

EVIDENCIAÇÃO DAS NOTAS EXPLICATIVAS DAS ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO

GYSELLE SILVA DIAS ROSA¹
RENAN FERREIRA DA SILVA²

RESUMO

Este trabalho objetiva estudar a adequação das entidades do terceiro setor do estado do Espírito Santo, no que se refere às normas brasileiras de contabilidade. Para tal pesquisa, a metodologia utilizada foi embasada nas exigências das normas brasileiras de contabilidade (NBC T 10.109) e Interpretação Técnica Geral (ITG 2002- R1), ambas para entidades sem fins lucrativos. Para tanto, foram analisadas 15 entidades do terceiro setor do estado do Estado do Espírito Santo, que possuem informações sobre as demonstrações contábeis divulgadas em sites, de forma a atender a Lei da Informação, entre os anos de 2017 a 2020. Os resultados foram apresentados em três níveis de itens de verificação das entidades analisadas. Os resultados apresentam um nível de conformidade com as normas, da evidenciação das notas explicativas de 63%, quando o ideal seria atingir a 100%, com isso, conclui-se a necessidade de aperfeiçoamento e transparência das informações a serem divulgadas por todas as entidades.

Palavras-Chave: Entidades. Terceiro Setor. Evidenciação. Prestação de Contas.

¹ Graduanda em Ciências Contábeis. FACCACI. gysellesd@hotmail.com

² Doutorando em Administração e Ciências Contábeis. FACCACI. renan.ferreira@hotmail.com

EVIDENCE OF THE EXPLANATORY NOTES OF THE THIRD SECTOR ENTITIES OF THE STATE OF ESPÍRITO SANTO

ABSTRACT

This study aims to study the adequacy of third sector entities in the state of Espírito Santo, with regard to Brazilian accounting standards. For this research, the methodology used was based on the requirements of the Brazilian accounting standards (NBC T 10.109) and General Technical Interpretation (ITG 2002-R1), both for non-profit entities. To this end, 15 third sector entities in the state of Espírito Santo were analyzed, which have information on the financial statements published on websites, in order to comply with the Information Law, between 2017 and 2020. The results were presented in three levels of verification items of the analyzed entities. The results show a level of compliance with the standards, of disclosure of the explanatory notes of 63%, when the ideal would be to reach 100%, with this, the need for improvement and transparency of the information to be disclosed by all entities is concluded.

Keywords: *Entities. Third sector. Disclosure. Accountability.*

1 INTRODUÇÃO

Pelo fato do financiamento vir de recursos públicos e/ou privados, há a necessidade da prestação de contas aos financiadores, para verificação da aplicação correta dos recursos na execução das atividades das entidades. A forma de apresentação dessas informações, principalmente, se dá através da evidenciação das demonstrações contábeis, sendo fundamental para a organização aderir à política de transparência, adquirindo, assim, mais credibilidade e confiabilidade perante seus financiadores, e também à sociedade. Para Silveira (2007, p. 17) sendo a contabilidade uma ciência social aplicada, entende-se que por meio da evidenciação contábil melhora a forma de apreensão do conhecimento, oportunizando maior transparência e credibilidade das entidades.

A prestação de contas das entidades, além da transparência aos financiadores, garante também a manutenção dos benefícios fiscais concedidos, como isenções e imunidades, cujos resultados precisam ser apresentados aos órgãos competentes, de acordo com atividade, e em conformidade com a Interpretação Técnica Geral 2002 (ITG 2002), aprovada pela Resolução do CFC 1.419/12, e alterada em 2015 – ITG 2002 (R1), e aplica-se ainda, a NBC TG 1000 (Normas Brasileiras de Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas).

A ITG 2002 (R1), no item 22, traz as demonstrações contábeis que devem ser elaboradas pelas entidades sem fins lucrativos, que são: o Balanço Patrimonial, a Demonstração do Resultado do Período, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, a Demonstração dos Fluxos de Caixa e as Notas Explicativas, o item 27 trata da divulgação das demonstrações contábeis através de notas explicativas.

Neste contexto, vem a problemática da pesquisa: As entidades só conseguirão apresentar a realidade de suas prestações de contas, se as demonstrações contábeis estiverem em conformidade como as normas contábeis. Neste sentido, esta pesquisa busca analisar a evidenciação das demonstrações contábeis, através das notas explicativas, das entidades sem fins lucrativos do Estado do Espírito Santo, com o

objetivo de verificar as informações das demonstrações contábeis em relação ao aspecto patrimonial por elas apresentados.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Terceiro Setor

A história do terceiro setor no Brasil está ligada com a fundação da Santa Casa de Misericórdia, no ano de 1.543, em Santos (SP), tendo apoio da Igreja Católica, que atua na Filantropia até os dias de hoje. No século XX, destacam-se as entidades sindicais, atuando pelos direitos da classe dos trabalhadores, e as organizações não governamentais (ONG's) defendendo os direitos humanos, meio ambiente, e cidadania, e entidades religiosas.

Alguns autores associam o surgimento do terceiro setor aos movimentos religiosos, como Paes (2002, p. 93) – “devemos à Igreja e a outros setores cristãos progressistas a introdução desse tipo de organização no país’.

O cenário econômico é dividido em três setores, onde o 1º setor corresponde ao setor Público (Governo), o 2º setor das empresas privadas com finalidade de lucro, e o terceiro setor é conceituado como a área em que se encontram as entidades sem fins lucrativos, organizadas coletivamente, chamadas de Organizações da Sociedade Civil (OSC) e procuram criar ações de impacto social.

Para Paes (2010):

Terceiro setor é composto por organizações de natureza “privada” (sem objetivo de lucro) dedicadas à consecução de objetivos sociais ou públicos, embora não seja integrante do governo.

Para Salamon e Anheier (1992) o Terceiro Setor cresce com a finalidade de resolverem os problemas sociais que o Estado não consegue resolver.

Para Escobar e Gutiérrez (2008), as entidades do terceiro setor apresentam soluções para promoção e mudança social, por meio de ações, que o setor público e privado não consegue desenvolver.

As entidades do terceiro setor são: associações, fundações, organizações religiosas, partidos políticos, sindicatos. A constituição jurídica está prevista no Código Civil no Artigo 44 da Lei nº 10.406 de 10 de Janeiro de 2002:

Art. 44. São pessoas jurídicas de direito privado:

I - as associações;

II - as sociedades;

III - as fundações.

IV - as organizações religiosas; (Incluído pela Lei nº 10.825, de 22.12.2003)

V - os partidos políticos. (Incluído pela Lei nº 10.825, de 22.12.2003)

VI - as empresas individuais de responsabilidade limitada. (Incluído pela Lei nº 12.441, de 2011).

As entidades sem fins lucrativos nascem da reunião de duas ou mais pessoas que decidem constituir uma associação, de acordo com o art. 53 do Código Civil, as associações são constituídas por pessoas que se unem e se organizam para atividades sem fins econômicos. O terceiro setor abrange as entidades constituídas juridicamente, sem finalidade lucrativa, com foco no comprometimento de ações sociais, não alcançadas pelo setor público.

2.2 A Evidenciação das Normas Contábeis no Terceiro Setor

A evidenciação contábil é a forma de tratamento da Contabilidade em apresentar os resultados aos interessados e usuários das informações, cujo conceito associa-se o de *disclosure*, expressão em inglês, que na Contabilidade atribui a qualidade das informações das demonstrações contábeis.

Segundo Ludícibus (2004, p.121), o *disclosure*, é o comprometimento da contabilidade com seus usuários e objetivos, a forma de evidenciação até pode variar, porém a essência tem de permanecer única, a fim de propiciar uma adequada informação ao usuário.

Para Silveira e Borba (2010), as organizações têm por finalidade atividades relacionadas à sociedade, com isso a essencialidade de transparência e responsabilidade de seus atos.

Os gestores das entidades e organizações sem fins lucrativos, tem buscado regulamentar a divulgação das demonstrações financeiras, com o propósito de melhorar as informações ao público, afirma Calabrese (2011).

Desta forma, por serem entidades constituídas para exercerem as atividades de direito dos cidadãos, utilizando recursos públicos, ou recursos oriundos de doações e entidades do segundo setor, suas ações devem ser apresentadas de forma transparente e com nível de evidenciação elevado.

O desenvolvimento e apresentação da evidenciação contábil é realizada de acordo com o objetivo específico de cada usuário. Cada item traz o entendimento dos demonstrativos, apresentando a situação patrimonial, sendo de interesse público, conforme a finalidade das entidades.

As demonstrações contábeis são a principal forma de evidenciação e fonte de informação, e são classificadas em: Balanço Patrimonial, Demonstração do resultado do Período, Demonstração dos Fluxos de Caixa, Demonstrações das Mutações do Patrimônio Líquido e as Notas explicativas.

O balanço Patrimonial evidencia a situação patrimonial da entidade (bens, direitos e obrigações), ao fim de cada exercício. Sá (2004, p. 11), generaliza o termo “balanço” na Contabilidade, sendo a forma de evidenciação equilibrada dos elementos contábeis, demonstrado de forma gráfica, os fatos patrimoniais.

As Demonstrações do Resultado do Exercício, devem apresentar as contas de receita e despesa, sendo evidenciado o resultado econômico, podendo ser Superávit, ou Déficit.

As demonstrações contábeis são complementadas com as notas explicativas, que tem por finalidade evidenciar as informações não elucidadas de forma clara a serem entendidas pelos usuários das informações, como apresenta Iudícibus, Martins e Gelbcke (1995, p. 610) – “(...) são informações complementares às demonstrações financeiras, representando parte integrante das mesmas.”

Os termos de evidenciação contábil aplicados ao terceiro setor, são adaptados da forma já existente aplicada ao segundo setor, ainda que as finalidades de lucros sejam distintas.

2.3 Estudos Relacionados

Os estudos concernentes ao terceiro setor ainda são poucos, em comparação aos outros setores, os materiais encontrados, geralmente refere-se aos atos normativos, conceituação de setores, definição e classificação de entidade, parte tributária, e tratam dos principais pontos relacionados à contabilização do terceiro setor.

Silveira e Borba (2010), em uma pesquisa realizada, analisaram a conformidade das prestações de contas com as normas contábeis estabelecidas das fundações da área de educação e pesquisa de Santa Catarina. Através de dados fornecidos pelo Ministério Público de Santa Catarina, e com base nas normas contábeis, foram listados aspectos relacionados às fundações e verificadas nas prestações de contas. O trabalho foi realizado com 39 fundações, e os dados foram referentes as prestações de contas referente os anos de 2004, 2005 e 2006. Os resultados foram apresentados através de evidenciação contábil analisado, e apontaram um nível de conformidade das demonstrações contábeis de 67%, confirmando a necessidade do aperfeiçoamento da transparência, e da correta aplicação das norma específicas às fundações.

Gollo, Schulz e Rosa (2013), em um estudo da Evidenciação Contábil em Entidades Brasileiras de Terceiro Setor: Adequação às Normas Brasileiras de Contabilidade, com objetivo de identificar a adequação das entidades às normas brasileiras de contabilidade. Para este estudo, os autores buscaram dados de 46 entidades do terceiro setor de Santa Catarina, que possuem suas demonstrações contábeis divulgadas no Cadastro Nacional das Entidades, no site do Ministério da Justiça nos anos de 2009 a 2011.

O estudo foi realizado com base nos itens das normas brasileiras de contabilidade (ITG 2002(R11), NBC T 10.19) específicas para entidades sem fins lucrativos. O resultado da pesquisa apresenta um índice geral de evidenciação dos três anos analisados de 51,73%, estando longe do ideal. Concluiu-se com esta pesquisa, que as entidades do Terceiro Setor, apresentam baixos índices de evidenciação e a forma de padronização exigida pelo Ministério da Justiça, faz com

que essas entidades apresentam apenas o necessário para cumprimento da obrigação não incentivando a apresentação de dados que vão além dos exigidos pelo Ministério.

2.4 Normas Brasileiras de Contabilidade

Esta pesquisa teve como a base a resolução do CFC 1409/2012, que aprovou a Interpretação ITG 2002, para as entidades sem finalidade de lucros.

A ITG 2002 tem o objetivo de estabelecer os critérios e procedimentos específicos quanto a avaliação, reconhecimento das transações patrimoniais, quanto a estrutura das demonstrações contábeis, e as informações básicas a serem divulgadas pelas notas explicativas das entidades sem fins lucrativo. Quanto ao alcance e sua aplicabilidade a ITG 2002 abrange as entidades sem finalidades de lucros nas mais diversos segmentos, como saúde, educação, assistência social, cultural, partidos políticos, entidades religiosa, sindicatos, dentre outras citadas na *Interpretação*. A ITG 2002 juntamente com os princípios contábeis norteia a forma de estruturação e evidenciação contábil. A NBC TG 1000 (Normas Para Pequenas e Médias Empresas), e as IFRS são aplicadas, naqueles aspectos em que não são contemplados pela *Interpretação* e os princípios contábeis.

Estão previstas na ITG 2002 o reconhecimento: no resultado das doações e subvenções recebidas para custeio e investimento (observados dispostos da NBC T 07), as evidenciações dos registros contábeis, os requisitos para reconhecimento dos resultados, como Déficit ou Superávit; os benefícios concedidos a título de gratuidade, as receitas de doações ou subvenções provenientes de termos de cooperação ou outros, com fins específicos, dentre outros itens constante no índice da *Interpretação*.

Em 2015, a ITG 2002 foi alterada sendo identificada pela letra R mais o número da referente à alteração, no caso (1), dentre as mudanças, no reconhecimento, o a alteração traz os seguintes itens:

8. As receitas e as despesas devem ser reconhecidas, respeitando-se o princípio da Competência. (Alterado pela ITG 2002 (R1))

- 9A. Somente as subvenções concedidas em caráter particular se enquadram na NBC TG 07. (Incluído pela ITG 2002 (R1))
- 9B. As imunidades tributárias não se enquadram no conceito de subvenções previsto na NBC TG 07, portanto, não devem ser reconhecidas como receita no resultado. (Incluído pela ITG 2002 (R1))
19. O trabalho voluntário deve ser reconhecido pelo valor justo da prestação do serviço como se tivesse ocorrido o desembolso financeiro.

Quanto a divulgação, a alteração da ITG 2002 (R1), foi no item 27 do item (c) – sobre a resolução do objeto de renúncia fiscal. Para a pesquisa, de forma a regulamentar as evidências, foi utilizada a NBC T -10 – que traz os aspectos contábeis específicos em entidades diversas, especificada pela NBC T - 10.19 - entidades sem finalidade de lucros.

3 METODOLOGIA

A metodologia utilizada para análise de dados, e quanto aos objetivos, o estudo classifica-se como descritiva, e quanto aos procedimentos utilizados para pesquisa, caracteriza-se como bibliográfica e documental, e quanto à abordagem, classifica-se como qualitativa.

Para o estudo da pesquisa, foram encontrados poucos trabalhos relacionados, ou que se assemelha ao tema. Daí a necessidade do enfoque ao tema, através da análise desta pesquisa, para melhor entendimento de sua aplicação.

A análise dos dados foi realizada com base no preenchimento do *check list* retirados dos documentos de prestação de contas encontrados nos sites das entidades pesquisadas. A pesquisa tem como objetivo a análise da evidenciação das notas explicativas das entidades do terceiro setor do estado do Espírito Santo.

Através deste trabalho, pretende-se verificar a transparência das entidades por meio de suas prestações de contas, e a evidenciação de suas notas explicativas, Através de pesquisa bibliográfica, foram feitos os levantamentos quanto às normas contábeis, e à ITG 2002 R1, aplicadas ao terceiro setor.

Apesar de serem de natureza privada, as entidades sem fins lucrativos, tem como parâmetro a lei 12.527/2011 art. 2, que trata da informação a serem divulgadas

pelas entidades sem fins lucrativos, o que torna pública as informações disponibilizadas por tais entidades. Os dados que serviram como objeto de pesquisa, foram coletados nos sites das entidades que colocaram à disposição as informações de suas respectivas prestações de contas.

As entidades pesquisadas, dentre as 100 listadas no sítio da internet Ongs Brasil <www.ongsbrasil.com.br>, foram aquelas que divulgaram em pelo menos um período, compreendido nos anos de 2017 a 2020, as suas prestações de contas. A análise ocorreu em três níveis: o primeiro foi do perfil das entidades, quanto a localização, área de atuação, quantidade de empregados, certificação e titularidade

O segundo nível foi de verificação quanto a apresentação de suas informações de Prestação de Contas, Balanço Patrimonial, Demonstração de Superávit ou Déficit, Demonstração das Mutações do Patrimônio Social, Demonstração das Origens e Aplicação de Recursos, Notas Explicativas, Demonstração das Fontes de Recursos, Relatório de Atividades em Complemento às Notas Explicativas, como critério de verificação foi atribuído (S) para resposta positiva, e (N) para negativa.

O terceiro nível, foi referente a evidenciação das notas explicativas com base no item 27 da ITG 2002 R1, que trata da divulgação das notas explicativas, sendo atribuído (1) para respostas positivas e (0) para respostas negativas. Para a análise de dados, supõe-se que as entidades praticam suas prestações de contas, com a divulgação de suas demonstrações contábeis, sejam para fins fiscais ou gerenciais de forma fidedigna e de acordo com as normas contábeis. Em relação à análise dos dados, a verificação não abrange todas as regras sugeridas pelas normas, somente as específicas do tema para realização deste trabalho.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

De acordo com o MAPA das Organizações da Sociedade Civil, no Espírito Santo, no ano de 2018 havia 17274 OSCs.



Figura 1 – Mapa das organizações
Fonte: Base de dados MAPA das Organizações da Sociedade Civil

Foram coletados dados referente a quantidade de OSCs no Brasil, e a quantidade de OSCs no Espírito Santo No site ONGS do Brasil, que tem ONG's de todos os estados brasileiros, foram listados no estado do Espírito Santo as 100 maiores entidades classificadas pela quantidade de funcionários.

Das 100 entidades listadas, foi feita a pesquisa de quais havia em seu site informações sobre prestações de contas, conseqüentemente, que haviam as demonstrações contábeis, e os respectivos exercícios.

Dessas entidades, em 21 foram encontradas prestação de contas no período de 2017 a 2020, com informações das demonstrações contábeis divulgadas nos sites das próprias entidades. A primeira apuração foi feita com itens de verificação das entidades, a qual dentre elas 15 (ou 71%) estavam completas, e que tiveram suas notas explicativas analisadas neste trabalho, conforme listadas a seguir:

Quadro 1 – Descrição das entidades

Nome	Atuação	Cidade
Associação Capixaba Contra O Câncer Infantil – ACACCI	Assistência Social	Vitória
Associação Dos Amigos Autistas Do Estado Do Espírito Santo - AMAES	Saúde	Vitória
Hospital Infantil Francisco De Assis	Saúde	Cachoeiro De Itapemirim
Instituto Fucape De Tecnologias Sociais	Educação	Vitória

Centro De Integração Empresa-Escola – CIEE	Educação	Vitória
Hospital Evangélico De Cachoeiro De Itapemirim	Saúde	Cachoeiro De Itapemirim
Associação Evangélica Beneficente Espírito Santense – AEBES	Saúde	Vila Velha
Santa Casa De Misericórdia De Cachoeiro De Itapemirim	Saúde	Cachoeiro De Itapemirim
Associação Dos Funcionários Públicos Do Espírito Santo – AFPEs	Saúde	Vitória
MEPEs-Movimento De Educação Promocional Do Espírito Santo	Educação	Anchieta
Fundação De Apoio Ao Hospital Universitário "Cassiano Antônio Moraes"	Assistência Social	Vitória
Hospital Apóstolo Pedro	Saúde	Mimoso Do Sul
Asilo Dos Idosos De Vitória	Assistência Social	Vitória
Fundação Arcelor Mital	Cultura	Vitória
Santa Casa De Iúna	Saúde	Iúna

Fonte: Elaboração Própria a partir dos dados da pesquisa.

As 6 entidades restantes, ou 29%, foram excluídas da pesquisa.

4.1 Perfil das Entidades

Das entidades analisadas, quanto a área de atuação, 8 (ou 53%) foram classificadas na área da saúde.

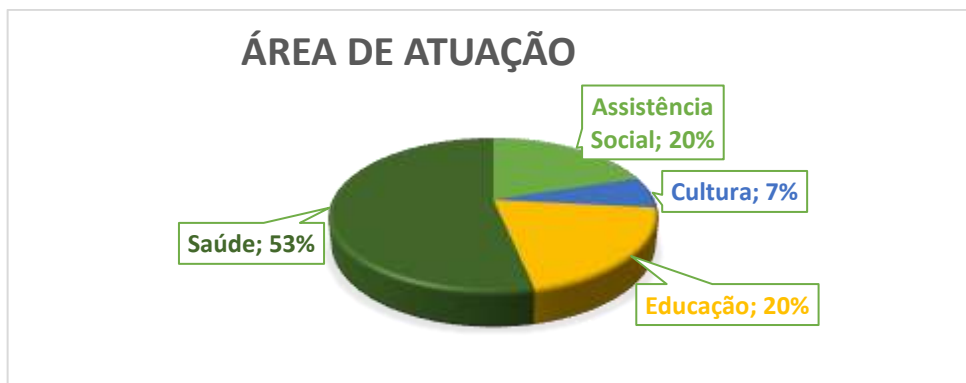


Figura 2 – Área de atuação
 Fonte: Elaboração Própria a Partir dos Dados de Pesquisa

Quanto a localização, 9 municípios, ou 60%, estão localizados na região metropolitana do estado do Espírito Santo, sendo 8 no município de Vitória e 1 no município de Vila Velha. As demais entidades analisadas, estão localizadas no interior do estado, nos municípios de Anchieta, Cachoeiro de Itapemirim, Iúna e Mimoso do Sul.

O terceiro item analisado, quanto ao perfil das entidades, traz a quantidade de empregados que cada uma tem, sendo classificada com maior número, a entidade que possui 1.376 empregados. No quadro abaixo vem demonstrado a classificação:

Quadro 2 – Quantidade de empregados

	Número de Empregados	de Entidades	%
A entidade tem quantos empregados?	0 - 100	8	53%
	101 - 200	1	7%
	201 - 500	2	13%
	501 - 1000	2	13%
	1001 - 2000	2	13%

Fonte: Elaboração Própria com base nos dados coletados.

Os Dois últimos itens do nível de perfil da entidades, traz dados referente a entidade que tem Certificado de Entidades Beneficente de Assistência Social

(CEBAS), em que 9 (ou 60%) possuem, e as entidade que possuem o título de entidade pública federal, estadual ou municipal, em que foram classificadas em 12 (ou 80%) as entidades que possuem, e 20% que não possuem nenhum título de utilidade pública.

4.2 Item de Verificação Prestação de Contas e Demonstrações Contábeis

O segundo nível analisado, é o que se referente aos itens de verificação das entidades, em que os dados de pesquisas apontam para um alto índice de respostas positivas, sendo classificadas em 94%, e 6% negativas.

Tabela 1 – Resumo itens de verificação

Itens de Verificação	SIM		NÃO	
A entidade apresentou divulgação da prestação de contas?	15	100%	0	0%
A entidade apresentou Balanço Patrimonial?	15	100%	0	0%
A entidade apresentou Demonstração de Superávit ou Déficit?	15	100%	0	0%
A entidade apresentou Demonstração das Mutações do Patrimônio Social?	14	93%	1	7%
A entidade apresentou Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos?	14	93%	1	7%
A entidade apresentou Notas Explicativas?	15	100%	0	0%
A entidade apresentou Demonstrativo de Fonte de Recursos?	14	93%	1	7%
A entidade apresentou Relatório de Atividades, em complemento às Notas Explicativas?	11	73%	4	27%
Média		94%		6%

Fonte: Dados da Pesquisa

4.3 Evidenciação das Notas Explicativas

Os dados analisados no que se refere às notas explicativas, na primeira etapa percebe-se um índice mediano de evidenciação de 78%, nos itens (a) e (b) houve um índice de 100 % de evidenciação, e no item (e) os recursos com restrição de aplicação e suas responsabilidades; foi classificado com índice mais baixo desta primeira etapa, que foi de 53%.

Quadro 3 – Itens de verificação

Item de Verificação*	la*	le*	%
a) Contexto operacional da entidade, incluindo a natureza social e econômica e os objetivos sociais;	15	15	100
b) Os critérios de apuração da receita e da despesa, especialmente com gratuidade, doação, subvenção, contribuição e aplicação de recursos;	15	15	100
c) Tributos objeto de renúncia fiscal; Alterado pela Norma Brasileira de Contabilidade ITG nº 2.002 (R1)/2015 (DOU de 02.09.2015), efeitos a partir de 02.09.2015 Redação Anterior	15	13	87
d) Aplicação dos recursos e as responsabilidades decorrentes de subvenções;	15	12	80
e) Recursos de aplicação restrita e as responsabilidades decorrentes de tais recursos;	15	8	53
f) Recursos com restrição de aplicação e suas responsabilidades;	15	10	67
g) Eventos subsequentes à data do encerramento do exercício que tenham, ou possam vir a ter, efeito relevante sobre a situação financeira e os resultados futuros da entidade;	15	9	60
Total	105	82	547
Média	15	12	78

*Item de Verificação: Item 27 ITG 2002-R1

*la: Item analisado

*le: Item evidenciado

Fonte: Dados de pesquisa

Na segunda parte da análise dos dados, a evidenciação atinge um índice bem inferior, em relação à primeira etapa, chegando um 24% em relação aos dados analisados. O item (j) foi que obteve menor índice de evidenciação, devido ser

específico a entidades de ensino, que, conforme os dados desta pesquisa, as entidades da área de atuação educacional correspondem 20% do total das entidades coletadas. Nota-se nesta segunda parte, que nenhum item de verificação atingiu 100% de evidenciação, sendo o maior índice de 73%, corresponde ao item (K), que refere aos critérios e procedimentos do registro contábil do ativo imobilizado.

Quadro 4 – Itens de verificação

Item de Verificação	la*	le*	%
(h) as taxas de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações em longo prazo;	15	7	47
(i) informações sobre os seguros contratados;	15	8	53
(j) a entidade educacional de ensino superior deve evidenciar a adequação da receita com a despesa de pessoal, segundo parâmetros estabelecidos pela Lei das Diretrizes e Bases da Educação e sua regulamentação;	15	3	20
(k) os critérios e procedimentos do registro contábil de depreciação, amortização e exaustão do ativo imobilizado, devendo ser observado a obrigatoriedade do reconhecimento com base em estimativa de sua vida útil;	15	11	73
(l) segregar os atendimentos com recursos próprios dos demais atendimentos realizados pela entidade;	15	8	53
(m) todas as gratuidades praticadas devem ser registradas de forma segregada, destacando aquelas que devem ser utilizadas na prestação de contas nos órgãos governamentais, apresentando dados quantitativos, ou seja, valores dos benefícios, número de atendidos, número de atendimentos, número de bolsistas com valores e percentuais representativos;	15	10	67
(n) a entidade deve demonstrar, comparativamente, o custo e o valor reconhecido quando este valor não cobrir os custos dos serviços prestados.	15	3	20
Total	105	50	333
Média	8	4	24

*la: Item analisado

*le: Item evidenciado

Fonte: Dados de pesquisa

5 CONCLUSÃO

A atuação do Terceiro Setor está cada vez mais evidente, sendo uma opção de solução para atender à sociedade nas áreas em que o poder público não consegue alcançar. Com este trabalho, nota-se o potencial das entidades no que se refere ao desenvolvimento social, porém, este setor necessita de profissionalização e maior transparência, no que se refere a prestação de contas, e divulgação das demonstrações contábeis.

As notas explicativas, que são parte das demonstrações contábeis, oportunizam as entidades a esclarecerem aos usuários das informações, os recursos e suas aplicações, sendo informados de forma segregadas, se evidenciado de acordo com itens de divulgação da ITG 2002 R1.

Na pesquisa, as entidades analisadas, atingiram um índice aceitável de evidenciação dos itens das notas explicativas, porém, é necessário e obrigatório que os itens da divulgação, sejam evidenciados em sua totalidade, ou seja, as entidades devem atingir a 100% dos itens a serem divulgados nas notas explicativas. Esses números mostram que as entidades precisam de se aprofundarem, em relação às normas, para que sejam cada vez mais transparentes, e tenham cada vez mais crédito perante a sociedade.

Apesar das evidenciações não garantirem a forma fidedigna, clara e em conformidade com as normas, quanto a transparência, os 63% do índice de evidenciação apresentado nesta pesquisa, mostra que não há empenho das entidades em atenderem às normas.

Finalizando, o que se percebe com este trabalho, que os níveis de evidenciação das notas explicativas das entidades do terceiro não são adequados, pois os itens analisados referem-se a forma mínima padronizada a ser divulgada por todas as entidades.

REFERÊNCIAS

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. **NBR 6023**: informação e documentação – referências - elaboração. Rio de Janeiro, ago. 2018.

ARAÚJO, O. C. **Contabilidade para organizações do Terceiro Setor**. São Paulo: Atlas, 2005.

ARAUJO, Osório Cavalcante. **Contabilidade para organizações do Terceiro Setor**. São Paulo: Atlas, 2006.

CALABRESE, T. D., Public mandates, Market monitoring, and nonprofit financial disclosures. *Jornal of Accounting and Public Policy*, v. 30, n. 1, p. 19-88, Jan./Feb. 2011.

Código Civil no Artigo 44 da Lei nº 10.406 de 10 de Janeiro de 2002.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC).ITG 2002 (R1). Entidades sem Finalidade de Lucros. Publicada em 02/09/15. Disponível em: [https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2015/ITG2002\(R1\)](https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2015/ITG2002(R1)) Acesso em: 30 out. 2020.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Manual de procedimentos contábeis para fundações e entidades de interesse social**. 2. ed. Brasília: CFC, 2007.

_____. *NBC T 10 - Aspectos contábeis específicos em entidades diversas*. NBC T - 10.19 - Entidades sem finalidade de lucros. Aprovada pela Resolução CFC n. 877, de 18 de abril de 2000.

Gollo, V., Schulz, S. J., & Rosa, F. S. (2013). **Evidenciação contábil em entidades brasileiras de terceiro setor: adequação às normas brasileiras de contabilidade**. Anais do Encontro Nacional dos Cursos de Graduação em Administração – EnAngrad, 24, Florianópolis, SC, Brasil.

ESCOBAR, J. J.; GUTIÉRREZ, A. C. M. **Tercer sector y univocidad conceptual: necesidad y elementos configuradores**. Revista Katálisis, Florianópolis, v. 11, n. 1, p. 84-95, 2008.

FISCHER, R. M. **O desafio da colaboração: práticas de responsabilidade social entre empresas e terceiro setor**. São Paulo: Editora Gente, 2002.

FUNDAES – Federação das Fundações e Associações do Espírito Santo, Disponível: <<https://fundaes.org.br/>> Acesso em: 06 de jun. 2021.

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

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos. **Manual de contabilidade societária: aplicável a todas as sociedades: de acordo com as normas internacionais e do CPC.** [S.l: s.n.], 2010.

Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências.

BRASIL. LEI Nº 12.527, DE 18 de novembro de 2011.

Lei nº 13.019, de 31 de julho de 2014. Estabelece o regime jurídico das parcerias entre a administração pública e as organizações da sociedade civil, em regime de mútua cooperação, para a consecução de finalidades de interesse público e recíproco, mediante a execução de atividades ou de projetos previamente estabelecidos em planos de trabalho inseridos em termos de colaboração, em termos de fomento ou em acordos de cooperação; define diretrizes para a política de fomento, de colaboração e de cooperação com organizações da sociedade civil; e altera as Leis nº 8.429, de 2 de junho de 1992 e 9.790, de 23 de março de 1999.

Lei nº 13.204, de 14 de dezembro de 2015. Altera a Lei nº 13.019, de 31 de julho de 2014.

Mapa Das Organizações Da Sociedade Civil, Disponível em:
<<https://mapaosc.ipea.gov.br/index.html>> Acesso em 31/03/2021.

Manual de procedimentos contábeis e prestação de contas das entidades de interesse social. Brasília: CFC, 2008.

Ongs do Brasil, 2021, Disponível em
<<http://www.ongsbrasil.com.br/default.asp?Pag=1&Destino=Instituicoes&Estado=ES>
> Acesso em 31/03/2021.

PAES, José Eduardo Sabo. **Fundações e entidades de interesse social: aspectos jurídicos, administrativos, contábeis e tributários.** 4. ed. rev., atual. e amp. de acordo com a Lei n. 10.406, de 10.1.2002 (Novo Código Civil). Brasília: Brasília Jurídica, 2003.

SÁ, Antônio Lopes de. Luca Pacioli: **Um Mestre do Renascimento.** 2ª. Edição. Brasília: Fundação Brasileira de Contabilidade, 2004.

SALAMON, Lester M.; ANHEIER, Helmut K **The emerging sector: the onprofit sector in comparative perspective – and overview.** Baltimore: The Johns Hopkins University, 1994.

SILVEIRA, D. (2007). **Evidenciação contábil de fundações privadas de educação e pesquisa: uma análise da conformidade das demonstrações contábeis de entidades de Santa Catarina**. Dissertação de Mestrado, Centro Socioeconômico, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, SC, Brasil.

SILVEIRA Douglas da; BORBA, José Alonso - **Evidenciação Contábil de Fundações Privadas de Educação e Pesquisa: Uma Análise da Conformidade das Demonstrações Contábeis de Entidades de Santa Catarina**. Revista Contabilidade Vista & Revista, ISSN 0103-734X, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, v. 21, n. 1, p. 41-68, jan./mar. 2010.

TRUSSEL, J. M.; PARSONS, L. M. **Financial Reporting Factors Affecting Donations to Charitable Organizations**. *Advances in Accounting*, v. 23, p. 263–285, 2008.