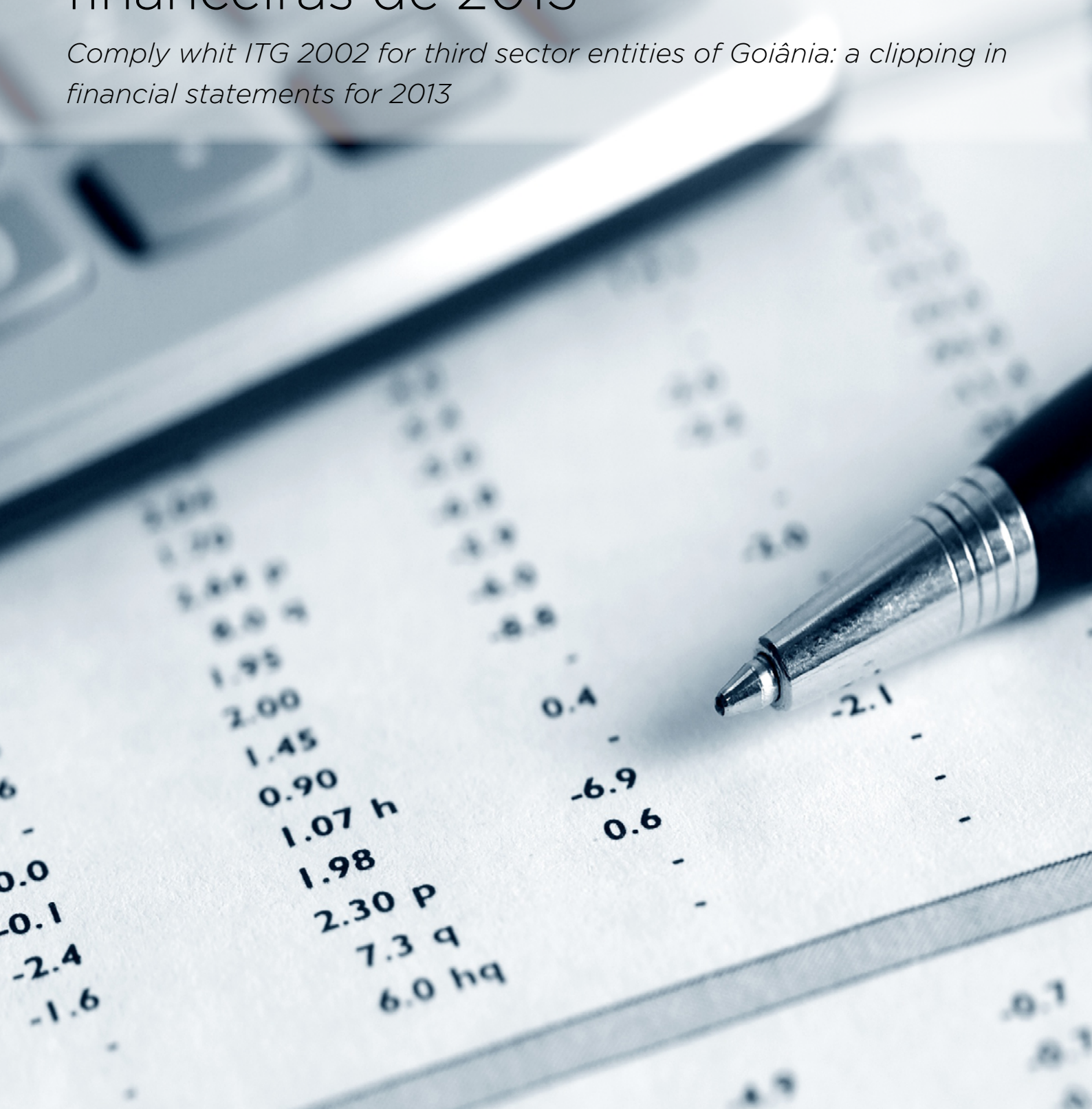


Atendimento da ITG 2002 por entidades goianas do terceiro setor: um recorte nas demonstrações financeiras de 2013

Comply whit ITG 2002 for third sector entities of Goiânia: a clipping in financial statements for 2013



Resumo

Mudanças significativas provocadas no cenário contábil do Brasil na adoção das normas internacionais de contabilidade *International Financial Reporting Standarts* - IFRS, com a edição das Leis n.º 11.638/2007 e 11.941/2009, aumentaram o grau de subjetividade no julgamento das informações contábeis e geraram melhorias nos demonstrativos contábeis para as empresas de grande porte e empresas reguladas. Como esse processo se tornou irreversível, o Terceiro Setor não poderia ficar alheio e fez com que o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), cinco anos depois, editasse a Resolução n. 1409, em setembro de 2012, aprovando a ITG 2002, que estabelece critérios e procedimentos específicos às entidades sem finalidade de lucros. Neste estudo foi aplicado o uso da investigação qualitativa para verificar o nível de evidenciação contábil das demonstrações contábeis obrigatórias na prestação de contas das 11 Entidades Sem Fins Lucrativos (ESFLs), selecionadas para o estudo, que operam no Estado de Goiás. Após a análise dos dados, pôde-se concluir que as entidades não atendem adequadamente as normas contábeis na evidenciação de suas demonstrações contábeis obrigatórias, conduzindo uma inadequada evidenciação contábil nas prestações de contas, corroborando os achados de Politelo, Zitei e Scarpin (2013).

Palavras-chave: Entidades Sem Fins Lucrativos. Normas de Contabilidade. Evidenciação Contábil.

Abstract

Significant changes caused in the accounting environment in Brazil made the country to adopt international accounting standards *International Financial Reporting Standarts* - IFRS, with the edition of Law 11.638/2007 and 11.941/2009, increased the degree of subjectivity in the judgment of accounting information and generated improvements in financial accounting for great companies and regulated companies. As this process became irreversible, the 3rd (third) sector could not remain indifferent and made the Federal Accounting Council,] five years later, edit the Resolution 1409 in September - 2012 approving the ITG 2002 establishing specific criterias and procedures to entities without profit. In this study was applied the use of qualitative research to verify the level of accounting evidence in the mandatory accountability of 11 Nonprofit Entities (ESFLs) selected for the study, which operate in the state of Goiás. After analysis of the data can conclude that the entities do not adequately meet the accounting standards of mandatory financial accounting and conduct an inadequate accounting in the accountability, corroborating the findings of Politelo, Zitei and Scarpin (2013).

Keywords: Non-Profit Entities. Accounting Standards. Accounting Disclosure.

¹ Especialista em Auditoria e Controle Gerencial pela UFG. *E-mail*: felicianocelsomaciel@hotmail.com

² Mestre em Controladoria e Contabilidade Estratégica. *E-mail*: lucio@florestaauditores.com.br

No Brasil, uma pesquisa realizada pela empresa de consultoria Kanitz & Associados estimou em R\$ 1,728 bilhão o total de investimentos feitos pelas 400 maiores entidades filantrópicas em projetos sociais. Estimou-se que existiam, em 1999, no mínimo, 250 mil organizações do Terceiro Setor no Brasil (LIPPI, 1999). As Entidades Sem Fins Lucrativos (ESFLs), também denominadas Entidades do Terceiro Setor, representaram 1,4% do PIB de 2006, conforme aponta o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE, 2007). O crescimento contínuo do número de organizações no período compreendido de 2002 a 2005 chegou a 23%, o que representa 7% ao ano, atingindo 338 mil ESFLs no Brasil em 2005.

Com a globalização das negociações empresariais e o crescimento do mercado brasileiro de capitais, despertou-se a necessidade de as empresas elaborarem e divulgarem informações contábeis em padrões internacionais. A Lei n.º 11.638, de 28 de dezembro de 2007, alterou e revogou dispositivos da Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que dispõe sobre as Sociedades por Ações; e da Lei n.º 6.385, de 7 de dezembro de 1976, que estabelece competência à CVM para estabelecer normas sobre o Relatório da Administração, e estendeu às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras.

Posteriormente foi publicada a Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009, que também alterou e revogou dispositivos da Lei n.º 6.404 e, por fim, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) aprovou a Resolução n.º 1.409, de 21 de setembro de 2012, ao aprovar a ITG 2002 - Entidade sem Finalidade de Lucros que, em seu contexto, remeteu as transações operacionais das ESFLs à aplicação da Resolução n.º 1.255, no que dispõe sobre Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas ou às normas completas (International Financial Reporting Standart - IFRS).

As mudanças provocadas por esses dispositivos legais aumentaram o grau de subjetividade nas práticas contábeis das ESFLs enfatizando os métodos de reconhecimento e

evidenciação atribuídos aos ativos e passivos dessas entidades. Prevalece, nesse novo cenário da contabilidade, a representação fidedigna, de maneira que as informações reportadas nas demonstrações contábeis precisam representar adequadamente o resultado das transações e outros eventos que as ESFLs operaram. As transações e os eventos devem ser contabilizados e apresentados de acordo com a sua realidade econômica, e não meramente sua forma Legal.

Araújo (2008) descreve que os registros feitos de forma clara e consistente vão possibilitar, além do cumprimento das exigências legais para a garantia das imunidades e isenções tributárias, o registro da história da entidade ao longo de sua existência. É preciso demonstrar ao Estado que a sua renúncia fiscal foi transformada em benefícios para a sociedade. É preciso mostrar aos doadores, ou investidores sociais, em que foram aplicados os recursos que investiram e os impactos que estes investimentos tiveram junto ao público-alvo da entidade.

Para Antunes, Antunes e Penteado (2007), a adoção de normas internacionais de Contabilidade está associada a benefícios econômicos concre-

É preciso demonstrar
ao Estado que a
sua renúncia fiscal
foi transformada em
benefícios para a
sociedade.

tos, representados na forma de atração de maior volume de investimentos. O processo de globalização trouxe para primeiro plano a demanda por informações contábeis confiáveis e comparáveis, com a finalidade de suportar a variedade de transações e operações do mercado.

No Caderno de Procedimentos Aplicáveis à Prestação de Contas das Entidades do Terceiro Setor (Fundações) da Fundação Brasileira de Contabilidade (FBC, 2011), presume-se que a aplicação das normas contábeis resulta em demonstrações contábeis que representam apropriadamente o que se propõe a retratar. O objetivo das Demonstrações Contábeis destinadas a atender propósitos gerais sob a ótica do Terceiro Setor deve ser o de proporcionar informação útil para a tomada de decisão e para demonstrar a existência da *accountability* da entidade quanto aos recursos que lhe foram confiados.

A ITG 2002, em seu inciso VII, menciona que a interpretação destina-se a orientar o atendimento às exigências legais sobre procedimentos contábeis a serem cumpridos pelas pessoas jurídicas de direito privado sem finalidade de lucros, especialmente entidade imune, isenta de impostos e contribuições para a seguridade social, beneficente de assistência social e atendimento aos Ministérios da Justiça, Educação, Saúde, Cultura, Previdência, Desenvolvimento Social e Combate a Fome, e ainda à Receita Federal do Brasil e demais órgãos federais, estaduais e municipais.

Tendo em vista a recente normatização contábil para as entidades do Terceiro Setor e a grande quantidade de normas aplicáveis, tem-se a seguinte questão de pesquisa: As entidades do Terceiro Setor de Goiás aplicaram as novas normas contábeis?

Desse modo, o objetivo desta pesquisa é verificar o atendimento às novas práticas contábeis, aplicáveis ao Terceiro Setor, pelas ESFLs goianas quanto aos itens:

- Receitas e despesas;
- Gratuitades e provisão para perdas sobre créditos de difícil liquidação;

[...] evidenciação não significa apenas divulgar, mas divulgar com qualidade, oportunidade e clareza para alcançar a transparência com *disclosure*.

- Demonstrações Contábeis e divulgação do conjunto completo das Demonstrações Contábeis;
- Divulgações em notas explicativas.

Esses itens foram escolhidos por possuírem características qualitativas fundamentais de relevância e representação fidedigna, não sendo comum a todas as entidades. E também por estarem em plena concordância com as normas de convergência internacional, quando aplicáveis, emitidas pelo CFC por meio da Resolução n.º 1.255 — Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas, ou da Resolução n.º 1.185 — Apresentação das Demonstrações Contábeis, e, também, pelos Pronunciamentos Técnicos emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC).

Segundo Szuster et al. (2011), evidenciação é a divulgação, isto é, o ato de tornar a informação pública, levando-a ao conhecimento dos usuários. Essa evidenciação pode ocorrer pelos mais diversos meios de comunicação: publicação em jornais e no *site* da entidade, envio por correio, *e-mail* ou fax e etc. Dantas et al. (2005) deixam claro que evidenciação não significa apenas divulgar, mas divulgar com qualidade, oportunidade e clareza para alcançar a transparência com *disclosure*. Os

autores alertam que a instituição deve divulgar informações qualitativas e quantitativas que possibilitem aos usuários formar uma compreensão das atividades desenvolvidas e dos seus riscos, observando os aspectos de tempestividade, detalhamento e relevância necessários.

1 Revisão Teórica

Nesta seção serão apresentados alguns comentários gerais sobre o Terceiro Setor, especialmente quanto à regulamentação contábil vigente e o resultado de estudos já realizados com organizações nele enquadradas.

1.1 Terceiro Setor

Composta de homens, a sociedade é moldada pelas características e qualidades de sua população. Esta tem direitos, deveres e, principalmente, necessidades que estão vinculadas aos setores que figurativamente compõem a sociedade. Segundo Araújo (2009), esses setores podem ser definidos da seguinte maneira: o Primeiro Setor é composto pelo Estado, que deve garantir o bem comum da sociedade; o Segundo Setor é o mercado, que visa o lucro e pode distribuir dividendos como forma de remunerar o capital investido; o Terceiro Setor é composto por entidades que, diferentemente do Segundo Setor, não distribuem lucros.

Para Araújo (2009), o Terceiro Setor é um agente de transformação do ser humano, contemplando as mais diversas organizações sem finalidade de lucro, cuja base de sustentação encontra amparo no voluntariado e na promoção do bem-estar social. Paes (2009) menciona que o Terceiro Setor surgiu da convivência difícil, meio tumultuada, entre os setores público e privado, por questões de limites e invasões de território; e, em geral, quando chegam a um acordo, alguns membros da sociedade levam vantagem sobre o conjunto dela, como continua a acontecer.

Por força desse maniqueísmo indesejável, Leite (1997) pontua que o Terceiro Setor surgiu como o conjunto de organismos, organizações ou instituições sem fins lucrativos dotados de autonomia e administração própria que apresentam como função e objeto principal atuar voluntariamente junto à sociedade civil com vistas ao aperfeiçoamento desta.

Jordan (1997 apud PIZA et al. 2012), ao analisar a carreira do Administrador no Terceiro Setor, menciona o próprio Rifkin, e ainda cita Drucker (1996) e Salamon e Anheier (1992, 1997), para enfatizar o papel das organizações sociais civis como absorvedor da mão de obra excedente na era pós-industrial. Logo, para Salamon, Rifkin e Drucker (1996), o Terceiro Setor tende a crescer, a fim de resolver os problemas sociais gerados pelo mercado e que o Estado não consegue resolver – principalmente aqueles relacionados à geração de emprego, uma vez que, no Terceiro Setor, o trabalho humano é insubstituível e indispensável.

1.2 Normas Contábeis Aplicadas às entidades sem fins lucrativos (ESFLS) e Aspectos Teóricos Vinculados

Um longo debate entre contadores, usuários e preparadores – entre entidades pequenas ou de capital fechado (definidas de várias maneiras) – e aqueles que argumentam que todas as entidades com Demonstrações Contábeis que quisessem aderir às normas contábeis oficiais deveriam fazê-lo com absoluta fidelidade chegou ao fim. Segundo Mackenzie et al. (2013), em 9 de julho de 2009, o IASB (International Accounting Standards Board) publicou as *Normas Internacionais de Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas* (IFRS para PMEs). Apesar do nome, a intenção era de que ela fosse uma norma contábil opcional, um pouco simplificada e abrangente para empresas que não têm obrigação pública de prestação de contas (*accountability*).

No Brasil, as IFRSs para PMEs são tratadas pela NBC TG 1000 e as entidades de Grande Porte,

como as definidas pela Lei n.º 11.638 de 28 de dezembro de 2007, são tratadas pelas NBC TGs originadas dos Pronunciamentos Técnicos emitidos pelo Comitê de Pronunciamento Contábeis (CPC), idealizado a partir da união de esforços e comunhão de objetivos das seguintes entidades: Associação Brasileira das Companhias Abertas (ABRASCA), Associação dos Analistas e Profissionais de Investimentos do Mercado de Capitais (APIMEC NACIONAL), Bolsa de Valores de São Paulo (BOVESPA), CFC, Fundação Instituto de Pesquisas Atuariais e Financeiras (FIPECAFI) e Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON).

O objetivo declarado da Fundação IFRS e do IASB é desenvolver, de acordo com o interesse geral, um conjunto de normas para demonstrações contábeis de alta qualidade, compreensível, executável, aceito globalmente e baseado em princípios bem definidos.

Nesse sentido, a ITG 2002, exclusiva das ESFLs, estabelece critérios e procedimentos específicos de avaliação, registros das transações e variações patrimoniais, de estruturação das demonstrações contábeis, e as informações mínimas a serem divulgadas em notas explicativas das ESFLs.

Como a pesquisa aborda os temas relacionados à avaliação e evidenciação dos quesitos: receitas e despesas; avaliação das gratuidades concedidas e provisão para perdas sobre créditos; divulgação do conjunto completo das demonstrações contábeis; e divulgações em notas explicativas, este estudo aborda conceitos normativos desses elementos.

As entidades beneficiadas com a isenção de tributos e contribuições devem destacar na demonstração do Resultado (*Superávit* ou *Déficit*) as informações de gratuidade concedidas. Também devem constituir provisão em montante suficiente para cobrir as perdas esperadas, com base em estimativas de seus prováveis valores de realização e baixar os valores prescritos, incobráveis e anistiados.

Segundo a ITG 2002, as receitas decorrentes de doação, contribuição, convênio, parceria, auxílio e subvenção por meio de convênios,

editais, contratos, termos de parceria e outros instrumentos, para aplicação específica mediante constituição ou não de fundos e respectivas despesas, devem ser registradas em contas próprias, inclusive as patrimoniais, segregadas das demais contas.

No contexto de empresas comerciais, as receitas podem ser definidas, em termos gerais, como o produto gerado por uma empresa. Tipicamente, são medidas em termos de preços correntes de troca. Devem ser reconhecidas após um evento crítico, ou assim que o processo de venda tenha sido cumprido em termos substanciais (MACKENZIE et al., 2013).

A provisão para créditos de liquidação duvidosa é constituída através de estimativas para eventuais perdas na carteira de crédito, advém do descumprimento de obrigações assumidas contratualmente e representa ajuste no valor das operações de créditos (GELBKE et al., 2010).

Ao adquirir ou produzir um ativo, uma entidade tem a expectativa que ele gere benefícios econômicos futuros, através, por exemplo, da venda dele ou utilização na operação da empresa (HENDRIKSEN, 2009). Com o tempo vários fatores podem alterar a expectativa de geração de benefícios futuros do ativo, como a evolução tecnológica ou mudanças na economia.

Para diminuir as distorções de benefícios futuros desses ativos e melhorar a qualidade da informação contábil, o CPC 01 R1 trata da redução do valor recuperável do ativo, também conhecido como *impairment*, que pode ser entendido como perda dos benefícios futuros esperados, e também orienta a realização de teste de recuperabilidade anualmente ou quando houver evidências de perda. Em síntese, *impairment* é o montante pelo qual o valor de cada ativo registrado excede seu valor justo (KIESO; WEYGANDT; WARFIELD, 2001).

Nos assuntos que tratam da vida útil estimada, as entidades devem revisar as taxas de depreciação ou amortização de seus ativos periodicamente, segundo a estimativa de vida útil dos ativos. Conforme destacam Keating e Zimmerman (2000), os métodos de depreciação

adotados afetam diretamente as demonstrações financeiras, e as mudanças nesses métodos e revisões de estimativas são ferramentas para controle de gestão sobre essas despesas de longo tempo.

A escolha do método de depreciação precisa ser voltada para aquele que melhor reflita o padrão pelo qual se espera consumir os benefícios econômicos do ativo. Tais métodos incluem o método de linha reta, o método dos saldos decrescentes e o método de unidades produzidas (IUDÍCIBUS, 2010).

As entidades do Terceiro Setor, por possuírem finalidade social e muitas vezes adquirirem recursos junto à sociedade para a execução de suas atividades e para a sua sobrevivência, devem apresentar suas Demonstrações Contábeis com transparência e evidenciar suas práticas de maneira correta, para que os usuários da informação contábil, doadores ou futuros doadores, e mesmo o Ministério Público, possam conhecer os seus resultados e analisar se elas estão alcançando seus objetivos e aplicando os recursos de maneira adequada.

A transparência e *accountability* na prestação de contas são necessárias para evitar que a fundação se desvie de sua finalidade social. Também serve como auxílio na verificação de ocorrências de fraudes e como inibidor destas, uma vez que todos os atos e fatos praticados pela fundação devem ser apresentados nas suas demonstrações contábeis e demais relatórios (KRUGER et al., 2012).

Conforme estabelecido pela Estrutura Conceitual para Demonstrações Contábeis (2010), o objetivo das Demonstrações Contábeis, de propósito geral, é disponibilizar informações contábeis sobre a entidade que reporta as informações que sejam úteis para investidores, tanto atuais quanto potenciais, e credores na tomada de decisão sobre o fornecimento de recursos para a entidade (MACKENZIE, 2013, p. 35).

No caso das ESFLs, pode-se entender como credores, além dos fornecedores de mercadorias e serviços, também os fomentadores que querem analisar a aplicação dos recursos por eles

disponibilizados a título de doações e subvenções.

Um conjunto completo de Demonstrações Contábeis inclui, como regra: a) o balanço patrimonial; b) a demonstração do resultado; c) a demonstração do resultado abrangente; d) a demonstração das mutações do patrimônio líquido; e) a demonstração dos fluxos de caixa; f) a demonstração do valor adicionado quando exigida legalmente; g) as notas explicativas, compreendendo um resumo das políticas contábeis significativas e outras informações explanatórias do CPC 26 R1.

A Procuradoria Geral de Justiça, Ministério Público do Estado de Goiás, declara que as notas explicativas no contexto das ESFLs devem incluir informações de natureza patrimonial, econômica, financeira, legal, física e social, tais como: a) as principais atividades desenvolvidas pela entidade; b) as principais práticas adotadas; c) os investimentos relevantes efetuados no período e os anteriormente existentes; d) a origem e a natureza das principais doações e outros recursos de valor significativo; e) os detalhes dos financiamentos a longo prazo; f) os detalhes das contingências na data do encerramento do exercício e dos prováveis efeitos futuros.

A transparência e *accountability* na prestação de contas são necessária para evitar que a fundação se desvie de sua finalidade social.

As demonstrações contábeis devem ser complementadas por notas explicativas que devem: 1) apresentar informações acerca do regime de preparação das demonstrações contábeis e das práticas contábeis utilizadas; 2) divulgar as informações exigidas pelas normas contábeis e reguladores, que não seja apresentada em outra parte das demonstrações contábeis, mas que sejam relevantes para a compreensão de qualquer uma delas.

Mackenzie et al. (2013) asseveram que as notas explicativas são utilizadas para apresentação de informações complementares às apresentadas nas demonstrações contábeis, como o resumo das políticas contábeis significativas, descrições narrativas ou desagregação de itens apresentados nas demonstrações, bem como informações sobre os itens que não se qualificam para reconhecimentos em tais demonstrativos.

1.3 Pesquisas Recentes Sobre o Tema

Mário et al. (2013) demonstraram que, quando analisada a evidenciação de forma detalhada e explicativa, muitas entidades não atendem às normas contábeis e nem ao que se pode considerar adequado a um processo de prestação de contas e de evidenciação. As Notas Explicativas e o Relatório de Atividades são os itens menos evidenciados.

Quanto aos itens evidenciados, destacaram-se a utilização de contas genéricas, a não utilização das Notas Explicativas para evidenciar as receitas com ou sem gratuidades, bem como os benefícios gozados. Percebeu-se que as entidades do Terceiro Setor buscam atender em muitos casos apenas o que é considerado obrigatório dentro do modelo de prestação de contas e tem muito a evoluir em termos do processo de evidenciação.

Em outro estudo realizado, Piza et al. (2012) constataram que o reconhecimento das despesas

pela respectiva competência e das receitas de projetos pela proporção das despesas incorridas ainda é algo distante da realidade das ESFLs. As principais demonstrações contábeis, tais como Balanço Patrimonial e Demonstração de *Superávit ou Déficit*, não contribuem com informações que suportem a tomada de decisão. As receitas e despesas precisam ser reconhecidas no período a que se referem dentro dos critérios estipulados pelas normas brasileiras e de acordo com a teoria contábil. No entanto, a baixa profissionalização da gestão, associada à ausência de um Contador na maioria das ESFLs, não é fielmente cumprida e pouca atenção é dada à precisão das demonstrações contábeis.

Já Pacheco, Szuster e Macedo (2014) buscaram conhecer a evidenciação contábil de fundações privadas de saúde do município de Belo Horizonte, a partir da análise das prestações de contas dessas entidades, bem como analisar a utilização do Sistema de Cadastro e Prestação de Contas (SICAP) como instrumento de coleta de dados e informações, para o acompanhamento das atividades desenvolvidas e avaliação do patrimônio das fundações. Concluíram que as entidades não atendem adequadamente as normas contábeis na evidenciação de suas Demonstrações Contábeis obrigatórias, conduzindo a uma inadequada evidenciação contábil nas prestações de contas apresentadas ao Ministério Público. Concluiu-se também que o SICAP não pode por si só ser considerado um instrumento adequado de *accountability*, visto que apresenta necessidade de melhoria e compatibilização às exigências das normas contábeis.

2 Metodologia da Pesquisa

Nesta seção serão apresentados os detalhes metodológicos da pesquisa, iniciando-se com o enquadramento tipológico do estudo,

seguido da amostra de entidades que tiveram seus demonstrativos contábeis analisados mais o procedimento empregado para obtenção desses demonstrativos e, por último, a descrição de como foi feita a interpretação dos dados.

2.1 Tipologia da Pesquisa

A pesquisa caracteriza-se como bibliográfica e documental, de modo que o objetivo do estudo é verificar se as ESFLs adotaram em seus demonstrativos contábeis a aplicação das normas de convergência internacional no que tange a ITG 2002 em consonância com a NBC TG 1000 – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas – ou às normas completas (IFRS *full*) nos aspectos não abordados por esta ITG.

A pesquisa documental, devido as suas características, pode chegar a ser confundida com a pesquisa bibliográfica. Gil (1999) destaca que a pesquisa bibliográfica utiliza-se principalmente das contribuições de vários autores sobre determinada temática de estudo, já a pesquisa documental baseia-se em materiais que ainda não receberam um tratamento analítico ou que podem ser reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa.

Cervo e Bervian (1983) definem a pesquisa bibliográfica como a que explica um problema a partir de referenciais teóricos publicado em documentos. Pode ser realizada independentemente ou como parte da pesquisa descritiva ou experimental. Ambos os casos buscam conhecer e analisar as contribuições culturais ou científicas do passado existentes sobre um determinado assunto, tema ou problema.

Segundo Silva e Grigolo (2002), a pesquisa documental vale-se de materiais que ainda não receberam nenhuma análise aprofundada. Esse tipo de pesquisa visa, assim, selecionar, tratar e interpretar a informação bruta ao buscar extrair dela algum sentido e introduzir-lhe algum valor, podendo, desse modo, contribuir com a comunidade científica a fim de que outros possam voltar a desempenhar futuramente o mesmo papel.

2.2 Da Amostra e Coleta de Dados

Para alcançar os objetivos da pesquisa foram coletadas as Demonstrações Contábeis e notas explicativas de 11 ESFLs que operaram no Estado de Goiás no exercício social de 2013, publicadas no Diário Oficial do Estado (AGECOM) e em jornais de grande circulação no Estado, no período de janeiro a 10 de maio de 2014, sendo elas:

QUADRO 1 – Entidades que compõem o estudo

n.º	Razão Social
1	Associação Adelino de Carvalho
2	Associação Goiana de Integralização e Reabilitação (AGIR)
3	Associação de Pais e Amigos dos Excepcionais de Goiânia (APAE)
4	Associação Hospital São Pio X
5	Hospital Presbiteriano Dr. Gordon – Hospital Evangélico de Rio Verde
6	Associação Popular de Saúde de Itapuranga (APSI)
7	Fundação de Assistência Social de Anápolis
8	Instituto de Desenvolvimento Tecnológico e Humano (IDETCH)
9	Organização das Voluntárias de Goiás (OVG)
10	Congregação do Santíssimo Redentor de Goiás
11	Santa Casa de Misericórdia de Goiânia

FONTE: Os autores (2015)

2.3 Análise dos Dados

Na análise das informações divulgadas e evidenciadas nos demonstrativos contábeis, aplicou-se o critério comparativo das normas técnicas de Contabilidade com as práticas adotadas pelas ESFLs no seu contexto operacional, evidenciadas em notas explicativas e informações contidas nas Demonstrações Contábeis divulgadas. Para avaliar comparativamente as informações divulgadas e evidenciadas nos demonstrativos atribui-se SIM, NÃO ou N/A (não aplicável).

Considerou-se para a análise comparativa a NBC TG 1000 – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas, quando aplicável, ou as normas completas (IFRS *full*) quanto aos aspectos não abordados pela NBC TG 1000, todas publicadas pelo CFC. É válido lembrar que a ESFL que se enquadrar e optar pela adoção da NBC TG 1000 não necessita aplicar as demais NBC TGs, salvo se algum órgão regulador determinar de outra forma. A exemplo citamos a Agência Nacional de Saúde Suplementar (ANS), que regula o mercado das operadoras de plano de saúde. Já para as ESFLs que se enquadrarem na aplicação obrigatória das normas completas (IFRS *full*), estas ficam impedidas da aplicação da NBC TG 1000 para PMEs.

Para a análise do cumprimento da ITG 2002, ou das normas completas (IFRS *full*), adotaram-se quatro itens de análise – Receitas e despesas; Gratuidades e provisão para perdas sobre créditos de difícil liquidação; Demonstrações Contábeis: divulgação do conjunto completo das Demonstrações Contábeis; Divulgações em notas explicativas. Em seguida, para cada item a ser analisado, elaborou-se um *check list*, de acordo com os quadros a seguir.

2.4 Quesitos para Análise

Os itens utilizados na análise de conteúdo das informações foram definidos de acordo com as normas contábeis que dispõem sobre cada um dos quatro grupos que serão apresentados nos quadros a seguir, sendo alguns dos itens exclusivos da ITG 2002, direcionados para o Terceiro Setor:

QUADRO 2 – Receitas e despesas

Itens	Descrição	Fundamentação
1	As receitas decorrentes de doação, contribuição, convênio, parceria, auxílio e subvenção através de convênios, editais, contratos, termos de parceria e outros instrumentos, para aplicação específica, mediante constituição ou não de fundos e as respectivas despesas foram registradas em contas próprias, inclusive as patrimoniais, segregadas das demais contas.	Item 13 da ITG 2002 e Item 10 da NBC TG 07 – Subvenção e Assistência Governamentais.
2	As doações de associados foram classificadas no fluxo de caixa das atividades operacionais.	Item 26 da ITG 2002 Entidades Sem Fins Lucrativos (ESFLs).
3	Os serviços voluntários obtidos foram reconhecidos contabilmente pelo valor justo.	Itens 20 e 25 da ITG 2002 Entidades Sem Fins Lucrativos (ESFLs).

FONTE: Os autores (2015)

QUADRO 3 – Gratuidades e provisão para perdas sobre créditos de difícil liquidação

Itens	Descrição	Fundamentação
1	É destacado na demonstração do resultado as gratuidades concedidas.	Item 25 da ITG 2002.
2	Constituição de provisão em montante suficiente para cobrir as perdas esperadas com base em estimativas de seus prováveis valores de realização e baixa dos valores prescritos incobráveis e anistiados.	Item 15 da ITG 2002 e NBC TG 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes.

FONTE: Os autores (2015)

QUADRO 4 – Demonstrações Contábeis: divulgação do conjunto completo das Demonstrações Contábeis

Itens	Descrição	Fundamentação
1	Balanço Patrimonial.	Item 23 da ITG 2002, seção 3 da NBC TG 1000 e Item 10 da NBC TG 26 (R1) – Apresentação das Demonstrações Contábeis.
2	Demonstração do Resultado (superávit ou déficit).	Item 23 da ITG 2002, seção 3 da NBC TG 1000 e Item 10 da NBC TG 26 (R1) – Apresentação das Demonstrações Contábeis.
3	Demonstração do resultado abrangente do período, se exigido legalmente ou por algum órgão regulador ou mesmo se apresentada voluntariamente.	Item 23 da ITG 2002, seção 3 da NBC TG 1000 e Item 10 da NBC TG 26 (R1) – Apresentação das Demonstrações.
4	Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido.	Item 23 da ITG 2002, seção 3 da NBC TG 1000 e Item 10 da NBC TG 26 (R1) – Apresentação das Demonstrações Contábeis.
5	Demonstração do Fluxo de Caixa.	Item 23 da ITG 2002, seção 3 da NBC TG 1000 e Item 10 da NBC TG 26 (R1) – Apresentação das Demonstrações Contábeis.
6	Demonstração do valor adicionado do período, se exigido legalmente ou por algum órgão regulador ou mesmo se apresentada voluntariamente.	Item 23 da ITG 2002, seção 3 da NBC TG 1000 e Item 10 da NBC TG 26 (R1) – Apresentação das Demonstrações.
7	Balanço patrimonial no início do período mais antigo comparativamente apresentado quando a entidade aplica uma política contábil retrospectivamente ou procede à reapresentação retrospectiva de itens das demonstrações contábeis, ou ainda quando procede à reclassificação de itens de suas demonstrações contábeis.	Item 23 da ITG 2002, seção 3 da NBC TG 1000 e Item 10 da NBC TG 26 (R1) – Apresentação das Demonstrações.

FONTE: Os autores (2015)

QUADRO 5 – Divulgações em notas explicativas

Itens	Descrição	Fundamentação
1	Demonstrativo das isenções tributárias como se a ESFL não gozasse de isenção.	Item 28 c da ITG 2002.
2	Subvenções recebidas, a aplicação dos recursos e as responsabilidades dessas subvenções.	Item 28 d da ITG 2002.
3	Taxas de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações de longo prazo.	Item 28 h da ITG 2002. NBC TG 20 – Custos de Empréstimos.
4	Informações sobre seguros contratados.	Item 28 i da ITG 2002.
5	Gratuidades concedidas.	Item 25 da ITG 2002.
6	Serviços voluntários obtidos pelo valor justo.	Itens 20 e 25 da ITG 2002 – Entidades Sem Fins Lucrativos (ESFLs).
7	Os efeitos da aplicação do teste de impairment, caso não tenha sido aplicado o teste pela não recuperabilidade dos ativos. Foi mencionado em nota explicativa a não existência de indicadores por perda.	Seção 27 da NBC TG 1000 e NBC TG 01 – Redução do Valor Recuperável de Ativos.
8	Critérios e procedimentos do registro contábil de depreciação, amortização e exaustão do ativo imobilizado, devendo ser observada a obrigatoriedade do reconhecimento com base em estimativa de sua vida útil ou econômica.	Item 28 k da ITG 2002 e NBC TG 27 – Ativo Imobilizado.

FONTE: Os autores (2015)

Para facilitar a compreensão, além dos itens listados em cada quesito, foi demonstrada também a fundamentação normativa de cada um, ou seja, o item legal que a entidade deveria seguir.

3 Resultado da Análise

Os subitens a seguir trazem o resultado e a análise da divulgação feitos pelas entidades do Terceiros Setor, componentes da amostra de pesquisa, consoante aos quadros apresentados na seção anterior.

3.1 Avaliação e Evidenciação das Receitas e Despesas

A TAB. 1 demonstra que na análise das receitas e despesas das 11 ESFLs (n=11), 54,55% atenderam ao item 1. Na análise do item 2 foram excluídas 5 ESFLs por não ser aplicável, em seus contextos operacionais, a adoção deste item, logo, n=11 passou a ser n₂=6 (100%), e neste novo universo da análise nenhuma atendeu aos itens de nº 2; já para o item 3 foram excluídas 9 ESFLs, também por não ser aplicável, em seu contexto operacional, a adoção deste item, logo, n₃=2 (100%) e na análise de n₃ 50% atendeu ao item, que corresponde a 1 ESFL, conforme podemos ver na tabela a seguir:

TABELA 1 - Dados de análise das receitas

Qtde. ESFLs analisadas	Item 1	Item 2	Item 3
11	54,55%		
6		0,00%	
2			50,00%

FONTE: Os autores (2015)

Constata-se que as ESFLs demonstraram um desempenho baixo na análise dos itens previstos na ITG 2002 e NBC TG 07. Desse modo, pode-se assegurar que essas entidades continuam incorrendo em procedimentos inadequados quanto aos registros e reconhecimento contábil

de suas receitas e despesas. Esse resultado é similar ao de Piza et al. (2010) ao se constatar que o reconhecimento das despesas pela respectiva competência e das receitas de projetos pela proporção das despesas incorridas ainda é algo distante da realidade das ESFLs.

Similar a isso, Mário et al. (2013) demonstrou que, quando analisada a evidenciação de forma detalhada e explicativa, muitas entidades não atendem às normas contábeis e nem ao que se pode considerar adequado a um processo de prestação de contas e de evidenciação. As Notas Explicativas e o Relatório de Atividades são os itens que são menos evidenciados.

Quanto aos itens evidenciados destacaram-se a utilização de contas genéricas, a não utilização das Notas Explicativas para evidenciar as receitas com ou sem gratuidades, bem como os benefícios gozados. Percebeu-se que as entidades do Terceiro Setor buscam atender, em muitos casos, apenas o que é considerado obrigatório dentro do modelo de prestação de contas e tem muito a evoluir em termos do processo de evidenciação.

3.2 Avaliação das Gratuidades Concedidas e Provisão para Perdas Sobre Créditos de Dificil Liquidação

Conforme demonstrado na TAB. 2, as análises efetuadas quanto às gratuidades das 11 ESFLs que constituem 100% das entidades analisadas, três (27,27%) atenderam ao item 1; e quanto ao item 2, quatro (36,36%) atenderam, como segue:

TABELA 2 - Dados de análise das gratuidades concedidas e provisão para perdas sobre créditos de difícil liquidação

Qtde. ESFLs analisadas	Item 1	Item 2
11	27,27%	
11		36,36%

FONTE: Os autores (2015)

No item 2, uma entidade não contabilizou a Provisão para Perdas Sobre Créditos de Dificil Liquidação, porém divulgou em notas explicativas a não necessidade deste reconhecimento, portanto foi considerado como item que atendeu.

3.3 Avaliação da Divulgação do Conjunto Completo das Demonstrações Contábeis

Como demonstrado na TAB. 3, constata-se que na análise da divulgação do conjunto completo das Demonstrações Contábeis das 11 ESFLs, que constituem 100% das entidades analisadas, todas atenderam aos itens 1 e 2. Quanto ao item 3, nenhuma atendeu, embora também deva-se levá-lo em consideração, se exigido legalmente ou mesmo voluntariamente. Em relação ao item 4, 81,82% o atenderam, e o item 5 foi atendido por 72,73%. Nenhuma atendeu o item 6, que trata da divulgação da Demonstração do Valor Adicionado (DVA), embora estas entidades não estivessem obrigadas a divulgar, o que não exime a divulgação voluntária para fins de transparência e disponibilização de informações aos usuários desta demonstração com mais informações contábeis. Por último, o item 7 também não foi atendido por nenhuma entidade, conforme demonstrado a seguir:

TABELA 3 - Dados de análise da divulgação do conjunto completo das demonstrações contábeis

Qtde. ESFLs analisadas	Item 1	Item 2	Item 3	Item 4	Item 5	Item 6	Item 7
11	100,00%						
11		100,00%					
11			0,00%				
11				81,82%			
11					72,73%		
11						0,00%	
11							9,09%

FONTE: Os autores (2015)

Quanto ao item 7, que trata da divulgação do Balanço Patrimonial no início do período mais antigo, comparativamente apresentado quando a entidade aplica uma política contábil retrospectivamente ou procede à rerepresentação retrospectiva de itens das demonstrações contábeis, ou ainda quando procede a reclassificação de itens de suas demonstrações contábeis, resta dúvida quanto às outras 10 (dez) entidades terem ou não incorridas na obrigação da adoção deste procedimento.

Das 11 ESFLs analisadas, somente uma divulgou a Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC) pelo método direto. Conforme Mackensie et al. (2012), a IFRS manifesta uma preferência pelo método direto de apresentação de caixa líquido das atividades

operacionais. A grande maioria dos preparadores de demonstrações contábeis, por sua vez, optou por ignorar a recomendação do IASB, preferindo usar o método indireto em vez do método direto.

3.4 Avaliação das Divulgações em Notas Explicativas

Na análise das divulgações em notas explicativas, conforme demonstrado na TAB. 4 das 11 ESFLs (n=11), foi excluída uma ESFL que não publicou as notas explicativas em relação à adoção deste item; logo, n=11 passou a ser $n_1=10$ (100%) e neste novo universo da análise 90,00% atendeu ao item 180,00% ao item 2; já para o item

3, foram excluídas 5 ESFLs do n=11, também por não ser aplicável, em seus contextos operacionais, a adoção deste item, logo, n₃=5 (100%) e na análise de n₃ 1 (10%) atendeu ao item; para os itens 4 e 5, 30% de cada ESFL atendeu; para o item 6, 10% atendeu; para o item 7, 20%; e para o oitavo, 30% de cada ESFL atendeu. Os itens 1 e 2, que tratam da divulgação do demonstrativo das isenções tributárias e das subvenções recebidas, respectivamente, foram os mais atendidos, conforme demonstrado na tabela a seguir:

TABELA 4 - Dados de análise das divulgações em notas explicativas

Qtde. ESFLs analisadas	Item 1	Item 2	Item 3	Item 4	Item 5	Item 6	Item 7	Item 8
10	90,00%							
10		80,00%						
6			10,00%					
10				30,00%				
10					30,00%			
10						10,00%		
10							20,00%	
10								30,00%

FONTE: Os autores (2015)

Observa-se no item 6, que trata dos serviços voluntários obtidos pelo valor justo quanto à limitação do seu alcance, que pode ser que 9 (nove) destas ESFLs não divulgaram isso em notas explicativas por não terem realizado operações desta natureza, portanto, elas poderiam ter divulgado a não obtenção destes serviços para evidenciar e proporcionar maior transparência nas divulgações.

Este resultado corrobora o estudo feito por Pacheco, Szuster e Macedo (2014) na análise de 3 (três) fundações que não atendem plenamente a legislação e prejudicam a transparência de suas prestações de contas, ao complementarem suas Demonstrações Contábeis com Notas Explicativas em desacordo com o que orienta a legislação, e são pouco elucidativas, principalmente quanto aos critérios de cálculo dos itens que afetam o resultado do exercício e o patrimônio social das fundações, e aos critérios de apuração de receitas e despesas com gratuidades, doações, subvenções, contribuições e aplicações de recursos.

Vale ressaltar na análise dos itens 7 e 8 da TAB. 4, que trata do *impairment* e da vida útil estimada, que este resultado vem corroborar o

estudo feito por Piza et al. (2010) com relação ao ativo imobilizado em que apurou-se que as Organizações Sociais Civas (OSCs) analisadas ainda mantêm o tradicional registro dos bens pelo valor de aquisição e o depreciam de modo linear de acordo com os parâmetros da Receita Federal.

Embora a Lei n. 11.638/2007 tenha dado liberdade às entidades para utilizarem o período de depreciação que melhor aprouver à realidade da instituição, a contabilização dessas despesas ainda é feita pelo objetivo fiscal, embora, curiosamente, as entidades pesquisadas estejam isentas de imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro.

3.5 Valiação Global do Universo da Pesquisa

Destaca-se que das 11 ESFLs, cujas demonstrações contábeis foram objeto de análise neste artigo, 8 delas publicaram também o relatório dos auditores independentes. Este fato contribui para dar mais credibilidade aos demonstrativos publicados, mas, por outro lado, é motivo de atenção, visto que no artigo ficou comprovada a

ausência de algumas informações importantes sem destaque na evidenciação contábil realizada pelas entidades.

Na análise dos 20 itens, objeto de evidenciação e divulgação, dividido em 4 grupos (quadros de 2 a 5), montou-se 193 itens aplicados, já incluído neste montante a exclusão de 27 por não serem aplicáveis. Neste universo da análise dos 193 itens, obtiveram-se resultados que comprovam o baixo desempenho de aderência às normas contábeis, apresentados nos 11 (onze) conjuntos das demonstrações contábeis. Somente 43,52% dos itens analisados foram atendidos, o que corresponde a 84 itens, assim distribuídos e mensurados nos intervalos da análise: 1) 22 itens aplicados equivalentes a 26,19% dos itens aplicados (no total de 193) foram atendidos em 100% daqueles itens que tratam da apresentação do Balanço Patrimonial e da Demonstração do Resultado (superávit ou déficit); 2) os itens que atingiram níveis de aderência dentre o intervalo de 50% e abaixo de 100% correspondem a 41 itens equivalentes a 48,81%; e 3) aqueles que atingiram níveis de aderência no intervalo abaixo de 50% correspondem a 25%, conforme demonstrado na TAB. 5 a seguir:

TABELA 5 - Dados de análise da pesquisa

Item	Descrição	Qtde.	ΔT%
1	Montante dos itens projetados conforme os quesitos da análise	220	113,99%
2	Montante dos itens excluídos	27	13,99%
3	Total dos itens aplicados da análise (1-2)	193	100,00%
4	Quantidade dos itens não atendidos	109	56,48%
5	Montante dos itens atendidos (3-4)	84	43,52%
6	Quantidade dos itens atendidos em 100%	22	26,19%
7	Quantidade dos itens atendidos no intervalo de 50% > 100%	41	48,81%
8	Quantidade dos itens atendidos no intervalo > 50%	21	25,00%

FONTE: Os autores (2015)

Percebe-se que a maioria das entidades não atendeu aos itens analisados e aquelas que atenderam representam 43,52% do universo avaliado, o que é um nível considerado baixo, similar ao estudo de Pacheco, Szuster e Macedo (2014), em que os autores analisam as fundações privadas de saúde no município de Belo Horizonte.

Conclusão

A pesquisa teve como objetivo verificar o nível de aderência das ESFLs - entidades do Terceiro Setor, sediadas no Estado de Goiás - às normas brasileiras de Contabilidade quanto à apresentação das Demonstrações Contábeis, no que tange a ITG 2002, nos itens analisados.

Serviram de base para o presente estudo 11 ESFLs. Nos resultados obtidos com as análises efetuadas constata-se o nível de aderência apurado de 43,52%, considerado baixo. Este nível revela o não cumprimento adequado de aderência às normas contábeis vigentes pelos profissionais de contabilidade e pela administração das empresas, a qual é responsável pelas demonstrações e pelos profissionais de auditoria que, obrigatoriamente, devem revisar tais demonstrações e recomendar o atendimento às normas contábeis vigentes.

Os itens analisados que mais se adequaram às normas contábeis foram: 1) divulgação do Balanço Patrimonial e Demonstração do Resultado (superávit ou déficit), que atingiram índices de 100% de aderência; 2) divulgação em notas explicativas das isenções tributárias com 90%; 3) divulgação da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido com 81,82%; e 4) divulgação em notas explicativas das Subvenções Recebidas com 80%.

Já os que menos se adequaram foram: 1) os itens classificação das doações de associados no fluxo de caixa dentro do grupo de atividades operacionais, divulgação da demonstração do valor adicionado e divulgação da demonstração

do resultado abrangente atingiram índice 0%, ou seja, nenhuma entidade atendeu a estes itens; 2) em relação à reapresentação do balanço patrimonial quando a entidade aplica uma política retrospectivamente, 9,09% atenderam; e 3) na divulgação em notas explicativas dos serviços voluntários foram obtidos 10%.

Este trabalho contribui para os estudos voltados ao cumprimento dos normativos contábeis em IFRS aplicados ao Terceiro Setor, e convoca a classe contábil – contadores e auditores independentes – para uma reflexão quanto à postura do profissional de contabilidade frente à nova normativa contábil.

Como sugestão para trabalhos futuros, recomenda-se a realização de pesquisas que avaliem os motivos operacionais que geram o baixo nível de atendimento às normas de contabilidade pelas ESFLs. Também sugere-se que seja realizada outra pesquisa a fim de verificar o nível de conhecimentos cognitivos dos administradores, contadores e auditores independentes, sendo estes os principais agentes responsáveis pela convergência no Terceiro Setor.

Referências

ANTUNES, J.; ANTUNES, G. M. B.; PENTEADO, I. M. A convergência contábil brasileira e adoção das normas internacionais de contabilidade. In: SEMINÁRIOS EM ADMINISTRAÇÃO FEA-USP, 10., 2007, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2007.

ARAÚJO, O. C. **Contabilidade para organizações do terceiro setor**. São Paulo: Atlas, 2009.

BRASIL. Lei nº. 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 17 dez. 1976. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404compilada.htm>. Acesso em: 16 de jun. 2014.

_____. Lei nº. 11.638, de 28 de dezembro de 2007. Altera e revoga dispositivos da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei no 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. **Diário Oficial União**, Brasília, DF, 28 dez. 2007. Disponível em: <http://www.presidencia.gov.br/CCIVIL_03/_Ato2007-010/2007/Lei/L11638.htm>. Acesso em: 16 de jun. 2014.

_____. Lei nº. 11.941, de 27 de maio de 2009. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição, e dá outras providências. **Diário Oficial União**, Brasília, DF, 28 maio 2009. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l11941.htm>. Acesso em: 16 jun. 2014.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. **Instrução Normativa n. 162**. Fixa Prazo de vida útil e taxa de depreciação dos bens que relaciona. Brasil, 31 de dezembro de 1998. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/ins/ant2001/1998/in1698htm>>. Acesso em: 3 ago. 2014.

CECCONELLO, A. R. et al. **Métodos e técnicas de pesquisa em contabilidade**. São Paulo: Saraiva, 2003.

CERVO, A. L.; BERVIAN, P. A. **Metodologia científica**: para uso dos estudantes universitários. 3. ed. São Paulo: Mccraw-Hill do Brasil, 1983.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC). **A Busca da convergência da contabilidade aos padrões internacionais**: programa de trabalho – 2008 a 2013. 2008. Disponível em: <www.cpc.org.br/pdf/convergencia_29dez2008.pdf>. Acesso em: 16 jun. 2014.

_____. **Pronunciamento técnico CPC 01 (R1) redução ao valor recuperável de ativos**. 2010. Disponível em: <www.cpc.org.br/pdf/convergencia_29dez2008.pdf>. Acesso em: 3 ago. 2014.

_____. **Pronunciamento técnico CPC 26 (R1) apresentação das demonstrações contábeis**. 2011. Disponível em: <www.cpc.org.br/pdf/convergencia_29dez2008.pdf>. Acesso em: 3 ago. 2014.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Resolução CFC n. 1.255**. Aprova a NBC TG 1000 – Contabilidade para pequenas e médias empresas. Disponível em: <www.cfc.org.br>. Acesso em: 16 jun. 2014.

_____. **Resolução CFC nº 1.055**. Cria o Comitê de Pronunciamentos Contábeis – (CPC) e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 16 jun. 2014.

_____. **Resolução CFC nº 1.409**. Aprova a ITG 2002 – Entidade sem finalidade de lucros. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 16 jun. 2014.

_____. **Resolução CFC nº 1.255**. Aprova a NBC TG 1000 – Contabilidade para pequenas e médias empresas. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 16 jun. 2014.

COSTA, T. de A. et al. Impacto da implementação das normas internacionais de contabilidade no Brasil: evidências empíricas no setor regulado e não regulado. **Gecont Revista de Gestão e Contabilidade da UFPI**, v. 1, n. 1, 2014. Disponível em: <<http://revistas.ufpi.br/index.php/gecont/article/view/1553>>. Acesso em: 10 nov. 2015.

DANTAS, J. A. et al. **Managing the non-profit organization**. Oxford: Butterworth-Heinemann, 1990.

DRUCKER, P. **Administrando em tempos de grandes mudanças**. Trad. Nivaldo Montingelli Jr. 3. ed. São Paulo: Pioneira, 1996.

FUNDAÇÃO BRASILEIRA DE CONTABILIDADE (FBC). **Caderno de procedimentos aplicáveis à prestação de contas das entidades do terceiro setor (fundações)**. Brasília: DF, 2011. Disponível em: <http://www.providafamilia.org/pena_morte_nascituro.htm>. Acesso em: 16 jun. 2014.

- GELBCKE, E. R. et al. **Manual de contabilidade societária**. São Paulo: Atlas, 2010.
- GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- HENDRIKSEN, E. S.; VAN BREDA, M. F. **Teoria da contabilidade**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- IUDÍCIBUS, S. de. **Teoria da Contabilidade**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- KEATING, A. S.; ZIMMERMAN, J. L. Depreciation-policy changes: tax. Earnings management, and investment opportunity incentives. **Journal of Accounting & Economics**, Amsterdam, v. 28, p. 359-389, 2000.
- KIESO, D. E.; WEYGANT, J. J.; WARFIELD, T. E. **Intermediate accounting**. 10th. ed. New York: Wiley , 2001.
- KRUGER, L. M., et al. Análise da conformidade das demonstrações contábeis das fundações privadas de saúde do Estado de Santa Catarina. **Revista de Informação Contábil**, Florianópolis, v. 6, n. 1, p. 1-22, jan./mar. 2012.
- KUHN, J.; MACHADO, L. S.; MACHADO, M. R. R. Conhecimento dos docentes de contabilidade sobre as normas internacionais. **Revista de Contabilidade e Controladoria**, Curitiba, v. 6, n. 1, p. 28-42, jan./abr. 2014.
- LEITE, C. B. **Filantropia e a contribuição social**. São Paulo: LTR, 1977.
- LIMA, M. D. X. de et al. Um estudo sobre o nível de atendimento aos critérios de evidenciação do ajuste a valor presente nas empresas do setor de construção e transporte listadas na BM&FBovespa. In: CONGRESSO USP DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE, 11., São Paulo, 2014. **Anais...** São Paulo: USP, 2014.
- LIPPI, R. Terceiro setor para retomar o crescimento. **Gazeta Mercantil**, São Paulo, 18 maio. 1999, p. A-7.
- LONGARAY, A. A. et. al. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2006.
- MACHADO, L. S.; FLORESTA, M. S.; MACHADO, M. R. R. Análise adequada evidenciação e divulgação das práticas contábeis aplicadas aos ativos imobilizados e intangíveis, por empresas localizadas em Goiás, sob a ótica das IFRS. In: SEMINÁRIOS EM ADMINISTRAÇÃO (SEMEAD), 15., São Paulo, 2012. **Anais...** São Paulo: USP/FEA, 2012.
- MACKENZIE, B. et al. **IFRS 2012: interpretação e aplicação**. Porto Alegre: Bookman, 2013.
- MÁRIO, P. do C. et al. Evidenciação das fundações privadas de Belo Horizonte: prestação de contas e qualidade da informação. **Pensar Contábil**, v. 15, n. 56, p. 29-41, jan./abr. 2013. Disponível em: <<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-08/index.php/pensarcontabil/article/viewFile/1542/1379>>. Acesso em: 10 nov. 2015.

NIYAMA, J. K. A dualidade entre benefícios do disclosure e a relutância das organizações em aumentar o grau de evidenciação. **Economia e Gestão**, Belo Horizonte, v. 5, n. 11, p. 56-76, dez. 2005.

PAES, J. E. S. **Fundações e entidades de interesse social**: aspectos jurídicos, administrativos, contábeis e tributários. Brasília: Brasília Jurídica, 2009.

PACHECO, L. O.; SZUSTER, N.; MACEDO, M. A. S. Evidenciação contábil fundações privadas de saúde: uma análise das prestações de contas de entidades do Município de Belo Horizonte. **Revista Ambiente Contábil**, Natal, v. 6 n. 2, p. 240-260, jul./dez. 2014.

PIZA, S. C. T. et. al. A aderência das práticas contábeis das entidades do terceiro setor às normas brasileiras de contabilidade: um estudo multicaso de entidades do Município de São Paulo – SP. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ** (online), Rio de Janeiro, v. 17, n. 3, p. 78-97, set./dez. 2012.

PROCURADORIA GERAL DE JUSTIÇA, CURADORIA DE FUNDAÇÕES E ASSOCIAÇÕES - PRESTAÇÃO DE CONTAS ANUAIS. **Guia Prático para Elaboração das Principais Peças Contábeis**. 3. ed, Goiânia, dez/2010.

SALAMON, L. M.; ANHEIER, H. K. In search of the nonpro fit sector: the question of definitions. **Voluntas**, v. 3, p. 125-151, 1992.

_____. **Defining the nonprofit sector**: a cross-national analysis. Manchester: University Press, 1997.

SILVA, A. H. C. et al. Impacto da implementação das normas internacionais de contabilidade no Brasil: evidências empíricas no setor regulado e não regulado. **Revista de Gestão e Contabilidade da UFPI**, Florianópolis, v. 1, n. 1, p. 40-61, jan./jun.2014.

SILVA, M. B. de; GRIGOLO, T. M. **Metodologia para iniciação científica à prática da pesquisa e da extensão II**. Caderno Pedagógico. Florianópolis: Udesc, 2002.

SILVA, J. S. S.; SILVA, A. H. C.; LAURENCEL, L. C. Nível de evidenciação obrigatória nas empresas de capital aberto: uma análise do cpc 27. In: CONGRESSO ANPCONT, 8., Rio de Janeiro, 2014. **Anais...** Rio de Janeiro, 2014.

SOUZA, J. A. et al. Práticas contábeis de empresas brasileiras antes e após a adoção das normas internacionais. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ** (online), Rio de Janeiro, v. 18, n. 3, p. 55-76, set./dez. 2013. Disponível em: <<http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rcmccuerj/article/view/7962>>. Acesso em: 10 nov. 2015.

SZUSTER, N. et al. **Contabilidade geral**: introdução à contabilidade societária. São Paulo: Atlas, 2011.

- Recebido em: 25/08/2014
- Aprovado em: 27/10/2015