 32-33), destaca que os elementos contábeis atestam a distribuição eficiente dos recursos recebidos, e das receitas e despesas que a entidade obteve durante um exercício. Para as organizações do terceiro setor, os elementos contábeis habitualmente requisitados em uma prestação de contas são: demonstrações contábeis, relatório de atividades, inventário patrimonial, informações bancárias, declaração de informações Econômico-Fiscais a Pessoa Jurídica, Relação Anual de Informações Sociais (RAIS), e Parecer do Conselho Fiscal.

Portanto, prestar contas com eficiência e transparência significa demonstrar à sociedade que a instituição conseguiu atingir o objetivo final para o qual foi criada e, em muitos casos, isso se tornou um desafio para qualquer organização. Como aqueles que comprometeram fundos para um determinado setor solicitarão um retorno de sua aplicação. Para entidades sem fins lucrativos, fica claro que quanto mais evidente forem as operações financeiras, mais legitimidade terá suas ações.

## 2.5 RELAÇÃO ENTRE PRESTAÇÃO DE CONTAS E A CONTRIBUIÇÃO DA CONTABILIDADE

As demonstrações financeiras são uma ferramenta importante para auxiliar os gestores na coleta de dados. A contabilidade destaca-se por auxiliar seus gestores na tomada de decisão, além de avaliar a situação patrimonial e assuntos no setor fiscal. Através de coleta de dados econômicos e mensuração destes, é possível chegar mais próximo da realidade e fornecer aos seus usuários relatórios confiáveis que irão compor a prestação de contas. (BOMFIM, 2013, p. 40).

Segundo Bomfim (2013, p. 40) “a prestação de contas está intimamente ligada com a contribuição que a contabilidade pode proporcionar, pois para que a primeira aconteça e retrate a real situação da entidade são necessários dados contábeis confiáveis expressando os

fatos econômicos e financeiros administrados”.

Os gestores precisam estar cientes dos eventos que ocorrem na organização, pois precisam verificar as informações apresentadas antes de executar qualquer plano. Para isso, a contabilidade é necessária, pois fornece aos usuários relatórios e demonstrações financeiras que contribuem para a continuidade da instituição.

De acordo com Bomfim (2013, p. 39) a contabilidade é importante para demonstrar a transparência de uma organização, pois evidencia as várias maneiras de recebimentos de recursos e sua aplicação. Dentre os objetivos da ciência contábil, destaca-se o de fornecer informações de forma padronizada e estruturada, além de oferecer aos seus usuários dados relevantes sobre a entidade. Para o terceiro setor é importante que as demonstrações contábeis estejam divulgadas nos sites, pois permite uma melhor visão de como estão sendo captadas as doações e fortalecendo a credibilidade da instituição.

De acordo com Marcovitch e outros (apud OLAK; NASCIMENTO, 2010, p. 21): Por cumprir funções do interesse público, espera-se que a organização do terceiro setor cultivem transparência, quanto ao seu portfolio de projeto, resultados obtidos e também os recursos alocados. O diagnóstico ex-ante e a avaliação ex-post constituem instrumentos determinantes para o êxito e o apoio a ser obtido em iniciativas futuras. Nesse sentido, a elaboração de relatórios de avaliação, e sua divulgação constituem um instrumento importante de comunicação com a sociedade.

Portanto, a contabilidade controla, analisa e demonstra o patrimônio de uma organização. Se nas entidades do terceiro setor esses objetivos forem seguidos os benefícios serão satisfatórios e as instituições terão maior transparência, facilitando a obtenção de recursos para a continuidade de suas atividades. Outro fator importante para a transparência e credibilidade das demonstrações financeiras é o parecer da auditoria. Acerca do principal objetivo da auditoria Attie (2010, p. 11) define que o objetivo da auditoria é a certificação da veracidade das demonstrações contábeis preparadas pelas entidades.

A Lei Complementar n.º. 155 de 27 de outubro 2016, alterou o inciso II do art. 3º da Lei Complementar n.º. 123 de 2006. Esta alteração aumenta o limite legal para a obrigatoriedade de auditoria em instituições, portadoras do CEBAS (Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social) conforme a Lei Complementar n.º. 187/2021. Somente as entidades com receita bruta anual superior a R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais) estarão obrigadas a submeter suas demonstrações financeiras a auditoria independente por órgão credenciado pelo Conselho Regional de Contabilidade.

O relatório de auditoria é a certificação independente acerca da autenticidade das

demonstrações contábeis de acordo com os princípios e as normas aplicadas à entidade auditada, divulgada juntamente com as demonstrações contábeis. Os auditores emitem uma opinião para informar aos usuários das demonstrações contábeis se a posição patrimonial e a posição financeira em uma determinada data estão adequadamente corretas. (IUDÍCIBUS et al., 2010).

## 2.6 DOAÇÕES, FINANCIADORES E CONTROLE INTERNO

Para que as organizações sem fins lucrativos sobrevivam, as mesmas necessitam de recursos para que possam continuar a operar de acordo com as suas atividades e propósitos. Assim, conforme Olak e Nascimento (2010) salientam que, a captação de recursos para entidades sem fins lucrativos distingue da captação de recursos para empresas. Nas empresas, o patrimônio é adquirido através do mercado de capitais e garantido por ações com o objetivo de permitir à empresa gerar lucros. Por outro lado, nas entidades estudadas, o patrimônio é constituído através de doações e subvenções, cujo doador, contribuinte ou subventor não visam auferir lucros econômicos, mas sim lucros sociais geralmente para terceiros e não para si próprio.

O controle interno desempenha um papel fundamental na relação entre as entidades do terceiro setor, os financiadores e as doações recebidas, permitindo que as entidades arrecadem informações precisas sobre o uso dos recursos recebidos. Segundo Lopes et al. (2012 p.28) “os controles internos devem ser entendidos como instrumentos que auxiliam a gestão a prever, organizar, coordenar e tomar decisões de forma que possibilite a devida aplicação dos recursos e evitem-se erros em sua gerência e fraudes quanto a sua destinação”.

Segundo Lopes et al. (2012) os controles internos referente ao terceiro setor devem ser executados de maneira ampla, podendo assim, produzir o maior número de informações confiáveis, além de ser um orientador para que consigam executar suas atividades conforme planejadas em seus projetos sociais. Os acordos de parceria firmados entre instituições sem fins lucrativos e empresas privadas ou com o poder público são celebrados em condições diferenciadas e têm como objetivo garantir a utilização dos recursos nas atividades propostas e tendo por limite os valores estimados no orçamento do projeto social financiado.

A contabilidade é responsável por mediar as transações financeiras, e tem sido utilizada como uma ferramenta de gestão, pois a partir das informações que ela fornece, são tomadas decisões e caminhos seguidos. Para se obter e manter as qualificações, como OSCIP ou Utilidade Pública, é necessário manter uma contabilidade regular e, dela, extrair dados

solicitados pelo Ministério da Justiça. Portanto, é importante compreender como a contabilidade influencia a administração dessas organizações. (OLIVEIRA, 2009, p. 16).

Percebe-se a importância que a contabilidade tem para o controle financeiro e patrimonial, e para a tomada de decisões administrativas. Sendo necessário manter-se atualizada e em regularidade com seus órgãos fiscalizadores. Contudo a administração das entidades deve manter conhecimento deste instrumento, para que haja harmonia entre administração e contabilidade.

## 2.7 IMUNIDADE E ISENÇÃO TRIBUTÁRIA

A Lei Complementar nº. 187/2021, trata da certificação das entidades beneficentes e do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS) no Brasil. Essa legislação estabelece os requisitos para que as instituições possam obter a imunidade tributária, ou seja, ficarem isentas de pagar determinados impostos.

O CEBAS é um certificado concedido pelo governo federal, que dá direito a isenções, contribuições sociais, convênios e parcerias com governos. As isenções para entidades do terceiro setor incluem cotas de contribuição previdenciária para empregadores, COFINS, CSLL, contribuições sociais por rendimento além do PIS na folha de pagamento, também é possível prever e importar bens e serviços do exterior. (BRASIL, 2021).

No que diz respeito às isenções fiscais, Paes (2014, p. 175) argumenta que esta é uma oportunidade para as entidades fazerem escolhas que garantam não apenas os direitos sociais mais básicos (saúde e educação), mas também segurança, liberdade, moradia e cultura. A Constituição Federal trata da imunidade tributária em seu artigo 150, descreve “sobre a proibição à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios de instituírem impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços das instituições sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da Lei”. (BRASIL, 1988).

As entidades abrangidas pelos dispositivos descritos anteriormente devem atender aos requisitos estabelecidos em lei para serem isentas de impostos federais, estaduais e municipais. A seção 14 do código tributário de 1966 afirma que eles não devem distribuir o excedente do ano como lucros ou dividendos, mas, em vez disso, dedicar recursos para manter as atividades principais conforme estipulado no estatuto, e registrar regularmente receitas e despesas. (BRASIL, 1966).

O artigo 14 do Código Tributário Nacional (CTN), que é a Lei 5.172/66, estabelece as condições para que as entidades do terceiro setor possa ser consideradas isentas de impostos,

Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas: I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; (Redação dada pela LCP nº. 104, de 2001) II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais; III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

As entidades do terceiro setor que gozam de imunidade ou isenção tributária não estão dispensadas de cumprir as obrigações acessórias impostas pela legislação tributária. Isso inclui a realização de retenções na fonte, quando aplicável, e o correto preenchimento e entrega das declarações e escriturações obrigatórias exigidas pelas autoridades fiscais. (CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, 1966).

Desta forma, verifica-se que essas instituições estão proibidas de distribuir seus patrimônios ou rendas a dirigentes, associados, mantenedores ou colaboradores. E a escrituração contábil deve ser realizada de forma regular, de acordo com as normas contábeis vigentes, evidenciando a correta aplicação dos recursos e o cumprimento das condições para gozo da imunidade tributária, devendo seus recursos estarem dentro do Brasil.

## 2.8 NORMAS CONTÁBEIS APLICÁVEIS AO TERCEIRO SETOR

Recursos são necessários para o desenvolvimento e continuidade de entidades sem fins lucrativos e atividades de primeiro e segundo setor. E, por ser pessoa jurídica, precisa proteger o patrimônio. Sobre essas questões, a contabilidade aparece como uma ferramenta indispensável para monitorar a gestão e garantir a transparência na origem e aplicação dos recursos. Quando a organização segue corretamente os princípios das normas contábeis, ela desperta o interesse de diversos usuários como, por exemplo: investidores, fornecedores, acionistas entre outros. (MARION, 2018).

Vale lembrar que a observância das normas e dos princípios contábeis é fundamental para o bom exercício da profissão. Essas normas estabelecem diretrizes em particular no que diz respeito à padronização dos procedimentos técnicos que serão executados.

### 2.8.1 Interpretação Técnica Geral (ITG) 2002 (R1) - Entidade sem Finalidade de Lucros

A Interpretação Técnica Geral ITG 2002, emitida pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) em 2015, é uma norma contábil específica aplicável às organizações do terceiro setor no Brasil. Essa norma estabelece os critérios e procedimentos contábeis para o reconhecimento das transações e variações patrimoniais, bem como a estruturação das

demonstrações contábeis e as informações mínimas que devem constar nas notas explicativas. Representadas no quadro 1 algumas informações quanto aos critérios mencionados:

**Quadro 1 - Critérios e Procedimentos do Reconhecimento Contábil das ESFL**

<b>Eventos</b>	<b>Critérios e Procedimentos</b>
Regime	As receitas e as despesas devem ser reconhecidas, respeitando o princípio da competência.
Doações e Subvenções	As doações e as subvenções recebidas para custeio e investimento devem ser reconhecidas no resultado, observando o disposto na NBC TG 07 - Subvenção e Assistência Governamentais.
Segregação	As receitas decorrentes de doação, contribuição, convenio, parceria, auxílio e subvenção por meio de convênios, editais, contratos, termos de parceria e outros investimentos, para aplicação específica mediante constituição, ou não, de fundos e as respectivas despesas devem ser registradas em contas próprias, inclusive as patrimoniais, segregadas das demais contas da entidade. Os registros contábeis devem ser segregados de forma que permitam a apuração das informações para prestação de contas exigidas por entidades governamentais, apostadores, reguladores e usuários em geral.
Gratuidade	Os benefícios concedidos pela entidade sem finalidade de lucros a título de gratuidade devem ser reconhecidos de forma segregada, destacando-se aqueles que devem ser utilizados em prestações de contas nos órgãos governamentais. 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: saúde, educação, assistência social e demais atividades. O benefício concedido como gratuidade por meio de prestação de serviços pode ser reconhecido pelo valor efetivamente praticado.
Provisões	A entidade sem finalidade de lucros deve constituir provisão em montante suficiente para cobrir as perdas esperadas sobre crédito a receber, com base em estimativa de seus prováveis valores a realização e baixar os valores prescritos, incobráveis e anistiados.
Superávit e Déficit	O valor do superávit ou déficit deve ser incorporado ao Patrimônio Social. O superávit ou parte de que tenha restrição para aplicação, deve ser reconhecido em conta específica do Patrimônio Líquido.
Trabalho Voluntário	O trabalho voluntário inclusive de membros integrantes dos órgãos da administração no exercício de suas funções, deve ser reconhecido pelo valor justo da prestação do serviço como se estivesse ocorrido o desembolso financeiro.
Redução do Valor Recuperável	Aplica-se aos ativos não monetários a Seção 27 da NBC TG 1000, que trata da redução ao valor recuperável de ativos e a NBC TG 01 quando aplicável.
Adoção ITG 2002 e NBC TG 1000	Na adoção inicial dessa Interpretação e da NBC TG 1000 ou das normas completas (IFRS completas), a entidade pode adotar os procedimentos do custo atribuído ( <i>deemed cost</i> ) de que trata a ITG 10.
Imunidade Tributária	Imunidades não se enquadram no conceito de subvenções previsto na NBC TG 07, portanto não devem ser reconhecidos como receita no resultado.

**Fonte:** CFC (2015).

A ITG 2002 (2015) tem como objetivo padronizar e harmonizar a contabilidade das entidades do terceiro setor, considerando suas características peculiares, como a ausência de finalidade lucrativa e a prevalência do interesse social em suas atividades. Ela aborda diversos temas, como o reconhecimento de receitas e despesas, o tratamento contábil de ativos, passivos e patrimônio líquido, a elaboração das demonstrações contábeis, entre outros.

Além disso, é importante observar a NBC TG 1000 (Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas às Pequenas e Médias Empresas), que estabelece a necessidade de

fornecer informações comparativas em pelo menos um período de relatório anterior. (CFC, 2019). Portanto, isso significa que, um relatório financeiro for emitido para o ano de 2022, as demonstrações financeiras devem apresentar as informações comparativas de 2021, colocando os valores lado a lado para permitir uma análise comparativa adequada.

Fica, portanto, clara a relevância da aplicação do ITG 2002 (2015) às organizações do terceiro setor. Caso não cumpram os requisitos estabelecidos na interpretação, as organizações podem deixar de usufruir de benefícios fiscais e o seu papel na sociedade pode tornar-se menor. Vale ressaltar também que essas organizações devem adotar outras normas contábeis em função de seu porte.

### **2.8.2 NBC TG 01 (R4) - Redução ao Valor Recuperável dos Ativos**

Conforme Stickney e Weil (2008, p. 407), a empresa, adquire ativos porque os mesmos trazem benefícios para a empresa. Portanto, assim, fica implícito que não é certo evidenciar ativos por um valor maior do que o valor dos benefícios que são capazes de proporcionar.

A NBC TG 01 (R4) é uma norma contábil brasileira que estabelece os procedimentos que as entidades devem aplicar para garantir que seus ativos sejam registrados por um valor que não exceda seu valor recuperável. O objetivo da norma é garantir que as entidades apresentem informações contábeis confiáveis e relevantes para seus usuários.

O valor recuperável de um ativo [...] é definido como o maior valor entre: (i) o valor líquido de venda do ativo; e (ii) o valor em uso desse ativo. O valor líquido de venda é o valor a ser obtido pela venda do ativo em uma transação em condições normais envolvendo partes conhecedoras e independentes, deduzido das despesas necessárias para que essa venda ocorra. Já o valor em uso [...] é o valor presente dos fluxos de caixa futuros estimados (benefícios econômicos futuros esperados do ativo). (IUDÍCIBUS et al., 2013, p. 289).

Conforme a NBC TG 01, quando o valor contábil de um ativo excede o seu valor recuperável pelo uso ou venda, significa que ele está registrado por um valor superior ao que ele é capaz de gerar de benefícios econômicos futuros para a entidade. Nesse caso, o ativo é considerado desvalorizado e deve ser reconhecido no resultado como uma perda por desvalorização. (CFC, 2017).

Para avaliar adequadamente um ativo, a redução ao valor recuperável deve ser feita ao final de cada exercício. Este processo é chamado de *impairment test*. O objetivo é mensurar o valor justo do ativo, mantendo a prudência nas informações evidenciadas pela contabilidade, pois se o valor registrado estiver inferior ao valor recuperável calculado, não ocorre

impairment, e conseqüentemente, não existem registros de perda a serem efetuados. (SOUZA et al., 2011).

### **2.8.3 NBC TG 03 (R3) - Demonstração dos Fluxos de Caixa**

A NBC TG 03 (R3) - 2016 trata da Demonstração dos Fluxos de Caixa, que é uma demonstração financeira que apresenta as entradas e saídas de caixa e seus equivalentes durante um período contábil. Essa demonstração é importante porque ajuda os usuários das informações financeiras a avaliar a capacidade da entidade de gerar caixa e equivalentes de caixa, bem como a época de sua ocorrência e o grau de certeza de sua geração.

O fluxo de caixa é uma ferramenta de gestão financeira destinada a projetar os valores das entradas e saídas de recursos financeiros em períodos futuros, indicando qual será o saldo final de caixa durante o período em análise. A Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC) possibilita a análise da capacidade financeira que a empresa possui para cumprir compromissos com terceiros, bem como a posição de liquidez e solvência financeira. (ASSAF NETO, 2012).

O objetivo principal da NBC TG 03 (R3) - 2016 é fornecer informações sobre as alterações históricas de caixa e equivalentes de caixa da entidade, por meio da Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC). Essa demonstração deve apresentar separadamente as atividades operacionais, de investimento e de financiamento da entidade.

Por meio da demonstração dos fluxos de caixa (DFC), a NBC TG 03 (R3) tem como objetivo apresentar as atividades da entidade relacionadas a financiamento, investimento e operacional. O seu objetivo central prende-se com a disponibilização de informação sobre as alterações históricas de caixa e equivalentes de caixa.

Existem dois métodos para elaboração da DFC: o método direto e o método indireto. Segundo Iudícibus et al. (2013, p. 659), no método direto, a DFC mostra as entradas e saídas brutas de dinheiro das atividades operacionais da empresa, ou seja, as transações que estão diretamente relacionadas com a principal atividade da empresa. Esse método é considerado mais preciso e detalhado, pois fornece informações específicas sobre as transações de caixa que ocorrem na empresa. Ao final, o saldo da DFC no método direto representa o volume líquido de caixa gerado ou consumido pelas operações durante um período.

Já no método indireto, a DFC começa com o lucro líquido da empresa e, a partir daí, faz ajustes para chegar ao fluxo de caixa proveniente das atividades operacionais. Esses ajustes são necessários porque o lucro líquido não representa necessariamente o fluxo de

caixa da empresa, já que algumas transações que afetam o lucro líquido não envolvem transações de caixa. O método indireto é mais simples de ser elaborado, mas pode não fornecer detalhes específicos sobre as transações de caixa que ocorrem na empresa. (IUDÍCIBUS et al., 2013).

#### **2.8.4 NBC TG 07 (R2) - Subvenção e Assistência Governamentais**

De acordo com a NBC TG 07 (R2) que trata das subvenções governamentais as quais são medidas tomadas pelo poder público com o objetivo de incentivar e promover o desenvolvimento econômico de uma determinada região ou setor da economia. Essas subvenções podem assumir diversas formas, como incentivos fiscais, subsídios, doações e prêmios, e são concedidas com o intuito de estimular a atividade econômica e a geração de empregos e renda. (CFC, 2017).

As subvenções governamentais devem ser vistas como um instrumento de fomento ao desenvolvimento da comunidade e do terceiro setor, que é composto por organizações sem fins lucrativos que desenvolvem atividades de interesse público. (FORMIGONI, 2008).

Conforme Souza (2008, p. 107):

É, pois, a partir de dificuldades no financiamento do Estado, quanto à manutenção da máquina pública e à garantia de políticas sociais, que o terceiro setor se fortalece, mediante a transferência de serviços públicos para as chamadas organizações privadas de interesse público. Prevalece o discurso de que o Estado não mais consegue, por si, atender às várias demandas dos segmentos populacionais vulneráveis frente aos processos excludentes do mercado competitivo.

Portanto, para entidades do terceiro setor, essas subvenções são cruciais para a continuidade de suas operações, pois são uma das principais fontes de recursos. Dessa forma, convém às entidades que façam a divulgação dos subsídios em notas explicativas. A NBC TG 07 (R2) que trata da subvenção governamental não poderá ser reconhecida antes que haja segurança de que ela seja recebida e de que a entidade cumprirá todas as condições dispostas. (CFC, 2017).

#### **2.8.5 NBC TG 25 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes**

A NBC TG 25 (R2) (2017) define provisões como passivos que são prováveis ou certos de serem exigidos, cujo valor pode ser estimado de forma confiável. Essas provisões são reconhecidas no balanço patrimonial e mensuradas pelo valor presente dos gastos necessários para desfazer a obrigação existente na data do balanço patrimonial.

Já os passivos contingentes são obrigações que podem surgir de eventos passados, mas cuja existência e valor exato são incertos e só podem ser reconhecidos por eventos futuros que não estão sob o controle da entidade. Estes passivos contingentes não são reconhecidos em balanço, mas divulgados nas notas, exceto se a sua ocorrência for remota. (CFC, 2017).

Ativos contingentes são ativos que podem surgir como resultado de eventos passados, mas cuja existência e valor exato são incertos e só podem ser confirmados por eventos futuros que não estão sob o controle da entidade. Esses ativos contingentes não são reconhecidos no balanço, mas são divulgados nas notas, a menos que sejam altamente improváveis. (CFC, 2017).

No que diz respeito às provisões, passivos e ativos contingentes, Iudícibus et al. (2013, p. 400) descrevem que todas as obrigações, custos e riscos conhecidos e calculáveis devem ser contabilizados, mesmo que não haja data fixa de pagamento ou expressão exata do valor.

#### **2.8.6 NBC TG 27 (R4) - Ativo Imobilizado**

O objetivo da NBC TG 27 (2017) é estabelecer a contabilização do ativo imobilizado para que os usuários das demonstrações possam identificar informações sobre o investimento de uma entidade e quaisquer mudanças em seu ativo imobilizado.

Conforme Perez Junior e Begalli (2015, p. 102), “o subgrupo do imobilizado é composto dos direitos de propriedade de bens corpóreos que tenham por objeto a manutenção das atividades da empresa ou que sejam exercidos com essa finalidade”. Portanto, assim são os bens e direitos que estejam de acordo com os requisitos: corpóreos; com intenção de permanência; de propriedade ou controle da entidade; com vida útil longa; utilizado na atividade da empresa; e que gerará benefício futuro.

De acordo com a NBC TG 27 (2017), os pontos mais principais que devem ser considerados no tratamento contábil do ativo imobilizado são o seu reconhecimento, determinação do valor contábil, valor de depreciação e valor de perda por desvalorização. A sua classificação contabilística deve ser efetuada no ativo não circulante, inicialmente ao custo, de forma a cumprir os princípios contabilísticos baseados nos custos.

Iudícibus et al. (2013, p. 276) indicam que o ativo imobilizado passível de reconhecimento seria mensurado pelo custo, que inclui a soma dos valores incorridos pela entidade para colocar o ativo em condição de uso. O valor inicial do ativo imobilizado será

influenciado por sua vida útil, pelo desgaste do uso e pela exploração ou desvalorização, que deve ser registrado em conta redutora.

A depreciação é conceituada como a diminuição do valor do imobilizado pelo desgaste ou perda de utilidade por uso, obsolescência ou ação da natureza. Segundo Almeida et al. (2017, p. 4) a depreciação constata o disposto pela Lei nº. 6.404/76 (Lei das S.A., alterada pela Lei nº. 11.638/07 e pela MP nº. 449/08), que especifica que “o valor depreciável de um ativo é determinado após a dedução de seu valor residual. Na prática, o valor residual de um ativo frequentemente não é significativo e por isso imaterial para o cálculo do valor depreciável”.

Existem muitas maneiras de calcular a depreciação. É de competência do administrador da entidade verificar qual será o método mais apropriado, levando em conta as finalidades da utilização da depreciação dos bens da entidade. (ALMEIDA et al., 2017).

### 3 METODO DE PESQUISA

A pesquisa envolve diversas variáveis que devem ser consideradas para a obtenção de resultados específicos, seguros e satisfatórios que contemplem a questão objeto do estudo. Antes de iniciar um estudo, os pesquisadores devem categorizá-lo para orientar o processo e alcançar um melhor entendimento.

Para Fachin (2017, p. 27), a metodologia pode ser interpretada como uma ferramenta de conhecimento que auxilia os pesquisadores no planejamento de seus estudos. O método ajuda a formular hipóteses, coordenar investigações, conduzir experimentos e interpretar resultados.

Considerando-se isso, nesta pesquisa será abordado: o delineamento da pesquisa; os procedimentos e técnicas de coleta de dados; e a análise e interpretação destes dados.

#### 3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA

Deste estudo, buscou-se ampliar o entendimento e conhecimento sobre o terceiro setor, por meio de uma pesquisa sobre a divulgação das demonstrações contábeis e financeiras das APAEs - Associação dos Pais e Amigos Excepcionais do Rio Grande do Sul, levando em consideração o grau de aplicação da legislação pertinente e as normas contábeis.

Descrever é identificar, relatar, comparar, analisar, registrar e interpretar dados sem a intervenção do pesquisador. O objetivo da pesquisa descritiva é apontar as características de uma população. (BEUREN, 2006). Portanto, esta pesquisa é descritiva, pois analisará as demonstrações contábeis e financeiras apresentadas pelas instituições estudadas, sem possuir a interferência do pesquisador.

Koche (2003, p. 124) enfatiza correlações sem manipular variáveis porque a pesquisa descritiva “estuda a relação entre duas ou mais variáveis de um determinado fenômeno sem manipular as variáveis”. Quanto à natureza, o estudo pode ser classificado como pesquisa diagnóstica. Esse tipo de pesquisa procura explorar contextos organizacionais para levantar e definir perguntas a serem coletadas e analisadas. (ROESCH, 1999).

Quanto à abordagem a pesquisa será quantitativa, pois de acordo com Diehl e Tatim (2006, p. 83), esta análise é feita quando é preciso submeter os dados coletados a uma análise estatística, ou seja, verificar os percentuais, as repetições de informações e realizar o cruzamento delas.

Através de um checklist, será feita a identificação dos processos, registros e contas

contábeis, notas explicativas e demais itens pertinentes conforme a fundamentação teórica deste estudo. Após, será feita a verificação se as demonstrações contábeis apresentadas pelas entidades preenchem os itens normativos constantes no conteúdo do checklist.

### 3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA

Para Diehl e Tatim (2004, p.64) a “população é um conjunto de elementos passíveis de serem mensurados com respeito às variáveis que se pretende levantar”. Com isso compreende-se que a população pode ser entendida como pessoas, empresas, um conjunto de elementos que determinam a população pesquisada.

De acordo com Marconi e Lakatos (2008 p. 27) “população é um conjunto de seres animados ou inanimados que apresentam uma característica em comum”. Na pesquisa em questão o que define a população pesquisada são as APAES do estado do Rio Grande do Sul.

A população deste estudo são as demonstrações contábeis das 206 APAEs, do estado do Rio Grande Do Sul, entidades sem fins lucrativos, obtidos nos sites das próprias entidades. Verificou-se que das 206 (duzentas e seis) APAEs do Estado, somente 40 (quarenta) divulgaram suas Demonstrações Contábeis conforme relatório anexo. Estas quarenta APAE’s representam apenas 19% das instituições do estado.

### 3.3 PLANO DE COLETA DE DADOS

Para a elaboração da pesquisa, foram utilizadas fontes primárias e secundárias. Foi realizada uma revisão bibliográfica da literatura contábil e do terceiro setor e analisado o conteúdo dos documentos contábeis e financeiros para a obtenção de conclusões.

A análise do conteúdo das demonstrações contábeis configura a pesquisa como documental, uma vez que abordagem documental na análise das demonstrações contábeis refere-se ao uso de materiais contábeis e financeiros disponíveis, como relatórios financeiros, balanços patrimoniais, demonstrações de resultado, entre outros. Esses documentos são considerados fontes primárias de informações contábeis e são analisados em sua forma original, sem qualquer tratamento analítico prévio. (DIEHL; TATIM, 2006).

A pesquisa é documental e a pesquisa bibliográfica são semelhantes no sentido de que ambas fazem uso de dados que já existem. A diferença fundamental entre elas está na natureza das fontes utilizadas. A pesquisa bibliográfica é baseada em materiais elaborados por autores com propósito específico, como livros, artigos científicos, teses, dissertações e

outros tipos de publicações acadêmicas, enquanto a pesquisa documental utiliza documentos com finalidades diversas, esses documentos podem incluir relatórios, registros, correspondências, contratos, dados contábeis, documentos históricos, entre outros. (GIL, 2010).

Os dados coletados das demonstrações contábeis foram analisados, confrontando as informações divulgadas, verificando o cumprimento dos requisitos descritos na ITG 2002 (R1) e na Lei n°. 187/2021.

### 3.4 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DE DADOS

A organização dos dados coletados é fundamental para que possam ser adequadamente interpretados. Independentemente do tipo de pesquisa e do material coletado, a análise dos dados será ajustada de acordo com as características específicas da pesquisa. (DIEHL; TATIM, 2006).

Este estudo é analisado por meio do conteúdo e pode ser usado para pesquisas qualitativas e quantitativas. Beuren (2006, p. 137-138) destaca que na análise de conteúdo, após a coleta de dados, é preciso selecionar as partes que são relevantes para a questão de pesquisa e buscar entender melhor o contexto, filtrando o conteúdo mais importante. Além disso, neste estudo também é necessário analisar quantitativamente os dados. De acordo com Diehl e Tatim (2006, p. 83), esta análise é efetuada quando é necessário submeter os dados recolhidos a análises estatísticas, ou seja, verificação de percentagens, duplicação de informação e cruzamentos.

Através de um checklist, foi feita a identificação e análise das demonstrações contábeis, notas explicativas e demais itens pertinentes conforme o estudo. As demonstrações serão analisadas de acordo com as normas contábeis e legislação pertinente, descritas na fundamentação teórica deste trabalho, verificando se as demonstrações contábeis preenchem os itens normativos de acordo com a ITG 2002.

## 4 APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS

Neste capítulo, serão apresentadas soluções para os problemas e imprecisões identificados durante a análise das demonstrações contábeis das entidades do terceiro setor estudadas.

### 4.1 AS APAES E O TERCEIRO SETOR

A Federação das APAEs do Estado do Rio Grande do Sul (FEAPAES-RS) foi fundada em 1993 e atua há 29 anos no assessoramento às APAEs do Estado e em defesa das pessoas com deficiência intelectual e múltipla. Entidade beneficente, sem fins lucrativos, a Federação promove capacitações, cursos e desenvolve projetos que beneficiam atualmente as 206 APAEs do Estado, organizações que juntas atendem mais de 60 mil pessoas diretamente. (FEAPAES RS).

A Federação das APAEs do Estado é uma entidade beneficente de assistência social, de assessoramento, de defesa e garantia de direitos, focando no fortalecimento do movimento social da pessoa com deficiência, defesa, promoção da cidadania, formação e capacitação de lideranças, efetivação e construção de novos direitos, enfrentamento das desigualdades sociais, articulação com órgãos públicos de defesa de direitos dirigidos ao público da política de assistência social, nas áreas de saúde, educação, cultura, esporte, formação do trabalho, estudo e pesquisa, sem fins lucrativos e de fins não econômicos, com duração indeterminada. (FEAPAES RS).

Conforme o Estatuto da Federação das APAEs dos Estados, Art. 8º - são fins e objetivos a promoção de atividades e finalidades de relevância pública e social, principalmente:

- I. Prestar serviços ou realizar ações assistenciais de forma gratuita, permanente e continuada aos usuários da assistência social a quem deles necessitar sem qualquer discriminação de forma planejada, diária e sistemática, não se restringindo apenas à distribuição de bens, benefícios e a encaminhamentos;
- II. Produzir, reunir e divulgar informações e experiências sobre assuntos referentes à pessoa com deficiência incentivando a publicação de trabalhos e obras especializadas;
- III. Articular, em conjunto com os poderes públicos e entidades privadas e políticas que assegurem o pleno exercício dos direitos da pessoa com deficiência;
- IV. Apoiar e estimular o desenvolvimento das entidades filiadas exercendo sua representatividade junto as entidades privadas e aos órgãos públicos.
- V. Divulgar e compilar as normas legais relativas á pessoa com deficiência, provocando a ação dos órgãos competentes no sentido de aperfeiçoamento e cumprimento da legislação.

É importante ressaltar que não foi localizado no site da federação das APAEs suas demonstrações contábeis, sendo que também este site, poderia ser um canal de apresentação das demonstrações contábeis de todas as entidades filiadas. E também verificou-se que o Estado conta com 206 APAEs, sendo que destas apenas 40 APAEs possuem as suas demonstrações contábeis divulgadas nos sites. Para a realização desta pesquisa, obteve-se as demonstrações contábeis de 40 (quarenta) APAEs.

## 4.2 AVALIAÇÃO DA APLICAÇÃO DAS PRÁTICAS CONTÁBEIS

Foi realizada a avaliação do nível de aplicação das práticas contábeis nas demonstrações contábeis das entidades sem finalidades de lucros que fazem parte deste estudo.

### 4.2.1 Demonstrações Contábeis

Conforme a ITG 2002 (2015), as entidades sem fins de lucros devem elaborar, além do balanço patrimonial (BP) e da demonstração dos resultados do período (DR): a demonstração das mutações do patrimônio líquido (DMPL), demonstração dos fluxos de caixa (DFC), demonstração do valor adicionado (DVA) e notas explicativas. Na tabela 1, estão apresentadas as demonstrações contábeis que foram elaboradas pela contabilidade das entidades em análise.

**Tabela 1 - Demonstrações Contábeis apresentadas**

Demonstrações contábeis	Porcentagem de apresentação nas entidades
Balanço patrimonial	100%
Demonstração de resultado do período	95%
Demonstração das mutações do patrimônio líquido	48%
Demonstração dos fluxos de caixa	50%
Demonstração do valor adicionado	5%
Notas explicativas	80%

**Fonte:** Dados da Pesquisa (2023).

Todas as entidades analisadas apresentaram o balanço patrimonial, ou seja, (100%). Na demonstração de resultado (95%) apresentaram a demonstração. Aponta-se o fato de que algumas das entidades (27,5%) não apresentaram o balanço ou DR de forma comparativa - ou seja, com os valores de ambos exercícios (2021 e 2022) estruturados lado a lado. E também na demonstração de resultado (67,5%) constam com a nomenclatura incorreta, sendo

classificados como demonstração do resultado do exercício e (25%) apresentou a nomenclatura antiga demonstração do superávit e déficit do exercício, também não contendo a classificação correta do nome que é demonstração do resultado do período.

Uma parcela das entidades estudadas, porém, não fez a elaboração do restante das demonstrações contábeis da seguinte forma: (52%) das entidades estudadas não fizeram a elaboração e apresentação da DMPL; (50%) não apresentaram a DFC; (95%) não apresentaram a DVA; e (20%) não apresentaram as notas explicativas. Lembra-se que as notas explicativas são, na verdade, parte das demonstrações contábeis e nelas verificam-se informações sobre a entidade e suas atividades, práticas contábeis adotadas que não puderam ser evidenciadas claramente nas demais demonstrações contábeis.

Salienta-se, ainda, que as demonstrações expostas são todas obrigatórias para as organizações do terceiro setor. A contabilidade regular é indispensável para que o gerenciamento da entidade seja acompanhado e a transparência possa ser assegurada na origem e na utilização dos recursos. As entidades que deixam de apresentar demonstrações que são obrigatórias podem perder direito aos benefícios fiscais, desencorajando assim os doadores e dificultando suas atividades no geral. Em relação a este item o nível de atendimento foi de (63%).

A seguir, foi analisado as contas patrimoniais incluídas nas demonstrações das entidades estudadas e sua estruturação dentro do balanço patrimonial, considerando a nomenclatura prevista para entidades sem fins lucrativos. Os dados coletados foram expostos na tabela 2.

**Tabela 2 - Estruturação e Apresentação das Contas Patrimoniais**

Aspectos de estruturação e apresentação	Porcentagem de apresentação nas entidades
Ativo dividido em circulante e não circulante	100%
Passivo dividido em circulante e não circulante	100%
Uso do patrimônio social em vez do patrimônio líquido	85%
Uso do superávit/déficit em vez do lucro/prejuízo	88%

**Fonte:** Dados da Pesquisa (2023).

Com base nos dados coletados e apresentados na tabela 2, foi verificado que aconteceu o pleno atendimento (100%) referente às modificações trazidas pela Lei nº. 11.638/07 e MP nº. 449/08 - convertida na Lei nº. 11.941/09 - nas práticas contábeis das entidades analisadas. Todos os ativos e passivos estavam subdivididos em circulante e não circulante, em concordância com a legislação.

Como fundamentado, certas terminologias das contas são alteradas para entidades do

terceiro setor: o resultado do período deve ser denominado não “lucro” e “prejuízo” e sim *superávit e déficit*. Analisadas as demonstrações, (85%) das entidades analisadas utilizaram o termo “patrimônio social”, duas entidades (5%) ainda utilizaram o termo “capital social”, e vale ainda ressaltar que quatro entidades (10%) não apresentaram no balanço patrimonial a conta do patrimônio social. Cinco entidades (12%) usaram os termos “resultado líquido” ou “lucro líquido do exercício” e “prejuízo líquido do exercício” em suas demonstrações de resultado. Em relação a este item o nível de atendimento foi de (94%).

Após retirada de dados das suas respectivas demonstrações contábeis, estão expressas na tabela 3 outras características pertinentes às organizações que fazem parte do estudo desta pesquisa.

**Tabela 3 - Características Gerais**

<b>1. Divulgação das demonstrações contábeis</b>	<b>% apresentação nas entidades</b>
a) <i>Site</i> institucional	19%
b) Não divulgou/sem dados	81%
<b>Receitas anuais</b>	
a) 0 a 400.000 reais	11%
b) 400.001 a 1 milhão de reais	23%
c) 1 milhão a 4,8 milhões de reais	63%
d) Superior a 4,8 milhões de reais	3%
<b>. Demonstrações auditadas</b>	0%

**Fonte:** Dados da Pesquisa (2023).

Para assegurar a transparência e a ética com a comunidade, convém a todas as entidades que divulguem suas demonstrações contábeis publicamente. O CFC inclusive aconselha a publicação destas nos respectivos sites institucionais. Dito isto, apenas (19%) das entidades em análise divulgaram as demonstrações contábeis nos respectivos sites e 81% delas não divulgaram.

É importante ressaltar que algumas, apesar de terem divulgado em seus sites institucionais, deixaram a desejar em alguns aspectos. Exemplo disso é a ausência da apresentação de algumas das demonstrações de forma comparativa, ou seja, com os dois exercícios em análise lado a lado, exigência disposta pela NBC TG Estrutura Conceitual. A norma exige que, para ajudar os usuários contábeis a identificar e avaliar mudanças e tendências nas entidades, as informações contidas nas demonstrações sejam apresentadas de forma comparativa. (CFC, 2019).

Os bens que as entidades do terceiro setor possuem são de uso coletivo e de posse de

todos os beneficiários dos serviços prestados por elas - por conta disto, é importante saber qual a volumetria de recursos que são movimentados na entidade. Ao levantar dados quanto às receitas auferidas nos exercícios de 2021 e 2022, foi possível perceber que boa parte das entidades estudadas têm uma movimentação significativa dos recursos. (34%) das entidades auferem receitas inferiores a R\$ 1 milhão; (63%) auferem receitas entre R\$ 1 milhão e R\$ 4,8 milhões; e (3%) possuem movimentação superior a R\$ 4,8 milhões.

As entidades que auferem receitas acima de R\$ 4,8 milhões são obrigadas legalmente a serem auditadas, segundo a Lei Complementar nº. 187/2021. Seguindo a linha de pensamento de que a transparência é imprescindível quando se trata das organizações sem fins lucrativos por conta de possuírem bens de uso coletivo e de posse dos beneficiários dos serviços prestados, relembra-se a importância da auditoria contábil. Durante a pesquisa, constatou-se que nenhuma das entidades estudadas submetem suas demonstrações contábeis à auditoria contábil, sendo que (3%) estaria obrigada à auditoria contábil.

Em relação a este item o nível de atendimento de divulgação das demonstrações contábeis e relatório de auditoria, obteve-se apenas o índice de (28%).

#### 4.2.2 Avaliação das Transações e Variações Patrimoniais

Após extração de dados das demonstrações contábeis das entidades analisadas, apresenta-se na tabela 4 a avaliação em relação à estrutura das demonstrações e a aplicação das práticas contábeis aplicáveis:

**Tabela 4 - Avaliação das Transações e Variações Patrimoniais**

Aspectos avaliados	% apresentação nas entidades
Regime contábil	75%
Doações e subvenções	63%
Avaliação ao valor justo do imobilizado	8%
Vida útil efetiva do imobilizado	13%
Teste de recuperabilidade de ativos	3%
Constituição para provisões	5%
Segregação contábil das atividades	83%
Registro do trabalho voluntário	5%

**Fonte:** Dados da Pesquisa (2023).

**a) Regime contábil:** as receitas e as despesas devem ser reconhecidas cumprindo o princípio da competência. O regime contábil adotado no reconhecimento de receitas e despesas respeitou o princípio da competência em (75%) das instituições analisadas,

conforme descrito em suas notas explicativas, porém (5%) utilizou o regime de caixa e (20%) não divulgou notas explicativas contendo as informações.

**b) Doações e subvenções:** as entidades recebem doações e subvenções para execução de projetos ou para que possam arcar com o custo de seus atendimentos. A norma que estabelece os procedimentos a serem desempenhados para o correto registro e reconhecimento das doações e subvenções é a NBC TG 07. Observou-se a correta aplicação da norma em (63%) das entidades analisadas. As imunidades não são consideradas contribuições de assistência governamental, desta forma não é permitido o reconhecimento como receita no resultado os valores que a entidade deixou de pagar com a imunidade.

**c) Avaliação ao valor justo do imobilizado:** verificou-se que (8%) das entidades descrevem em notas explicativas que realizaram a avaliação ao valor justo do ativo imobilizado, segundo dispõe a NBC TG 27 e (72%) ou não realizaram ou o dado não ficou bem evidenciado em suas respectivas notas explicativas e (20%) não é possível determinar se foi atendido.

**d) Vida útil efetiva do imobilizado:** o cálculo da depreciação do ativo imobilizado deve ser feito com base na vida útil efetiva dos bens, que é auferida por meio da elaboração de laudos. Constam nas notas explicativas de apenas (13%) das entidades analisadas as taxas de depreciação e a vida útil dos bens do ativo imobilizado, ou seja, (87%) das entidades não atenderam ou não divulgaram se atenderam a esta determinação da NBC TG 27, visto que depreciam seus bens através das taxas fiscais.

**e) Teste de recuperabilidade de ativos:** a fim de garantir o registro contábil dos ativos por um valor que não exceda o valor de recuperação, cabe à entidade testar os ativos anualmente e reconhecer perdas por desvalorização quando o valor contábil ficar superior ao valor recuperável. Ao verificar a aplicação da NBC TG 01 nas entidades analisadas, constatou-se que apenas (3%) testaram seus ativos, o restante não evidenciaram esta informação em suas notas explicativas.

**f) Constituição para provisões:** a entidade do terceiro setor deve constituir provisão em valor suficiente para cobrir as perdas esperadas sobre créditos a receber. Provisões são fundamentais para evitar a distorção do resultado da entidade e situação patrimonial. Ao analisar as demonstrações contábeis, ficou explícito que apenas (5%) das instituições analisadas constituíram provisões para perdas.

**g) Segregação contábil das atividades:** as entidades do terceiro setor podem prestar seus serviços nas áreas de saúde, educação e assistência social. Quando a entidade desenvolve mais de uma das atividades citadas - ou seja, for mista - precisa segregar suas

receitas e despesas conforme área de atuação, de forma que permitam a apuração das informações para prestação de contas exigidas por entidades governamentais, reguladores, apostadores e usuários em geral. Constatou-se que (83%) das entidades pesquisadas fazem a segregação.

**h) Registro do trabalho voluntário:** conforme a ITG 2002 (2015), as entidades sem finalidade de lucros devem reconhecer a prestação do serviço não remunerado do voluntariado por valor justo, como se houvesse o efetivo desembolso financeiro. Analisadas as notas explicativas a DRE, este registro ficou evidenciada em apenas (5%) delas.

Após a recolha dos dados, constatou-se que as entidades do terceiro setor analisadas atenderam a um total de (32%) dos requisitos dispostos neste tópico quanto à estrutura das demonstrações contábeis e quanto à aplicação das práticas contábeis aplicáveis para a avaliação das transações e variações patrimoniais.

#### 4.2.3 Notas Explicativas

As demonstrações contábeis das entidades abrangidas pela ITG 2002 R1 (2015) devem ser acompanhadas por notas explicativas. Com base nas informações mínimas requisitadas pela interpretação, avaliou-se a porcentagem de apresentação desses requisitos nas notas explicativas das entidades analisadas.

Excluíram-se desta análise as entidades que, conforme item 4.2.1, não apresentaram as notas explicativas juntamente com as demais demonstrações contábeis. Os dados constam na tabela 5.

**Tabela 5 - Divulgação das Informações nas Notas Explicativas**

Aspectos avaliados	Frequência relativa
Contexto operacional	73%
Critérios de apuração da receita e da despesa	80%
Relação dos tributos objeto de renúncia fiscal	63%
Subvenções recebidas pela entidade e sua aplicação	63%
Recursos de aplicação restrita	30%
Recursos sujeitos a restrição ou vinculação	30%
Eventos subsequentes à data das demonstrações	5%
Taxas de juros, datas de vencimento e garantias em obrigações de longo prazo	3%
Seguros contratados	29%
Depreciação, amortização e exaustão do ativo imobilizado	48%
Segregação das gratuidades praticadas	40%

**Fonte:** Dados da Pesquisa (2023).

Conforme a tabela 5 verifica-se o nível de divulgação das informações no restante das notas explicativas que está disposto nos itens que seguem, segregado por cada aspecto analisado:

**a) Contexto operacional:** as entidades devem apresentar nota explicativa descrevendo o contexto operacional da entidade, incluindo a natureza social e econômica e os objetivos sociais. Após análise, verificou-se que (73%) das entidades analisadas divulgaram seu contexto operacional, natureza social e econômica e os objetos sociais.

**b) Critérios de apuração da receita e da despesa:** os critérios de apuração da receita e da despesa devem ser divulgados, principalmente quando há gratuidade, doação, contribuição e aplicação de recursos. Esse aspecto é identificado em (80%) das entidades que apresentaram a nota explicativa da forma correta.

**c) Relação dos tributos objeto de renúncia fiscal:** as entidades devem evidenciar a renúncia fiscal relacionada com sua atividade como se a obrigação devida fosse. Após análise, ficou explícito que (63%) das instituições reconheceram seus tributos objeto de renúncia fiscal em nota explicativa.

**d) Subvenções recebidas pela entidade e sua aplicação:** em nota explicativa, também devem ficar evidenciadas todas as subvenções recebidas pela entidade, a aplicação dos recursos e as responsabilidades decorrentes. Neste item, (63%) das entidades estudadas divulgaram esta informação.

**e) Recursos de aplicação restrita:** uma parcela dos recursos doados para as entidades pode possuir restrições no que se refere à sua aplicação; a entidade deve reconhecer os recursos conforme os aplica nas atividades, descrevendo-os em nota explicativa juntamente com as responsabilidades decorrentes destes recursos. Segundo os dados da pesquisa, verificou-se que (30%) das entidades fizeram esta evidenciação em nota explicativa.

**f) Recursos sujeitos a restrição ou vinculação:** todos os recursos e benefícios que a entidade recebe a título de doações e subvenções necessitam ser evidenciados de forma que seja possível a identificação daqueles que são recebidos de órgãos governamentais. Apenas (30%) das entidades abordaram sobre estes recursos.

**g) Eventos subsequentes à data das demonstrações:** a entidade sem finalidade de lucros deve evidenciar eventos subsequentes à data do encerramento do exercício que tenham, ou possam a vir ter, efeito relevante sobre a situação financeira e os resultados futuros da entidade. Em caso de não haver os referenciados eventos, convém ressaltar em nota explicativa que não possui ou desconhece eventos subsequentes. Após análise dos

dados, somente (5%) elaborou nota explicativa para dispor quanto aos eventos subsequentes relevantes.

**h) Taxas de juros, datas de vencimento e garantias em obrigações de longo prazo:** explicitou-se, com a coleta de dados, que (3%) das instituições em estudo fizeram a evidenciação das taxas de juros, garantias de obrigações em longo prazo e datas de vencimento nas notas explicativas, sendo que (7,5%) apresentou no balanço. Convém ressaltar que alguns estatutos proíbem a tomada empréstimos de curto e longo prazo, como forma de proteção ao patrimônio.

**i) Seguros contratados:** é conveniente que as entidades façam a contratação de seguros a fim de proteger seu patrimônio, logo, devem evidenciar informações quanto aos seguros contratados em nota explicativa. As informações sobre seguros contratados tiveram uma frequência de (29%) de divulgação nas entidades analisadas.

**j) Depreciação, amortização e exaustão do ativo imobilizado:** a depreciação do imobilizado deve ocorrer conforme a NBC TG 27, que trata sobre o reconhecimento, depreciação, valores contábeis, e perdas por desvalorização. Deve ser observada a obrigatoriedade do reconhecimento com base em estimativa da vida útil do ativo. A entidade ainda deve demonstrar os valores em nota explicativa específica, conforme a ITG 2002. Após o levantamento dos dados, verificou-se que (48%) das entidades fazem a evidenciação correta.

**k) Segregação das gratuidades praticadas:** todas as gratuidades que forem praticadas pelas instituições sem fins lucrativos no exercício precisam ser registradas de maneira segregada, ou seja, que fique evidente quais as que devem ser utilizadas em prestação de contas a órgãos governamentais. Ainda, devem ser apresentados dados quantitativos, como valores dos benefícios, número de pessoas atendidas, percentuais representativos etc. Dentre as entidades pesquisadas, (40%) reconhecem os serviços prestados de forma gratuita pelo valor praticado. Esta também é uma das principais exigências dispostas pela Lei Complementar nº. 187/2021.

Ressalta-se que, após o levantamento e análise dos dados, as entidades sem finalidade de lucro estudadas cumpriram um total de (42%) dos requisitos dispostos pela ITG 2002 referentes à divulgação de informações em notas explicativas. Identifica-se, ainda, que certas entidades analisadas não atendem a algumas das exigências mais específicas aplicáveis ao terceiro setor. Isto pode ameaçá-las à perda do certificado de CEBAS e inviabilização de suas atividades.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Por meio desta pesquisa, foi possível agregar conhecimento pertinente ao terceiro setor, considerando sua esfera conceitual e contábil. Ao verificar as exigências dispostas pela ITG 2002 (2015), quanto à contabilidade e demonstrações contábeis das entidades do terceiro setor selecionadas, foi possível observar também a qualidade da escrituração contábil para este tipo de entidade das APAEs do Rio Grande do Sul.

O objetivo geral desta pesquisa foi determinar o nível de aplicação das normas contábeis e legislação vigente nas demonstrações contábeis das APAEs - Associação de Pais e Amigos dos Excepcionais do Rio Grande do Sul, nos anos de 2021 e 2022. Através das demonstrações contábeis das entidades selecionadas publicadas em seus sites, identificaram-se as maiores dificuldades no atendimento às normas contábeis vigentes e legislação pertinente.

Em tese, as entidades do terceiro setor procuram atender às necessidades da sociedade civil em aspectos onde o primeiro setor não consegue atender. E por conta desta característica de responsabilidade de desenvolvimento social e prestação de serviços de interesse coletivo, é fundamental às entidades do terceiro setor que sejam transparentes.

No que tange à divulgação das demonstrações contábeis, recomendada pelo CFC e pelas leis das entidades beneficentes, em site institucional, do total de 206 APAES no estado apenas 40, o que representa 19% destas divulgaram suas demonstrações. Este fato dificulta o acesso à informação e reduz a transparência da entidade com o público. Uma maior transparência garantirá a manutenção das fontes de recursos e dos incentivos fiscais recebidos, e pode ser alcançada por meio da correta evidenciação contábil e prestação de contas.

Foi possível fazer a identificação de particularidades referentes às instituições do terceiro setor, além da existência das obrigações necessárias para que cumpram com as legislações pertinentes e possam continuar a usufruir das imunidades/isenções tributárias e de outros benefícios concedidos pelo Poder Público. Estes benefícios são a principal fonte de recurso para fomento e incentivo à realização de suas atividades, e ajudam no alcance dos seus objetivos e consequentemente no desenvolvimento da comunidade em que se encontram.

Conforme a Lei Complementar 187/2021, ficam obrigadas a apresentarem as demonstrações contábeis auditadas, as entidades com receita bruta acima de R\$ 4,8 milhões. Conforme os dados da pesquisa, observou-se, que nenhuma das entidades estudadas

submeteram suas demonstrações contábeis à auditoria contábil, sendo que 1 (uma) entidade que representa 3% estaria obrigada. Tratando-se de obrigatoriedade legal, esta entidade poderá perder os incentivos fiscais e a condição de entidade beneficente. Destaca-se ainda, que mesmo que as receitas não atinjam este patamar, a auditoria aumenta o grau de confiança nas demonstrações contábeis das entidades do terceiro setor por parte dos usuários.

Analisando as demonstrações divulgadas nos sites das APAES, verificou-se que nem todas as demonstrações contábeis exigidas pela ITG 2002 (2015) são elaboradas por estas entidades. Como apurado, o balanço patrimonial e a demonstração do resultado são as mais apresentadas, com 100% para o balanço e 95% a DR, seguidas pelas notas explicativas com 80% de divulgação. Já as demonstrações menos divulgadas, são a DVA com apenas 5%, a DPML com divulgação por apenas 48% das APAES e a DFC que é apresentada por 50% das entidades pesquisadas.

Destaca-se que as notas explicativas, que não foram apresentadas por 20% das entidades que divulgam os demonstrativos no site, são consideradas parte integrante das demonstrações contábeis, pois nelas são evidenciadas informações sobre a entidade, suas atividades e outras transações que não puderam ser evidenciadas na elaboração do restante das demonstrações.

Notou-se, ainda, que algumas das entidades selecionadas, pelo menos em alguns aspectos, não têm suas demonstrações contábeis elaboradas nos moldes de uma empresa com fins lucrativos, por exemplo, 15% das entidades ainda apresentam patrimônio líquido ao invés de patrimônio social, e 12% ainda apresentam as terminologias lucro ou prejuízo, quando deveria ser superávit/déficit, sendo estas nomenclaturas não cabíveis a instituições do terceiro setor.

Quanto à análise da estrutura das demonstrações contábeis e aplicação das práticas aplicáveis para evidenciação de transações e variações patrimoniais, observou-se que as entidades analisadas cumpriram apenas 32% dos requisitos de divulgação. Sendo os itens menos divulgados: relacionados ao ativo imobilizado, tais como bens avaliados pelo valor justo (8%); realização de teste de recuperabilidade (3%); registro de provisões para contingências (5%) e registro de trabalho voluntário (5%). E os itens mais divulgados foi a segregação das atividades (83%) seguido pelo regime contábil com (75%).

Na análise das notas explicativas considerando a ITG 2002, as entidades atenderam a 42% dos requisitos dispostos, sendo os com menor divulgação: taxas juros, datas de vencimento e garantias de obrigações de longo prazo (3%) e eventos subsequentes com (5%). Os itens mais divulgados, foram critérios de apuração da receita e despesa (80%) contexto

operacional (73%) e renúncia fiscal e subvenções recebidas com (63%).

Destaque negativo da pesquisa foi a ausência do conjunto completo de demonstrações que é solicitado pela ITG 2002 (2015), encontrado em apenas 63% das entidades analisadas. Isto acaba tornando incompletas as informações contábeis, principalmente relacionada a falta de apresentação de notas explicativas por 20% das entidades. Todas as imprecisões percebidas na elaboração das demonstrações contábeis das entidades estudadas podem trazer riscos e ameaçar o seu direito de usufruto dos benefícios fiscais, dificultando sua atuação na sociedade.

Entende-se que o objetivo da pesquisa foi plenamente atendido, uma vez que, além de agregar conhecimento quanto às entidades do terceiro setor, foram identificados vários itens e práticas das entidades estudadas que não estão de acordo com as normas contábeis vigentes e a com a legislação pertinente.

Como sugestão, após a visualização dos dados apresentados ao longo da pesquisa, é de que os contadores, responsáveis pela elaboração das demonstrações contábeis das entidades do terceiro setor, revisem o conteúdo das normas contábeis aplicáveis ao setor para um atendimento mais abrangente de todas as particularidades contidas nelas. E que as instituições de ensino superior, também aumentem a qualificação dos profissionais que saem para o mercado sobre a ITG 2002, para que estes possam melhorar o nível de evidenciações deste importante segmento da sociedade.

Por fim, é importante que os dirigentes das entidades sem fins lucrativos visualizem a importância e relevância da contabilidade não como uma mera exigência fiscal e legal, para obtenção de certificações e benefícios fiscais, mas também como uma fonte de informações que contribuam para uma melhor gestão e captação de recursos.

## REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, Leonardo Soares Francisco de; SILVA, Maria Alice Ayres de Mendonça; MARIELLA, Cristiano de Siqueira; ALMEIDA, Mariana Carvanhal de; ANDRADE, Dário Bezerra de; SANTOS, Tiago César Guimarães dos. **Análise documental dos métodos de depreciação do ativo imobilizado**. 2017. Pesquisa & Educação a Distância, América do Norte, jun. Disponível em: <<http://www.revista.universo.edu.br/index.php?journal=2013EAD1&page=index>>. Acesso em: 08 set. 2023.
- ALVES, Aline; BONHO, Fabiana T. **Contabilidade do terceiro setor**. Porto Alegre: Grupo A, 2018. 9788595028593.
- ANDRADE, Álvaro Pereira de 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.
- ASSAF NETO, Alexandre. **Estrutura e análise de balanços: Um enfoque econômico e financeiro**. São Paulo: Atlas, 2012.
- ATTIE, William. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- AUDISA. **As entidades sem fins lucrativos têm uma contabilidade específica (ITG 2002)**. Disponível em: <<https://www.instagram.com/grupoaudisa>>. Acesso em: 10 ago. 2023.
- BASSO, Irani Paulo. **Contabilidade Geral Básica**. 4. ed. Ijuí: Unijuí, 2011.
- BEUREN, Ilse Maria. **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: Teoria e Prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- BOMFIM, Daysiane 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”**. Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia, Vitória da Conquista. 67 paginas. 2013. Disponível em: <<http://docplayer.com.br/10037440-Universidade-estadual-dosudoeste-da-bahia-uesb-departamento-de-ciencias-sociais-aplicadas-dcsa-curso-deciencias-contabeis.html>>. Acesso em: 07 abr. 2023.
- BONFIM, Marisse Dizaró; OLIVEIRA, Vilma Vieira Mião. **O disclosure contábil no terceiro setor à luz da ITG 2002 (R1): um estudo em uma instituição de ensino superior do sudoeste de Minas Gerais**. Revista Brasileira de Contabilidade, [S.l.], n. 223, p. 44-57, ISSN 2526 - 8414, fev. 2017.
- BRAGA, Hugo Rocha. **Demonstrações Contábeis: estrutura, análise e interpretação**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009. 2 v. ISBN 9788566456512.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília: [s. n.], 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 15 abr. 2023.

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, 2011.

\_\_\_\_\_. Código Tributário Nacional. **Lei nº. 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Código Tributário Nacional, Brasília, 25 out. 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm)>. Acesso em: 15 abr. 2023.

\_\_\_\_\_. **Lei complementar nº. 187/2021**. Dispõe Sobre a Certificação das Entidades Benéficas e Regula os Procedimentos Referentes à Imunidade de Contribuições à Seguridade Social. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/Lcp187.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp187.htm)>. Acesso em: 19 ago. 2023.

\_\_\_\_\_. **Lei complementar nº. 123, de 14 de dezembro de 2006**. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/Lcp123.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp123.htm)>. Acesso em: 25 ago. 2023.

CARNEIRO, A.; OLIVEIRA, D.; TORRES, L. **Accountability e Prestação de Contas das Organizações do Terceiro Setor: Uma Abordagem à Relevância da Contabilidade**. Revista Sociedade, Contabilidade e Gestão, 16 paginas. Dez. 2011. Disponível em: <<https://revistas.ufrj.br/index.php/scg/article/view/13240>>. Acesso em: 07 abr. 2023.

CERTIFICAR-SE COMO ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL (CEBAS). Disponível em: <<https://www.gov.br/pt-br/servicos/certificar-se-como-entidade-beneficente-de-assistencia-social>>. Acesso em: 15 abr. 2023.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Norma Brasileira de contabilidade técnica geral – NBC TG 1000 (R1)**: Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas. Brasília, Conselho Federal de Contabilidade, 2019. Disponível em: <[https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTG1000\(R1\).pdf](https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTG1000(R1).pdf)>. Acesso em: 01 mar. 2023.

\_\_\_\_\_. **Comunicado técnico geral - CTG 2000**: Aborda como os ajustes das novas práticas contábeis adotadas no Brasil trazidas pela Lei nº. 11.638/07 e MP nº. 449/08 devem ser tratados. Brasília, Conselho Federal de Contabilidade, 2009. Disponível em: <[https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2009/001159&arquivo=Res\\_1159.doc&\\_ga=2.162134396.1597428111.1698452056-300109923.1691462004](https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001159&arquivo=Res_1159.doc&_ga=2.162134396.1597428111.1698452056-300109923.1691462004)>. Acesso em: 10 ago. 2023.

\_\_\_\_\_. **Interpretação técnica geral - ITG 2002 (R1)**: Entidade sem finalidade de lucros. Brasília, Conselho Federal de Contabilidade, 2015. Disponível em: <[https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2015/ITG2002\(R1\)](https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2015/ITG2002(R1))>. Acesso em: 01 mar. 2023.

\_\_\_\_\_. **Norma Brasileira de Contabilidade técnica geral - NBC TG 01 (R4)**: Redução ao valor recuperável de ativos. Brasília, Conselho Federal de Contabilidade, 2017. Disponível em: <[https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2017/NBCTG01\(R4\)&arquivo=NBCTG01\(R4\).doc&\\_ga=2.225555162.1597428111.1698452056](https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2017/NBCTG01(R4)&arquivo=NBCTG01(R4).doc&_ga=2.225555162.1597428111.1698452056)>

300109923.1691462004>. Acesso em: 19 abr. 2023.

\_\_\_\_\_. **Norma Brasileira de Contabilidade técnica geral - NBC TG 03 (R3):**

Demonstrações dos fluxos de caixa. Brasília, Conselho Federal de Contabilidade, 2016. Disponível em: <[https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2016/NBC TG03\(R3\)&arquivo=NBCTG03\(R3\).doc&\\_ga=2.66248174.1597428111.1698452056-300109923.1691462004](https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBC TG03(R3)&arquivo=NBCTG03(R3).doc&_ga=2.66248174.1597428111.1698452056-300109923.1691462004)>. Acesso em: 19 abr. 2023.

\_\_\_\_\_. **Norma Brasileira de Contabilidade técnica geral - NBC TG 07 (R2):** Subvenção e assistência governamentais. Brasília, Conselho Federal de Contabilidade, 2017. Disponível em: <[https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2017/NBCTG07\(R2\)&arquivo=NBCTG07\(R2\).doc&\\_ga=2.127570381.1597428111.1698452056-300109923.1691462004](https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2017/NBCTG07(R2)&arquivo=NBCTG07(R2).doc&_ga=2.127570381.1597428111.1698452056-300109923.1691462004)>. Acesso em: 19 abr. 2023.

\_\_\_\_\_. **Norma Brasileira de Contabilidade técnica geral - NBC TG 12:** Ajuste a valor presente. Brasília, Conselho Federal de Contabilidade, 2009. Disponível em: <[https://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2009/001151](https://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001151)>. Acesso em: 15 abr. 2023.

\_\_\_\_\_. **Norma Brasileira de Contabilidade técnica geral - NBC TG 25 (R5):** Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes. Brasília, Conselho Federal de Contabilidade, 2017. Disponível em: <[https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2017/NBCTG25\(R2\)&arquivo=NBCTG25\(R2\).doc&\\_ga=2.65255790.1597428111.1698452056-300109923.1691462004](https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2017/NBCTG25(R2)&arquivo=NBCTG25(R2).doc&_ga=2.65255790.1597428111.1698452056-300109923.1691462004)>. Acesso em: 20 abr. 2023.

\_\_\_\_\_. **Norma Brasileira de Contabilidade técnica geral - NBC TG 26 (R5):** Apresentação das Demonstrações Contábeis. Brasília, Conselho Federal de Contabilidade, 2017. Disponível em: <[https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTG26\(R5\).pdf](https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTG26(R5).pdf)>. Acesso em: 19 ago. 2023.

\_\_\_\_\_. **Norma Brasileira de Contabilidade técnica geral - NBC TG 27 (R4):** Ativo imobilizado. Brasília, Conselho Federal de Contabilidade, 2017. Disponível em: <[https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2017/NBCTG27\(R4\)&arquivo=NBCTG27\(R4\).doc&\\_ga=2.68850129.1597428111.1698452056-300109923.1691462004](https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2017/NBCTG27(R4)&arquivo=NBCTG27(R4).doc&_ga=2.68850129.1597428111.1698452056-300109923.1691462004)>. Acesso em: 10 ago. 2023.

COELHO, Simone de Castro Tavares. **Terceiro setor:** um estudo comparativo entre o Brasil e os Estados Unidos. São Paulo: SENAC, 2000.

DIEHL, Astor Antônio; TATIM, Denise Carvalho. **Pesquisa em ciências sociais aplicadas:** Métodos e Técnicas. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2006.

FACHIN, Odília. **Fundamentos de metodologia.** Disponível em: Minha Biblioteca, (6th edição). Editora Saraiva, 2017.

FEDERAÇÃO DAS APAES DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. A FEDERAÇÃO - QUEM SOMOS. Disponível em: <<https://www.apaers.org.br/federacao.asp?id=1>>. Acesso em: 27 out. 2023.

FERNANDES, Rubem César. **O que é o terceiro setor?** Revista do legislativo, Belo Horizonte: Assembleia Legislativa do Estado de Minas Gerais, n. 18, p. 26-30, abr./jun.

1997. Disponível em: <<https://dspace.almg.gov.br/bitstream/11037/1091/3/1091.pdf>>. Acesso em: 05 ago. 2023.

FORMIGONI, Henrique. **A influência dos incentivos fiscais sobre a estrutura de capital e rentabilidade das companhias abertas brasileiras não financeiras**. Tese (Doutorado), 192. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2008. Disponível em: <<https://teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-13012009-155610/fr.php>>. Acesso em: 21 ago. 2023.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GOLLO, V.; SCHULZ, S. J.; ROSA, F. S. **Evidenciação contábil em entidades brasileiras de Terceiro Setor**: Adequação às normas brasileiras de contabilidade. Revista ConTexto, Porto Alegre, v. 14, n. 27, p. 104-116, maio/ago. 2014.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade introdutória**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

KOCHE, José Carlos. **Fundamentos de Metodologia Científica**: Teoria da ciência e iniciação à pesquisa. 21. ed. Petrópolis: Vozes, 2003.

LOPES, Leandro da Costa; ANDRADE, Cacilda Soares de; MEIRA, Juliana Matos de; SANTOS, Aldemar Araújo dos; FERREIRA, Joaquim Osório Liberalquino. **Um Estudo Multicaso sobre a Gestão de Recursos Financeiros em Organizações do Terceiro Setor**. Revista de Contabilidade e Controladoria, volume 4, paginas de 24-36. 2012. Disponível em: <<http://revistas.ufpr.br/rcc/article/view/29835/19539>>. Acesso em: 13 abr. 2023.

LOZADA, Gisele; NUNES, Karina da Silva. **Metodologia Científica**. Disponível em: Minha Biblioteca, Grupo A, 2019.

MANUAL DE PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS PARA FUNDAÇÕES E ENTIDADES DE INTERESSE SOCIAL. 2007. Disponível em: <[https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2018/04/1\\_Manual\\_procedimentos2008.pdf](https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2018/04/1_Manual_procedimentos2008.pdf)>. Acesso em: 08 ago. 2023.

MARION, José Carlos. **Contabilidade Empresarial**. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

MARION, Sérgio Carlos; FARIA, Ana Cristina de. **Introdução à teoria da contabilidade para o nível de graduação**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MONSER, Neusa Teresinha Ballardin; SOUZA, Marcone Hahan de; PINTO JÚNIOR, Ivan Roberto dos Santos; PETRY, Dani José; BERTO, João Daniel; PUGUES, Laurise Martha; SALVADOR, Luiz Antônio; RENNEN, Roberto Antônio; MEDEIROS, Roberto da Silva. **Terceiro Setor**: Guia de orientação ao profissional da contabilidade. Porto Alegre: Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul, 2018. Disponível em: <[https://www.crcrs.org.br/arquivos/livros/livro\\_3setor.pdf](https://www.crcrs.org.br/arquivos/livros/livro_3setor.pdf)>. Acesso em: 28 fev. 2023.

MONTEIRO, José Carlos Braga. **A importância da contabilidade como informação gerencial**. Portal Ciências Contábeis. 2019. Disponível em: <<https://www.contabeis.com.br/artigos/5666/a-importancia-da-contabilidade-como-informacao-gerencial/>>. Acesso em: 28 fev. 2023.

NETO, Michele Cordeiro. **A contabilidade como instrumento de transparência para as entidades do terceiro setor**: Um estudo de caso na Associação de Assistência à Criança

Deficiente (AACD). Artigo apresentado ao Curso de Ciências Contábeis da Faculdade Cearense – FAC. 27 paginas 2013. Disponível em:

<<https://www.faculdaDESCearenses.edu.br/biblioteca/TCC/CCO/A%20CONTABILIDADE%20COMO%20INSTRUMENTO%20DE%20TRANSPARENCIA%20PARA%20AS%20ENTIDADES%20DO%20TERCEIRO%20SETOR%20UM%20ESTUDO%20DE%20CASO%20NA%20ASSOCIACAO%20DE%20ASSISTENCIA%20A%20CRIANCA%20DEFICIENTE%20AACD.pdf>>. Acesso em: 24 ago. 2023.

NUNES, ROBERTO DA SILVA. **A importância da contabilidade para prestação de contas nas organizações do terceiro setor:** um estudo de caso na Fundação de Amparo ao menor de Palmeira dos Índios – AL. Trabalho de conclusão de curso apresentado à faculdade de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Alagoas. 2017. Disponível em: <<https://www.repositorio.ufal.br/bitstream/riufal/3348/1/A%20importancia%20da%20contabilidade%20para%20prestacao%20de%20contas%20nas%20organiza%C3%A7%C3%B5es%20do%20terceiro%20setor%203A%20um%20estudo%20de%20caso%20na%20fundacao%20de%20amparo%20ao%20menor%20de%20Palmeira%20dos%20%C3%8Dios%20-%20AL.pdf>>. Acesso em: 24 ago. 2023.

OLAK, Paulo Arnaldo; NASCIMENTO, Diogo Toledo. **Contabilidade para entidades sem fins lucrativos (Terceiro Setor)**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

OLIVEIRA, Irani Maria da Silva. **Uma investigação sobre a prestação de contas das entidades do Terceiro Setor brasileiro**. Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal de Pernambuco. CCSA. Ciências Contábeis, 106 folhas. 2009. Disponível em: <[https://repositorio.ufpe.br/bitstream/123456789/4961/1/arquivo1610\\_1.pdf](https://repositorio.ufpe.br/bitstream/123456789/4961/1/arquivo1610_1.pdf)>. Acesso em: 13 abr. 2023.

PAES, Jose Eduardo S. **Terceiro Setor e Tributação**. Vol. 7. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2014. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/978-85-309-5909-8/>>. Acesso em: 15 abr. 2023.

PEREZ JUNIOR, José Hernandez; BEGALLI, Glaucos Antonio. **Elaboração e Análise das Demonstrações Financeiras**. 5. ed. Disponível em: Minha Biblioteca, Grupo GEN, 2015.

RENGEL, S. et al. **Importância do balanço social para as entidades do terceiro setor sob a ótica dos gestores das APAEs da região do Alto Vale do Itajaí/SC**. Pensar Contábil, v. 14, n. 53, p. 5-15, 2012.

RIBEIRO, Camila Alves et al. **Práticas contábeis adotadas por entidades do terceiro setor:** análise empírica junto às empresas prestadoras de serviços contábeis de Londrina. Revista de estudos contábeis. Londrina, V. 6, nº11, p. 81-100, jul./dez. 2015. Disponível em: <<https://ojs.uel.br/revistas/uel/index.php/rec/article/view/21253>>. Acesso em: 08 mar. 2023.

ROESCH, Sílvia Maria Azevedo. **Projetos de estágio do curso de administração:** guia para pesquisa, projetos, estágios e trabalhos de conclusão de curso. São Paulo: Atlas, 1999.

SAXTON, G. D.; KUO, J. S.; HO, Y. C. **The determinants of voluntary financial disclosure by nonprofit organizations**. Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly, v. 41, n. 6, p. 1051-1071, Dec. 2012.

SOUZA, Máira Melo de; BORBA, José Alonzo; ZANDONAI, Fabiana. **Evidenciação da Perda no Valor Recuperável de Ativos nas Demonstrações Contábeis:** uma Verificação

nas Empresas de Capital Aberto Brasileiras. Revista Contabilidade Vista & Revista, ISSN 0103-734X, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte. Vol. 22, n. 2, p. 67-91 abr./jun., 2011. Disponível em: <<https://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/588>>. Acesso em: 06 set. 2023.

SOUZA, Washington José de. **Responsabilidade social corporativa e terceiro setor**. Brasília: Universidade Aberta do Brasil, 2008.

STICKNEY, Clyde P.; WEIL, Roman L. **Contabilidade Financeira**: uma introdução aos conceitos, métodos e usos. São Paulo: Atlas, 2008.

ZDANOWICZ, José Eduardo. **Fluxo de caixa**: uma decisão de planejamento e controle financeiro. 8. ed. Porto Alegre: Editora Sagra Luzzatto, 2000.