

EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL DE ENTIDADE DO TERCEIRO SETOR: UMA ANÁLISE DA CONFORMIDADE DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS EM UMA ONG

Ana Júlia Fonseca Fernandes ¹, Kallyse Priscila Soares de Oliveira²

Resumo: Este artigo tem como objetivo analisar as informações contábeis usadas como prestação de contas das entidades sem fins lucrativos, mais especificamente ONG, verificando a relevância da contabilidade como ferramenta indispensável para este setor. A elaboração foi realizada com base em análise de documentos contábeis da ONG X, foi preservada a identidade da empresa a pedido da mesma, tendo como ano base 2019 e 2020. Tais demonstrações foram analisadas e expostas de forma que não exponha a organização e ainda assim consiga-se enxergar as evidenciações contábeis de forma clara e tempestiva. Os documentos contábeis analisados tratam-se do Balanço Patrimonial (BP), Demonstração de Resultado do Exercício (DRE), Demonstrações das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL), Demonstração de Fluxo de Caixa (DFC) e Notas Explicativas (NE) correspondentes aos anos 2019 e 2020. Após análise das demonstrações referentes aos dois exercícios, concluiu-se que é imprescindível que as demonstrações estejam sendo elucidadas em conformidade com as normas específicas. Gerando mais segurança para os gestores, seja em tomadas de decisões, como na captação de novos recursos com outras parcerias, ou também na responsabilidade que a entidade possui para com os parceiros.

Palavras-chave: Terceiro Setor; Contabilidade para terceiro setor; evidenciação contábil.

1 INTRODUÇÃO

O Terceiro Setor surgiu devido a uma demanda na sociedade civil tanto de cunho econômico como as áreas sociais, contrapondo com a ineficiência e incapacidade do Estado em suportar satisfatoriamente esta demanda. Corroborando com o pensamento, Olak e Nascimento (2010) expõem que o que governo muitas vezes não consegue prover o que é indispensável ao cidadão, às entidades fica a incumbência de tentar preencher este vazio que se encontra na sociedade. É necessário a criação de um setor, sendo este tido como um agente de transformação do ser humano, trabalhando para o desenvolvimento de ações sociais. Trata-se de organizações de direito privado, que objetivam satisfazer as necessidades dos civis, ou seja, visam o bem-estar social na autonomia da realização e alcance de objetivos comuns; desta forma, não são estatais e nem possuem sua finalidade no lucro.

A expressão “Terceiro Setor” foi, a princípio, utilizada na década de 1970 por pesquisadores nos Estados Unidos e, posteriormente por volta da década de 1980, os pesquisadores europeus passaram a utilizá-la também. Para Santos e Silva (2008) por meados de 1970 com as mudanças capitalistas implementadas, distúrbios como desigualdade social – agravamento da pobreza e violência –, poluição e conflitos de diversos tipos passaram a ganhar mais força. Desta forma, meios para solucionar ou mitigar tais eventos tiveram que ser estudados para solucionar o problema, ganhando visibilidade àquele que já era executado, o Terceiro Setor.

¹ Graduanda em Ciências Contábeis pela UFERSA.

² Professora Adjunta I da UFERSA, Doutora em Ciências Contábeis pela UFPB.

De acordo com o Conselho Federal de Contabilidade (CFC, 2004) a evolução do Terceiro Setor a nível nacional deu-se a partir da década de 90, mais precisamente 1992, por ocasião do Fórum Internacional para discussão do Meio Ambiente, tendo o termo Organização Não Governamental (ONG) sido bem quisto no Brasil.

Com a ineficiência do Estado no Brasil, espaços foram abertos para muitas outras iniciativas, ocasionando de forma rápida e desenfreada o surgimento de organizações sem fins lucrativos. Segundo o Manual de Procedimentos Para o Terceiro Setor (2015), não existe ainda, no que se diz respeito ao sistema normativo brasileiro, uma definição jurídica do que é o “Terceiro Setor”. Como consequência desse desenvolvimento acelerado, na prática dificultou a separação de tratamento dos setores. Até hoje é possível notar que há uma lacuna muito grande no que tange ao tratamento de forma legal do terceiro setor, incluindo as mais diversas áreas possíveis.

Sendo assim, há uma dificuldade para conseguir distinguir dos demais setores e por consequência tratar da forma mais adequada possível, quando a sua própria essência não está bem-conceituada. Se analisados os termos que descrevem o terceiro setor, pode-se perceber que não há um consenso exato, como há no primeiro e segundo setor. O Terceiro Setor necessita claramente, e não de hoje, de uma norma própria que regule com transparência e objetividade suas funcionalidades e relações.

Entra em questão também a necessidade de uma norma própria que seja clara e tempestiva, livre de erros ou distorções a despeito de como é evidenciada os procedimentos contábeis das entidades do Terceiro Setor. Assim, é possível notar uma má qualidade do serviço contábil como também por consequência, um distúrbio na informação contábil fornecida aos usuários, externos e internos.

Uma pesquisa realizada por Ramos e Klann (2015) mostra que as entidades do terceiro setor maiores em porte e em tempo de constituição, possuem uma melhor qualidade da informação contábil, bem como sua evidenciação, em relação as entidades que se configuram como menor porte e que estão em seu pleno funcionamento a pouco tempo. Isso indica que o Terceiro Setor, por não possuir uma norma adequada e publicada para os profissionais envolvidos, acabam aprimorando suas práticas contábeis com o decorrer de seu funcionamento, apontando uma falha e urgência de correção.

Considerando, assim, a incipiência de pesquisas na área abordada e a importância da qualidade do serviço contábil e da qualidade da informação contábil por parte das entidades do Terceiro setor, o presente estudo tem como problema de pesquisa: **Qual a relevância da contabilidade na Prestação de contas de uma entidade do terceiro setor?**

Neste sentido o objetivo deste relatório trata-se de analisar as informações contábeis usadas como prestação de contas das entidades sem fins lucrativos, mais especificamente ONG, verificando o nível de confiabilidade da contabilidade como ferramenta indispensável para este setor. Além disso, será elucidado a consistência das demonstrações contábeis exigidas, tais como: O Balanço Patrimonial (BP), A Demonstração (*Superávit* ou *Déficit*), a Demonstração das Mutações do Patrimônio Social (DMPS), a Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC), como também as Notas Explicativas; será observado de forma analítica cada valor apresentado pela entidade e verificar-se-á como a contabilidade pode contribuir com a prestação de contas para o início ou a continuidade de recebimento de donativos de pessoas físicas, jurídicas ou governamentais nacionais ou estrangeiras.

Ao final, estima-se que haja uma contribuição positiva para a ONG em sua administração interna a respeito das demonstrações, para tomada de decisões internas e externas. Vislumbrando também possíveis novas parcerias e almejando também a facilidade para a obtenção de certificações disponíveis para a categoria da ONG. Como uma pesquisa, estima-se que haja um despertar da área acadêmica, bem como das entidades privadas do Terceiro Setor para a importância e relevância das Demonstrações Contábeis sendo evidenciadas de forma consistente e confiável de forma interna e também externa.

Para Ramos e Klann (2015) a investigação da qualidade da informação contábil de uma organização sem fins lucrativos é tão importante quanto entidades de capital aberto, pois

há uma gama de partes interessadas envolvidas, seja as próprias entidades de capital aberto, como governo, sociedade, colaboradores, os próprios gestores, precisam independente da finalidade, saber a posição econômico e financeira da entidade.

2 REVISÃO DA LITERATURA

2.1 O Terceiro Setor, suas divisões e certificações

Até recentemente, a ordem sociopolítica compreendia apenas dois setores – o público e o privado –, tradicionalmente bem distintos um do outro, tanto no que se refere às suas características como à personalidade. De um lado ficava o estado, a administração pública, a sociedade; do outro, o Mercado, a iniciativa particular e os indivíduos. **(Manual de Procedimentos para o Terceiro Setor, 2015)**

Olak e Nascimento (2010), apresentam o fato de serem instituições privadas, sem interesse em lucro, sendo assim, é demonstrado no lugar do lucro a nomenclatura “superávit”, o qual é destinado totalmente para a manutenção e continuidade dos serviços que são prestados pelas organizações. Os autores acrescentam que as organizações possuem autonomia e administração própria, dando destaque a qualidade em seus serviços mais do que a quantidade deles prestados, preocupando-se com um impacto positivo futuro que suas atividades podem ocasionar na sociedade. Portanto, é importante que aqueles que compõem esse setor tenham visão solidária e voluntária, na busca pelo bem comum, característica dificilmente encontrada no setor financeiro.

Dentro dos serviços prestados, pode-se encontrar ações que sejam voltadas à pobreza, ajuda à mulheres que foram abusadas, mães solo, ações que visem desenvolver uma comunidade carente, seja com geração de empregos ou alfabetização, ações de alívio em calamidades públicas ou ações de proteção à criança, adolescente e jovem.

Visando o alcance do propósito ao qual se propõem, O Manual de Procedimentos para o Terceiro Setor (2015) classifica como essas entidades são constituídas, sob uma das formas jurídicas previstas no Código Civil brasileiro: de associação, de fundação ou de organização religiosa.

- I) Associação – O Código Civil, em seu Art. 53, define com exatidão a associação como sendo a “união de pessoas que se organizam para fins não econômicos”, podendo a associação possuir quase absoluta liberdade de escolher as suas finalidades;
- II) Fundação – são pessoas jurídicas formadas a partir de um patrimônio, que deve ser formado por bens livres, ou seja, legalmente disponíveis ou desonerados, e ainda sem finalidade de lucro; deve ser administrado de modo a atingir o cumprimento das finalidades estipuladas pelo instituidor; instituídas somente para fins religiosos, morais, culturais ou de assistência. (CFC, 2008)
- III) Organizações Religiosas – formadas por pessoas que se unem para a realização de atividades sem finalidade lucrativa, voltadas à religiosidade e à profissão da fé, muitas vezes realizando atividades voltadas para a coletividade.

Diante desta realidade, após o registro do seu estatuto social em cartório de registro civil das pessoas jurídicas, os órgãos Governamentais reconhecem e fazem a concessão de registros, títulos e qualificações, que podem lhe proporcionar benefícios - como a imunidade e a isenção de tributos e a possibilidade do recebimento de recursos públicos, por meio de convênios, contratos, subvenções sociais, auxílios, doações e termos de parceria. São alguns exemplos: Organização Social, Organização Civil de Interesse Público (OSCIP), Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS), e o Título de Utilidade Pública.

2.1.1 As Organizações Sociais (OSs) e as Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIPs) e Organizações Não Governamentais (ONGs)

Apesar de características bem similares, como não ter finalidade lucrativa e integrar o direito privado, podendo ser amparado por benefícios públicos e também, atuar no mesmo campo de abrangência, as OSs não estão suscetíveis a qualificações - já antes mencionadas – como as OSCIPs.

De acordo com a Lei n.º 9.637/98, as Organizações Sociais podem ser qualificadas como fundações e associações, podendo a entidade desenvolver atividades nas áreas de ensino, pesquisa, desenvolvimento tecnológico, meio ambiente, cultura e saúde, atendidos os requisitos da Lei.

As OSCIPs foram instituídas pela Lei nº 9.790/99, a chamada Lei do Terceiro Setor. Por meio desta lei as OSCIPs são disciplinadas. “A Lei referida vem sendo considerada o marco do Terceiro Setor no Brasil [...]”. (CFC, 2008).

Assim como as OSs, tanto as fundações como as associações podem ser qualificadas com o título de OSCIP. Sendo atendidos requisitos dispostos na Lei, o Ministério da Justiça confere-lhe o título. Estes requisitos caracterizam-se: (i) pela universalização dos serviços (no respectivo âmbito de suas atuações), e, (ii) que apresente algumas finalidades contidas na referida Lei; tais finalidades vão desde saúde, educação, cultura, preservação de meio ambiente, estudos e pesquisas para desenvolvimento de tecnologia alternativa, como também desenvolvimento econômico e social. Isso compreende dizer que aqueles com titularidade de OSCIPs precisam desenvolver projetos que desenvolvam ao menos uma das mais diversas áreas citadas em um agrupamento de pessoas.

A lei 13.204/2015, conhecida como o Novo Marco Regulatório do Terceiro Setor regula que com o cumprimento de tais requisitos, a organização poderá gozar de benefícios como a possibilidade de celebrar o termo de parceria (ou fomento) com o Poder Público para o recebimento de recursos; e a possibilidade de o doador sob forma de pessoa jurídica deduzir do cálculo do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro (CSSL), até o limite de 2% sobre o lucro operacional, o valor das doações efetuadas.

Esse termo de parceria, para Olak e Nascimento (2010) indica que recursos públicos podem ser destinados para uma entidade qualificada como OSCIPs e não Oss. Ainda que esta última possua relações com o Poder Público através de Contrato de Gestão. Isto implica dizer que as OSs possuindo este Contrato de Gestão, deterá regência de algum patrimônio público, cedido pelo Estado. Demonstrando assim, o gozo distinto de benefícios ofertados a cada uma.

Já as ONGs caracterizam-se por entidade privada sem fins lucrativos, assumindo a forma legal de associações ou fundações com uma administração privada. São geralmente fundadas visando as necessidades públicas em geral, como o bem-estar, desenvolvimento econômico, social, cultural, educacional, artístico, entre outros.

A ONG em estudo, configura-se como uma OSC (Organização de Sociedade Civil) que assiste famílias e comunidades ao redor do mundo, com foco no sertão, promovendo uma ajuda através de uma ação integrada de desenvolvimento em três esferas: pessoal, social, econômico. Na visão da ONG o desenvolvimento ocorre de forma mútua e acredita-se que os benefícios futuros evoluam e perdurem muito mais do que apenas uma área desenvolvida.

Para isto, a ONG conta com recursos recebidos de parceiros para que suas atividades sejam efetuadas de forma satisfatória. Precisando, em todo caso, expressar de forma fidedigna e clara a utilização de tais recursos, através das demonstrações contábeis. Este seria um dos motivos primordiais para a importância de uma boa contabilidade na referida ONG.

2.3 A importância da contabilidade para o Terceiro Setor

Independente de qual setor pesquisas e teorias se refiram, há uma concordância que há uma necessidade de transparência. No Terceiro Setor não seria diferente. Essas entidades possuem acesso a financiamentos públicos, isenção e dispensa de tributos e subvenção. Recebem também doações de empresas captadoras de lucros, levando necessidade de que ocorra uma apresentação adequada de prestação de contas, à sociedade, ao fisco que concede particularidades, aos demais que financiam direta ou indiretamente suas atividades e àqueles que se doam voluntariamente para prestar serviços.

Entendendo essa necessidade de prestação de contas, Olak e Nascimento (2010) ressaltam que os provedores querem saber onde os recursos estão sendo alocados e se suas alocações foram bem-sucedidas em sua eficiência e eficácia. Visto por esta ótica, as informações contábeis não devem ser divulgadas apenas como uma exigência imposta por lei, mas sim a partir do princípio de transparência, que será de suma importância para que suas atividades deem continuidade.

Um importante instrumento de transparência é a própria prestação de contas, composta por elementos históricos da entidade, com a apresentação de demonstrações contábeis, as quais sejam visíveis aos olhos de terceiros, não somente às partes interessadas (OLAK; NASCIMENTO, 2010).

A prestação de contas junto com a transparência julga-se serem aspectos fundamentais no processo de captação e utilização de recursos, visto que estes podem aumentar devido a processos transparentes, devido a prestação de contas, sendo divulgada de forma objetiva e clara, demonstrando como o recurso fora empregado. Desta forma, o TCU (2008) entende a prestação de contas como uma obrigação não só pública, como também social, que visa demonstrar informações a respeito do que é de sua responsabilidade, servindo de base para a transparência.

Complementarmente o CFC (2008) explica que a contabilização especificamente para as entidades sem fins lucrativos, deve seguir os Princípios de Contabilidade, bem como as Normas Brasileiras de Contabilidade, devendo assim, apresentar suas demonstrações de forma regular e tempestiva, respeitando à metodologia de reconhecimento, avaliação e mensuração de seus elementos. Assim, será elucidado tais Princípios de Contabilidade: Princípio da Entidade; Continuidade; do Registro Pelo Valor Original; da Oportunidade; da Competência; e da Prudência.

Na maior parte dos casos, as demonstrações contábeis elaboradas e publicadas pelo Terceiro Setor acabam seguindo as mesmas diretrizes que as entidades com fins lucrativos, isso se explica pelo fato de ambas estarem regidas e regulamentadas pela Lei 6.404/76, seguindo diretrizes das Normas Brasileiras de Contabilidade – NBC T's 3 e 6, que vão abordar Conceito, Conteúdo, Estrutura, Demonstrações Contábeis e Divulgação, respectivamente. Olak e Nascimento (2010) atestam o fato quando explanam que as normas e práticas contábeis que contemplem particularmente as entidades do Terceiro Setor no Brasil ainda são embrionárias.

Não é de se excluir, entretanto, que o CFC vem esforçando-se para editar normas técnicas aplicáveis de forma particular nas organizações do Terceiro Setor. As NBC T's 10.4 – Fundações; NBC T 10.18 – Entidades Sindicais e Associações de Classe; NBC T 10.9 – Entidade sem finalidades de lucros; e NBC T 19.4 – Subvenção e Assistência governamentais dão testemunho que os procedimentos de escrituração das transações praticadas pelo Terceiro Setor devem ter terminologias próprias e diferentes das entidades de fins lucrativos, afinal, na teoria suas finalidades contemplam objetivos bem divergentes.

Portanto, fica evidente que a importância da contabilidade nas entidades de terceiro setor não se trata apenas para demonstrar a origem dos recursos recebidos e a forma como os mesmos foram aplicados, como também para validar de forma jurídica os atos financeiros da Entidade.

2.3.1 As Demonstrações Contábeis para entidades do Terceiro Setor

A **NBC TG 26** – Apresentação das Demonstrações Contábeis define demonstrações contábeis como sendo:

Demonstrações contábeis de propósito geral (referidas simplesmente como demonstrações contábeis) são aquelas cujo propósito reside no atendimento das necessidades informacionais de usuários externos que não se encontram em condições de requerer relatórios especificamente planejados para atender às suas necessidades peculiares. 9. As demonstrações contábeis são uma representação estruturada da posição patrimonial e financeira e do desempenho da entidade. O objetivo das demonstrações contábeis é o de proporcionar informação acerca da posição patrimonial e financeira, do desempenho e dos fluxos de caixa da entidade que seja útil a um grande número de usuários em suas avaliações e tomada de decisões econômicas. As demonstrações contábeis também objetivam apresentar os resultados da atuação da administração, em face de seus deveres e responsabilidades na gestão diligente dos recursos que lhe foram confiados (...).

As demonstrações contábeis exigidas das Entidades sem Finalidade de Lucros definidas pela ITG 2002 são:

- I) **Balanço Patrimonial/Social** – em determinada data, evidencia quantitativa e qualitativamente, a posição patrimonial da entidade. Segundo Olak e Nascimento (2010) é uma demonstração contábil indispensável a qualquer tipo de organização, quer explore ou não atividade lucrativa. Há um ponto importante a ser destacado quanto ao Patrimônio da empresa. Nas entidades sem fins lucrativos, não há utilização de “Capital Social”, a NBC T determinou sua substituição pelo termo “Patrimônio Social”, visto que o patrimônio pertence a sociedade e não a particulares;
- II) **Demonstração de Superávit ou Déficit do Exercício** – evidencia todas as operações desenvolvidas pela entidade. Diferentemente da nomenclatura usadas nas entidades de fins lucrativos “Lucro” ou “Prejuízo”, o foco desta demonstração não é evidenciar o quanto há de ganho/perca financeiro no período e sim demonstrar as atividades que foram realizadas em determinado período analisado. É evidente que haverá um resultado financeiro em suas atividades, mas o que se espera é que haja uma maior preocupação nas atividades desenvolvidas do que com o resultado por elas obtido;
- III) **Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido** – evidencia as mutações, em face de valor, no patrimônio social da entidade, em determinado período.
- IV) **Demonstrações do Fluxo de Caixa** - tem o propósito de apresentar as variações ocorridas no patrimônio líquido da Entidade sem Finalidade de Lucros, e a sua posição contábil-financeira ao final do período, tendo como base a movimentação ocorrida nas contas que fazem parte de sua composição
- V) **Notas Explicativas** – as notas possuem informações relevantes e complementares com a finalidade de suportar àquelas que não foram suficientemente evidenciadas nas Demonstrações. Desta forma, vão incluir a respeito das práticas contábeis não explicitadas nas outras demonstrações, mas que também impactam a análise econômica e financeira da entidade.

2 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O objetivo deste relatório técnico trata-se de analisar as informações contábeis usadas como prestação de contas das entidades sem fins lucrativos, mais especificamente ONG, verificando o nível de confiabilidade e relevância da contabilidade como ferramenta indispensável para este setor.

A elaboração foi realizada com base em análise de documentos contábeis da ONG X, foi preservada a identidade da empresa a pedido da mesma, tendo como ano base 2019 e 2020. Tais demonstrações serão analisadas e expostas de forma que não exponha a organização e ainda assim consiga-se enxergar as evidenciações contábeis de forma clara e tempestiva.

Os documentos contábeis analisados tratam-se do Balanço Patrimonial, Demonstração de *Superávit* ou *Déficit* do Exercício (DRE), Demonstrações das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL), Demonstração de Fluxo de Caixa (DFC) e Notas Explicativas correspondentes aos anos 2019 e 2020.

4 RESULTADOS, ANÁLISES E DISCUSSÕES

Para análise de resultados, foram examinadas as demonstrações contábeis individuais da ONG X, que compreendem o balanço patrimonial em 31 de dezembro de 2019 e 31 de dezembro de 2020 e as respectivas demonstrações do resultado, das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa para o exercício findo naquela data, assim como o resumo das principais práticas contábeis e demais notas explicativas. Examinando a fidedignidade das demonstrações em tempos diferentes, em que a contabilidade fora realizada por empresas diferentes.

No ano 2020 a Entidade passou pelo processo de Auditoria correspondente ao ano de 2019, demonstrando que algumas demonstrações não estavam sendo executadas de acordo com a ITG 2002, por ocasião a empresa responsável pela contabilidade da entidade que executava exclusivamente as demonstrações de acordo com a NBC TG 1000 (responsável pela contabilidade de pequenas e médias empresas), excluindo recomendações da ITG 2002 para entidade sem fins lucrativos. Compelindo à entidade demonstrações contábeis pouco tempestivas como também influenciando diretamente em seu controle financeiro interno.

Ocasionou-se então uma quebra de vínculo com a então atual empresa responsável para evidenciação contábil. O ano de 2020 também fora marcado por um contrato com uma nova empresa de contabilidade. Desta forma, analisou-se as demonstrações quando as mesmas foram evidenciadas por duas empresas de contabilidade distintas.

4.1 DEMONSTRAÇÕES X19

Neste exercício, a diretoria da ONG informou que, a prestação de contas para a entidade deu-se com certa dificuldade. Como já falado anteriormente, a empresa contratada responsável pela realização das demonstrações contábeis mostrou um *déficit* no suporte da área contábil e financeira para a entidade. Os gestores não possuíam conhecimento da área, portanto para os mesmos o trabalho estaria sendo executado de forma correta. Porém, durante a auditoria realizada foram detectadas várias falhas que foram corrigidas no decorrer da execução do trabalho.

Os gestores não foram orientados a respeito de como poderia se dar a evidenciação de prestadores de serviços, quais documentos eram hábeis ou inhábiles para fins fiscais. Não foram orientados também quanto isenções ou imunidades tributárias, bem como a sua obrigação perante o fisco.

A empresa contábil também executou serviços inapropriados para as demonstrações contábeis. Alguns erros simples de contabilização errada de valor e data, as demonstrações em formato também inapropriado. A não realização de Notas Explicativas de acordo com a ITG 2002, até o momento de tornar-se uma pendência nos documentos necessários para a realização da auditoria. A realização do Balanço Patrimonial como se a Entidade não conjecturasse parte do Terceiro Setor. Desta forma, a entidade tinha tratamento como havendo lucro ou prejuízo, também em desacordo com a ITG 2002.

As demonstrações apresentadas pela contabilidade não suportavam as necessidades para a execução do trabalho da auditoria. A priori, foi-se enviado apenas os balancetes mensais analíticos e o livro razão. Ambas não possuem valor contábil relevante para a execução de um trabalho de auditoria que visa analisar detalhadamente a posição da entidade em diversos fatores. Por motivos de não prolongamento, os balancetes e livro razão não serão adicionados à pesquisa. A seguir, as demonstrações após exigências da auditoria para dar continuidade ao trabalho por ela realizado:

Quadro 1 – Balanço Patrimonial 2019.

Conta	Descrição	31/12/2019
1	Ativo	34332,44 D
1.01	Ativo Circulante	34332,44 D
1.01.01	Disponibilidades	34332,44 D
1.01.01.01	Numerários em Espécie	9,61 D
1.01.01.01.01	Caixa Geral	9,61 D
1.01.01.01.01.0001	Caixa	9,61 D
1.01.01.02	Bancos	34322,83 D
1.01.01.02.02	Contas de Aplicação	34322,83 D
1.01.01.02.02.0001	Aplicação Banco X	34322,83 D
2	Passivo	34332,44 C
2.07	Patrimônio Líquido	34332,44 C
2.07.07	Outras Contas	34332,44 C
2.07.07.01	Outras Contas	332,44 C
2.07.07.01.01	Lucros Acumulados	34332,44 C
2.07.07.01.01.0002	Superávit do Exercício	34332,44 C

Fonte: Documentos da entidade ONG X (2019).

A ONG não apresenta na estrutura do BP a subdivisão dos grupos de ativo e passivo em circulante e não circulante. Os impostos diferidos não foram contabilizados, logo não foram classificados como não circulantes. Observa-se que não há ativo não circulante no Balanço apresentado, não havendo também as contas Realizável a Longo Prazo (RLP), Investimentos, Imobilizado e Intangível. Apesar de tratar-se de itens básicos para a construção de um BP, a contabilidade não considerou como necessário evidenciar.

Quadro 2 – DRE 2019.

Conta	Descrição	01/01/2019 a 31/12/2019
(+) 010	Receita Bruta Operacional	326.580,29
010.01	Faturamento Prod. Merc. E Serviços	326.580,29
010.01.09	Receita de Doações	326.580,29
(=) 030	Receita Líquida	326.580,29
(=) 060	Lucro Bruto	326.580,29
(-) 070	Despesas Operacionais	292.247,85
070.01	Despesas Administrativas	286.351,99
070.03	Despesas Tributárias	3.377,54
070.04	Resultado Financeiro	2.518,32
070.04.01	Receitas Financeiras	(1.557,66)

070.04.02	Despesas Financeiras	4.075,98
(=) 110	Res. Antes Das Participações E Contrib	34.332,44
(=) 150	Res. Antes Imp.Renda E Contrib. Social	34.332,44
(=) 200	Superávit Líquido Do Exercício	34.332,44

Fonte: Documentos da entidade ONG X (2019).

As entidades do terceiro setor, como já antes mencionado, possuem algumas peculiaridades que diferem sua evidenciação dos demais setores, principalmente o segundo setor. Uma dessas peculiaridades na DRE seria a segregação de receitas ou despesas com e sem restrições. As doações podem chegar até a entidade com uma finalidade específica, havendo, desta forma, custos incorridos para esta finalidade específica, configurando assim, uma doação com restrição.

Na DRE apresentada pela contabilidade, as receitas e despesas não estavam segregadas da forma correta. Não apresenta, por continuidade, classificação por programas ou atividades de geração de receita. Apresentou também falha na sua construção ao utilizar o regime de caixa.

Ressalta-se que a contabilidade no momento de envio de Balanço Patrimonial e DRE alegou que a Entidade não possuía fluxo de caixa (DFC) e Notas Explicativas (NE). Acredita-se que por não ser exigência a divulgação das demonstrações nas Entidades de Terceiro Setor, as NE principalmente, são tidas como desnecessárias. Quando, na verdade, estas são capazes de contextualizar o leitor nas informações mais relevantes acerca do conteúdo, como também prestar informações sobre as razões pelas quais alguns fatos contábeis não estão retratados nos demonstrativos.

A auditoria precisava ter findado num prazo para que a entidade pudesse enviar para seus colaboradores, o processo, no entanto, atrasou por mais de meses. Mesmo com as recomendações do relatório da auditoria, a contabilidade enviou as demonstrações desta maneira:

Imagem 1 – Balanço Patrimonial 2019.

BALANÇO PATRIMONIAL DE 07/01/2019 A 31/12/2019			
ATIVO		PASSIVO	
ATIVO CIRCULANTE	34.332,44	PATRIMÔNIO LÍQUIDO	34.332,44
DISPONIBILIDADES	34.332,44		
Caixa	9,61	Superávit do Exercício	34.332,44
Aplicações Financeiras	34.322,83		
TOTAL DO ATIVO	34.332,44	TOTAL DO PASSIVO	34.332,44

Fonte: Documentos da entidade ONG X (2019).

O BP em determinada data, evidencia quantitativa e qualitativamente, a posição patrimonial da entidade. Como observa-se, o BP modificado pela empresa de contabilidade após recomendações da auditoria, permaneceu com falhas em sua evidenciação. Nota-se que, a modificação outrora feita foi apenas de sua estrutura visual. Dessa vez, ainda sem as informações básicas necessárias, como a divisão de ativo/passivo em circulante e não circulante, os impostos diferidos não foram contabilizados. Por não haver ativo não circulante no balanço acima apresentado, não houve também as contas Realizável a Longo Prazo (RLP), Investimentos, Imobilizado e Intangível. Ainda que a entidade houvesse imobilizado, como será demonstrado posteriormente, o mesmo não fora evidenciado.

Imagem 2 – DMPL 2019

DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO				
31/12/2019				
Valores em Reais				
	Capital Social	Reservas de Capital	Lucros/Prejuízos acumulados	Total Patrimônio Líquido
Saldos em 31 de dezembro de 2018	-	-	-	-
Superávit / Déficit do Período	-	-	34.332,44	34.332,44
Saldo em 31 de dezembro de 2019	-	-	34.332,44	34.332,44

Fonte: Documentos da entidade ONG X (2019).

Desta vez, a DMPL fora acrescentada nas demonstrações. Apresentou saldo inicial do exercício, *superávit* ou *déficit* do período e seu saldo final findando a demonstração. A DMPL por configurar uma demonstração que evidencie lucros e prejuízos para a entidade seja menos utilizada nas Entidade do Terceiro Setor. Ainda assim, faz parte do corpo de demonstrações contábeis necessárias para evidenciação.

Imagem 3 – DFC 2019.

DEMONSTRAÇÃO DO FLUXO DE CAIXA - MÉTODO INDIRETO	
Valores em Reais	
	<u>31/12/2019</u>
LUCRO LÍQUIDO	34.332,44
(=) CAIXA LÍQUIDO DA ATIVIDADE OPERACIONAL	34.332,44
(=) VARIAÇÃO DE CAIXA E EQUIVALENTE	34.332,44
Saldo Inicial Caixa/Equivalente	-
Saldo Final Caixa/Equivalente	34.332,44
(=) VARIAÇÃO DE CAIXA E EQUIVALENTE	34.332,44

Fonte: Documentos da entidade ONG X (2019).

A DFC de 2019 não apresentou *superávit* ou *déficit* do período, como também não apresentou *superávit* ou *déficit* ajustado. Não evidenciou se houve aumento ou diminuição nos ativos circulantes, ou aumento ou diminuição nos passivos circulantes. Não fora evidenciado também Caixa Líquido Gerado (consumido) pelas atividades operacionais, de investimento ou de financiamento.

Imagem 4 – DRE 2019.

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO PERÍODO	
07/01/2019 A 31/12/2019	
RECEITA BRUTA	470.893,47
Receita de Doações	326.580,29
Receita de Voluntariado	144.313,18
RECEITA LÍQUIDA	470.893,47
RESULTADO BRUTO	470.893,47
(-) DESPESAS OPERACIONAIS	289.729,53
Despesas Administrativas	286.351,99
Despesas Tributárias	3.377,54
(-) OUTRAS DESPESAS E RECEITAS	146.831,50
Despesas Financeiras	3.955,27
Serviços Voluntários Obtidos	144.313,18
Receitas Financeiras	(1.436,95)
(=) RESULTADO FINANCEIRO	34.332,44
SUPERÁVIT/DÉFICIT DO PERÍODO	34.332,44

Fonte: Documentos da entidade ONG X (2019).

Como se pode observar, as demonstrações continuaram em desacordo com as normas específicas para o Terceiro Setor. O prazo que a ONG possuía para com parceiros já havia sido findado, desta forma, os obrigou a finalizar a auditoria desta forma apresentada.

As receitas de voluntariado, de acordo com a contabilidade, foram reconhecidas pelo regime de competência sendo originárias de contribuições voluntárias através de serviços de treinamentos. Os serviços gratuitos prestados foram mensurados como receita através de valores similares ao que seriam pagos se tais serviços fossem prestados a títulos onerosos. Assim tais receitas foram reconhecidas a medida que os serviços gratuitos foram prestados. Já as receitas de doações foram reconhecidas pelo regime de caixa, obedecendo a data do seu recebimento em espécie ou por transferências bancárias por seus doadores. Quanto as despesas obedecem ao regime de competência e são totalmente oriundas dos custos que envolvem as atividades sociais da entidade.

Entretanto, para a auditoria as receitas com voluntariado encontravam-se em desconformidade. Conforme a Demonstração do Resultado do Período, a Receita com Trabalho Voluntário está apresentada no valor de R\$ 144.313,18. Porém, estava em desacordo ao realizar o cálculo da receita com trabalho voluntário considerando o gasto incorrido com pagamento de ajuda de custo aos voluntários.

As Despesas Administrativas estão apresentadas na Demonstração do Resultado do Período por R\$ 430.665,17. A Entidade não segregou o valor da Despesa com Trabalho Voluntário, no valor de R\$ 144.313,18, e registrou o montante de R\$ 114.526,04 referente a despesa de ajuda de custo dos voluntários, onde o valor de R\$ 93.334,72 não possui documentação suporte do gasto incorrido pelo voluntário, estando em desacordo à norma contábil, a qual determina o ressarcimento de despesas comprovadamente realizadas no desempenho das atividades voluntárias. Na elaboração das Demonstrações Contábeis acima referidas, a entidade não adotava integralmente as práticas contábeis adotadas no Brasil para elaboração e divulgação, conforme determinado na ITG 2002 - Entidade sem Finalidade de Lucros e normas relacionadas.

Poderá ser observado que no exercício posterior fora ajustado de forma que atendesse às normas, às necessidades de colaboradores e parceiros, bem como da própria entidade que passou a executar seu controle interno de forma mais eficiente e transparente.

4.2 DEMONSTRAÇÕES X20

O exercício de 2020 fora marcado pelo distrato com a antiga empresa de contabilidade e o acordo de uma nova parceria com uma outra empresa de contabilidade. As demonstrações do período estão a seguir.

Imagem 5 – Balanço Patrimonial 2020 - Ativo.

ATIVO	Nota explicativa	31/12/2020	31/12/2019 (Reapresentado)
Circulante			
Caixa e equivalentes de caixa	5	86.779,85	34.332,44
Contas a receber - Convênio	6	-	-
Total do ativo circulante		86.779,85	34.332,44
Não circulante			
Imobilizado	7	3.683,72	-
Total do ativo não circulante		3.683,72	-
TOTAL DO ATIVO		90.463,57	34.332,44

Fonte: Documentos da entidade ONG X (2020).

Imagem 6 – Balanço Patrimonial 2020 – Passivo.

PASSIVO	Nota explicativa	31/12/2020	31/12/2019 (Reapresentado)
Circulante			
Fornecedores		2.678,93	-
Contas a pagar		703,03	-
Doações e subvenções para investimentos - Jacob's	6	87.081,61	34.332,44
Total do passivo circulante		90.463,57	34.332,44
Patrimônio Líquido	8		
Patrimônio social		-	-
Superávit período		-	-
Total do patrimônio líquido		-	-
TOTAL DO PASSIVO E PATRIMÔNIO LÍQUIDO		90.463,57	34.332,44

Fonte: Documentos da entidade ONG X (2020).

O BP apresenta de forma clara e tempestiva sua estrutura, bem como suas informações – contas. Em sua estrutura, contém o exercício passado e o vigente, como também expõe as notas explicativas referentes a contas específicas. A evidenciação também contém a conta de doações de forma separada e em conta de acordo com sua função.

A segregação das contas patrimoniais relacionadas a esse contrato entre circulante e não circulante, fora realizada, quando aplicável, de acordo ao determinado nas normas contábeis, nos itens 4.4 a 4.8 da NBC TG 1000 - Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas.

Durante o exercício de 2020 foi identificado erro ocasionado pela antiga contabilidade no registro dos convênios de 2019 de acordo ao determinado pela Interpretação Técnica ITG 2002 (R1) - Entidades sem Finalidade de Lucros. Consequentemente o resultado e o patrimônio líquido de 2019 foram apresentados a maior. Atendendo ao disposto na NBC TG 1000, em sua Seção 10, em 2020 os erros foram corrigidos pela reapresentação dos valores correspondentes no exercício anterior afetado.

Imagem 7 – DRE 2020.

	Nota explicativa	31/12/2020	31/12/2019 (Reapresentado)
RECEITAS OPERACIONAIS	9		
Receitas de Atividades de Assistência Social		298.012,75	292.247,85
Receitas Financeiras		1.788,43	1.436,95
Trabalho Voluntário		11.232,29	145.750,13
TOTAL DAS RECEITAS		311.033,47	437.997,98
DESPESAS OPERACIONAIS	10		
Despesas com Atividades de Assistência Social		294.855,95	289.729,53
Despesas Financeiras		1.810,23	3.955,27
Outras Despesas		3.135,00	-
Trabalho Voluntário		11.232,29	144.313,18
TOTAL DAS DESPESAS		311.033,47	437.997,98
SUPERÁVIT / (DÉFICIT) DO PERÍODO		-	-

Fonte: Documentos da entidade ONG X (2020).

A contabilidade enquadrou nas despesas com pessoal sem vínculo empregatício, administrativas e consumo os gastos inerentes as atividades operacionais, como despesas com material de expediente, contratações de terceiros, assessorias jurídica e contábil, bem como outras atividades necessárias ao andamento da entidade. Também demonstrou e evidenciou que está contido nas despesas financeiras as despesas bancárias, variações cambiais passivas, juros pagos e/ou incorridos, IOF, IRRF sobre aplicações financeiras. As receitas foram apresentadas por programas e atividades e estão classificadas de acordo com sua natureza.

Não houve movimentação na DMPL 2020, porém a mesma fora elaborada e evidenciada da forma correta.

Imagem 8 – DFC 2020

	31/12/2020	31/12/2019 (Reapresentado)
Fluxo de Caixa das Atividades Operacionais		
Superávit / (Déficit) do Período	-	-
Ajustes por:		
Depreciação	371,80	-
Superávit Ajustado	371,80	-
Aumento / (Diminuição) nos Ativos Circulantes		
Contas a receber - Convênio	-	-
	-	-
Aumento / (Diminuição) nos Passivos Circulantes		
Fornecedores	2.678,93	-
Contas a pagar	703,03	-
Doações e subvenções para investimentos - Jacob's	52.749,17	34.332,44
	56.131,13	34.332,44
(=) Caixa Líquido Gerado pelas Atividades Operacionais	56.502,93	34.332,44
Fluxo de Caixa das Atividades de Investimento		
Aquisições / (Vendas) do Ativo Imobilizado	(4.055,52)	-
(=) Caixa Líquido Consumido pelas Atividades de Investimento	(4.055,52)	-
(=) Aumento Líquido de Caixa e Equivalentes de Caixa	52.447,41	34.332,44
Caixa e Equivalentes de Caixa no Início do Período	34.332,44	-
Caixa e Equivalentes de Caixa no Fim do Período	86.779,85	34.332,44

Fonte: Documentos da entidade ONG X (2020).

A DFC de 2020 apresentou *superávit* ou *déficit* do período, como também apresentou *superávit* ou *déficit* ajustado. Evidenciou se houve aumento ou diminuição nos ativos circulantes, ou aumento ou diminuição nos passivos circulantes. Fora evidenciado também

Caixa Líquido Gerado (consumido) pelas atividades operacionais, de investimento ou de financiamento e caixa e equivalentes de caixa no início e fim de período.

Visando manter a identidade da ONG em sigilo, optou-se por não demonstrar as notas explicativas relativas a nenhum período. Ressalta-se que as Notas referentes ao exercício de 2020 estão de completo acordo com as normas contábeis e apresentam a posição da entidade em todos os aspectos, sejam estas demonstrações, fisco, governança, entre outros. O usuário da informação consegue analisar de forma clara, tempestiva e minuciosa a situação de cada conta na NE.

Ainda sobre as NEs de 2020, está divulgada a norma contábil que se é utilizada para determinação das práticas contábeis, bem como a declaração de conformidade com as normas, interpretações e comunicados técnicos do CFC. Apresentou também outras divulgações inerentes a passivos e ativos contingentes ou suas políticas de gestão e, as bases de mensuração e seu julgamento realizado pela entidade para a determinação das políticas contábeis. Apresenta o contexto operacional da entidade, incluindo a natureza social, econômica e os objetivos sociais. Demonstra a relação dos tributos objetos de renúncia fiscal. Demonstrou também os recursos sujeitos a restrição ou vinculação por parte do doador? São divulgados os critérios e procedimentos do registro contábil de depreciação, amortização e exaustão do ativo imobilizado. Divulga também nas NE as informações relacionadas às gratuidades concedidas e serviços voluntários obtidos por tipo de atividade.

O relatório da Auditoria Independente aponta que as demonstrações financeiras apresentavam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição da Entidade em 31 de dezembro de 2020. Seu desempenho financeiro e seus fluxos de caixa para o exercício encerrou-se em conformidade com as práticas contábeis brasileiras.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

É inegável a importância do Terceiro Setor para uma sociedade e sua economia. Na sociedade, com a promoção de justiça e inclusão social, com melhorias e desenvolvimento. Na economia, porque o patrimônio da entidade sem finalidade no lucro é constituído por meio de doações, isenção de tributos e contribuições. Aumentando, desta forma, a importância de seus gestores demonstrarem uma prestação de contas com total transparência.

É importante que os administradores de Entidades do Terceiro Setor estejam cientes da importância que há na evidência contábil. Quando ocorre doações da parte de terceiros, estes *stakeholders* esperam que haja uma transparência com o dinheiro que fora doado. Infelizmente a realidade no terceiro setor em relação a fraudes é real, diante disto, a importância de evidenciar as demonstrações de acordo com as normas é um diferencial para a busca e o firmar de contratos com empresas doadoras, governo, ou até mesmo pessoas físicas.

Na ONG em estudo, pode-se observar a diferença de uma contabilidade realizada de acordo com as normas específicas para o setor, para uma contabilidade realizada para uma entidade qualquer, sem levar em consideração pontos específicos que são imprescindíveis para uma evidência contábil bem elucidada e em conformidade.

Ainda que não seja obrigatório a divulgação seja por sítio eletrônico ou por sites conveniados ao governo, há a importância de que seja evidenciado de forma correta as demonstrações contábeis. O Balanço Patrimonial, a Demonstração do Resultado de Exercício, Demonstração de Fluxo de Caixa, Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido e por último, com a mesma importância dos anteriores, as Notas Explicativas. Todas estas demonstrações fazem parte das demonstrações necessárias para a evidência contábil de uma entidade do Terceiro Setor.

Vale lembrar também que as normas que regem o Terceiro Setor ainda são embrionárias e estão em fase de desenvolvimento. Como toda novidade, há questionamentos e conseqüentemente desafios a serem vencidos. Alguns erros podem ser cometidos por parte das entidades e também da empresa responsável pela contabilidade sem a intenção de

fraude. Ainda por se tratar de um setor com uma regulamentação de certa forma recente, os estudos e atração pela área ainda são um pouco escassos.

Ainda que impedimentos para uma análise mais profunda se fizesse presente, como o fato de não ter sido possível acesso ou a divulgação explícita de documentos, efetivou-se uma análise das demonstrações, notando uma situação alarmante em relação às boas práticas de gestão. O estudo da pesquisa trata-se de uma ONG, entretanto, configura-se a situação de outras tantas entidades do Terceiro Setor que iniciam e dão continuidade sem sequer uma consultoria básica de contabilidade aplicada ao Terceiro Setor. Tomando como exemplo a ONG em estudo, a evidenciação das informações contábeis, está muito aquém do que se espera de um setor que movimenta milhões de reais todos os anos.

Este trabalho não teve como intenção o esgotamento do assunto. O objetivo é colaborar com o desenvolvimento do setor, tentando entender como o terceiro setor (como base na ONG X) procura alcançar boas práticas de gestão e evidenciação contábil. Sugere-se que novos trabalhos sejam realizados posteriormente sobre o tema proposto, sob uma perspectiva comparativa de Unidades Federativas que apresentam baixo e alto índice de preocupação com a qualidade da informação contábil para os *stakeholders*. Espera-se que a o estudo tome abrangência maior, com maior número de ONGs em suas pesquisas, permitindo ao Governo e CFC atuarem de forma mais específica na melhoria da gestão nas ONGs atuantes no Brasil.

REFERÊNCIAS

OLAK, P. A.; NASCIMENTO, D. T. **Contabilidade para entidades sem fins lucrativos: terceiro setor**. 3. ed. São Paulo: Atlas S/A, 2010.

SANTOS, Patrícia Cardoso dos; SILVA, Maria Edna Manguieisa da. O papel da contabilidade na busca pela sustentabilidade do terceiro setor. **Revista Brasileira de Contabilidade**. N. 170, p. 35-46, mar/abr. 2008.

Ramos, F. M.; Klann, R. C. (2015). **Qualidade da Informação Contábil das Entidades Brasileiras do Terceiro Setor**. Future Stud. Res. Journal: Trends and Strategies, 7 (1), pp. 3-32.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. **Manual de procedimentos contábeis e prestação de contas das entidades de interesse social**. 2. ed. Brasília: CFC, 2004. Disponível em: http://www.cfc.org.br/uparg/Livro_ManualFundacoes2ed.pdf. Acesso em: 18 mar. 2021.

Resolução Nº 686/90, de 27 de agosto de 1990. **NBC T. 3 - Conceito, conteúdo, estrutura e nomenclatura das demonstrações contábeis**. Disponível em: <http://www.cfc.org.br>. Acesso em: 7 abr. 2021.

Resolução Nº 737/92, de 11 de dezembro de 1992. **NBC T 6 Divulgação Demonstrações Contábeis**. Disponível em: <http://www.cfc.org.br>. Acesso em: 7 abr. 2021.

Resolução Nº 926/01, de 19 de dezembro de 2001. **NBC T 10.19 - Entidades sem Finalidade de Lucros**. Disponível em: <http://www.cfc.org.br>. Acesso em: 7 abr. 2021

Resolução Nº 966/03, de 04 de junho de 2003. **Altera a Resolução CFC nº 926/01, de 19 de dezembro de 2001**, que altera itens da NBC T 10.19 - Entidades sem finalidade de lucros.

Resolução Nº 1.143/2008. **NBC T 19.4 – Subvenção e Assistência Governamentais.**
Disponível em: <http://www.cfc.org.br>. Acesso em: 8 abr. 2021.