

**UniRV – UNIVERSIDADE DE RIO VERDE
FACULDADE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS: UMA ANÁLISE SOBRE EVIDENCIAÇÃO
DE ACORDO COM A ITG 2002**

ANA PAULA TIAGO SANTOS

Orientadora: Prof.^a ELIENE APARECIDA DE MORAES

**Trabalho de Conclusão de Curso II
apresentado à Faculdade de Ciências
Contábeis da UniRV – Universidade de Rio
Verde, como parte das exigências para
obtenção do título de Bacharel em Ciências
Contábeis.**

RIO VERDE - GOIÁS

2013

**UniRV – UNIVERSIDADE DE RIO VERDE
FACULDADE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS: UMA ANÁLISE SOBRE EVIDENCIAÇÃO
DE ACORDO COM A ITG 2002**

ANA PAULA TIAGO SANTOS

Orientadora: Prof.^a ELIENE APARECIDA DE MORAES

**Trabalho de Conclusão de Curso II
apresentado à Faculdade de Ciências
Contábeis da UniRV – Universidade de Rio
Verde, como parte das exigências para
obtenção do título de Bacharel em Ciências
Contábeis.**

RIO VERDE - GOIÁS

2013

SANTOS, Ana Paula Tiago.

Entidades sem fins lucrativos: uma análise sobre evidenciação de acordo com a ITG. / Ana Paula Tiago Santos. Rio Verde. - 2013.

64 f.

Trabalho de Conclusão de Curso II (Graduação) apresentado a Universidade de Rio Verde - UniRV, Faculdade de Ciências Contábeis, 2013.

Orientadora: Prof.^a Eliene Aparecida de Moraes.

1. ITG 2002. 2. Evidenciação. 3. Terceiro setor.

**UniRV - UNIVERSIDADE DE RIO VERDE
FACULDADE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

TERMO DE APROVAÇÃO

**ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS: UMA ANÁLISE SOBRE EVIDENCIAÇÃO
DE ACORDO COM A ITG 2002**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado pela acadêmica **ANA PAULA TIAGO SANTOS** como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis, aprovado em 07 de Novembro de 2013, pela banca examinadora constituída por:

**Prof^a. Esp. Eliene Aparecida de Moraes
Orientadora**

**Prof^a. Ms. Ivone Vieira Pereira
Examinadora**

**Prof. Ms. Ricardo Neves Borges
Examinador**

DEDICATÓRIA

À minha estimada família, em especial a minha mãe Maria Tereza, minha grande guerreira, exemplo de quem luta sem medir esforços para alcançar o que se almeja, com muito amor se esforçou para que eu chegasse ao curso superior.

Aos meus irmãos Thiago e Lucas, e ao Tarcizio, que compreenderam minha ausência quando necessário, e sempre me incentivaram nos momentos difíceis.

Dedico também aos meus avós maternos: Eulália Ferreira De Sousa (*in memoriam*) e Francisco Tiago Filho, que infelizmente não tiveram a oportunidade que tenho hoje para concretizar este sonho.

AGRADECIMENTOS

A Deus, Pai eterno, agradeço a Deus pela oportunidade de me fazer presente neste mundo terrestre, que carinhosamente atendeu aos meus rogos, me fortalecendo para que conseguisse chegar ao fim de mais essa etapa de minha vida.

Agradeço a minha mãe, pela força, carinho e amor, que muitas vezes usou de palavras sábias para me encorajar rumo a mais essa etapa.

Tarcizio, agradeço a você, meu porto seguro, meu farol nas noites escuras, se fez presente quando imaginei que tudo estava perdido usando de grandiosas palavras que serviram de alento para as minhas dores e preocupações; Sempre pedindo para que eu me dedicasse e esforçasse para conclusão deste trabalho, me ensinando a até tirar proveito das situações mais difíceis.

A Katrine Moraes, Priscilla Freitas e Raíssa Dornelas por sanarem minhas dúvidas quando precisei, agradeço por toda ajuda que me deram.

Não poderia deixar de agradecer minha tia: Maria Tiago, por ser o ombro amigo, e o esteio da família.

Agradeço a professora Eliene Aparecida de Moraes, pelo apoio, e pela orientação que foi fundamental para o desenvolvimento deste trabalho.

Enfim, de todo meu coração, agradeço aqueles que vibraram com muito amor para que eu chegasse ao fim desta Graduação.

RESUMO

SANTOS, Ana Paula Tiago. **Entidades sem fins lucrativos: uma análise sobre evidenciação de acordo com a ITG. 2013.** 64p. Trabalho de Conclusão de Curso II (Graduação em Ciências Contábeis) – Fesurv - Universidade de Rio Verde, Rio Verde, 2013.♦

O terceiro setor destaca-se devido a grande quantidade de entidades sem fins lucrativos que o compõe. O CFC aprovou a ITG 2002 que possui o objetivo de determinar os critérios para evidenciação e procedimentos específicos relacionados a avaliação de entidades sem fins lucrativos. Diante da aprovação da ITG 2002 pelo CFC, a presente pesquisa foi desenvolvida para analisar se as entidades brasileiras sem fins lucrativos adotam os critérios da ITG 2002 para divulgação de suas demonstrações contábeis. O presente trabalho consiste em uma pesquisa exploratória, na qual se usou o método dedutivo, bibliográfica e documental, realizada a partir de diferentes fontes de pesquisas como: demonstrações contábeis, relatórios de sustentabilidade artigos, livros, *sites*; Foi utilizado a técnica de coleta de dados indireta abrangendo parte documental e bibliográfica. As 11 entidades selecionadas como objeto de estudo foram submetidas a aplicação de quesitos formulados a partir das exigências ITG 2002, na qual apenas uma não adotou nenhum critério estabelecido pela ITG 2002, e entre as outras 10 entidades nenhuma evidenciou 100% os quesitos analisados.

PALAVRAS-CHAVE

ITG 2002, evidenciação, terceiro setor.

♦ Orientadora: Prof.^a Eliene Aparecida de Moraes – UniRV.

ABSTRACT

SANTOS, Ana Paula Tiago. **Nonprofits entities:** an analysis about disclosure according to ITG 2002. 2013. 64p. Work of Conclusion Course II (Graduation in Accountant Sciences) – Fesurv - University of Rio Verde, Rio Verde, 2013.♦

The third sector stands out due to a lot of nonprofit entities that compose it. The CFC approved ITG 2002 that have the objective to determine the disclosure's criteria and specific procedures related to the nonprofits entities' evaluation. Before the approval to ITG 2002 CFC this study was developed to analyze whether the Brazilian nonprofit entities adopted the criteria of ITG 2002 for disclosure its accounting statements. The present work is an exploratory research which used the deductive method, bibliographic and documentary, performed from different search sources as: accounting statements, sustainability's reports, article, books, websites, was used the technique of indirect data collection covering the documentary and bibliographic. The 11 selected entities as study's objects underwent to application of formulated questions from the requirements ITG 2002, which only one has not adopted no criteria established by ITG in 2002, and among other 10 entities showed no 100 % the questions analyzed.

KEY-WORDS

ITG 2002, disclosure, third sector.

♦ Leader: Teacher Eliene Aparecida de Moraes – UniRV.

LISTA DE GRÁFICOS

GRÁFICO 1 Índice de evidenciação por entidade.....	57
--	----

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1	Diferença entre associações e fundações.....	22
QUADRO 2	Resumo das principais características das principais características das entidades sem fins lucrativos.....	24
QUADRO 3	Quadro das entidades da amostra da pesquisa.....	32
QUADRO 4	Análise do quesito 1 – benefícios concedidos a título de gratuidade.....	44
QUADRO 5	Análise do quesito 2 – trabalho voluntário.....	46
QUADRO 6	Análise do quesito 3 – superávit com restrição para aplicação.....	48
QUADRO 7	Análise do quesito 4 – divulgação das demonstrações contábeis obrigatórias.....	49
QUADRO 8	Análise do quesito 5 – contexto operacional das entidades nas notas explicativas.....	50
QUADRO 9	Análise do quesito 6 – evidenciação das taxas de juros, data de vencimento e garantias das obrigações nas notas explicativas.....	51
QUADRO 10	Análise do quesito 7 – doações devem ser classificadas nos fluxos das atividades operacionais na demonstração dos fluxos de caixa.....	52
QUADRO 11	Análise do quesito 8 – isenções tributárias.....	53
QUADRO 12	Itens divulgados por quesitos.....	55
QUADRO 13	Quantidade de divulgação de quesitos por entidade.....	56
QUADRO 14	<i>Ranking</i> de divulgação pelas entidades sem fins lucrativos.....	57

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AACD – Associação de Assistência à Criança Deficiente
ABONG – Associação Brasileira de Organizações Não Governamentais
ACERP – Associação de Comunicação Educativa Roquette Pinto
BNDS – Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social
CEMPRE – Cadastro Central de Empresas
CFC – Conselho Federal de Contabilidade
CNPJ – Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica
CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CPF – Cadastro de Pessoa Física
EBC – Empresa Brasil de Comunicação
ESFL – Entidades Sem Fins Lucrativos
FASFIL – Fundações Privadas e Associações Sem Fins Lucrativos
GESET – Gerencia de Estudos Setoriais
GIFE – Grupos de Institutos, Fundações e Empresas
IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IBPT – Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação
IFRS – *International Financial Reporting Standards* - Normas Internacionais de Informações
IPEA – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
ITG – Interpretação Técnica Geral
MEC – Ministério da Educação
NBC – Normas Brasileiras de Contabilidade
OAB – Ordem dos Advogados do Brasil
ONG – Organização Não Governamental
OS – Organizações de Social
OSCIP – Organizações de Sociedade Civil de Interesse Público
PIS – Programa de Integração Social
PL – Patrimônio Líquido
SAT – Seguro Acidente de Trabalho

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	12
1.1 Contextualização.....	12
1.2 Problema de pesquisa.....	13
1.3 Objetivos.....	14
1.3.1 Geral.....	14
1.3.2 Específicos.....	14
1.4 Delimitação.....	14
1.5 Relevância.....	15
2 ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS.....	16
2.1 Terceiro setor.....	16
2.1.1 Tipos de entidades que compõe o terceiro setor.....	17
2.1.2 Características das entidades que compõe terceiro setor.....	23
2.2 ITG 2002 Entidades sem fins lucrativos.....	24
2.2.1 Definições e principais aspectos da norma.....	25
2.2.2 Demonstrações contábeis.....	26
2.2.3 Contas de compensação.....	26
2.2.4 Divulgação.....	27
2.3 Lavagem de dinheiro, corrupção e as entidades sem fins lucrativos.....	28
3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS.....	31
3.1 Classificação da pesquisa.....	31
3.2 Amostra.....	32
3.3 Coleta de dados.....	32
3.4 Instrumento de coleta dos dados.....	33
4 RESULTADO DA PESQUISA.....	36
4.1 Caracterização da amostra.....	36
4.1.1 Associação de Assistência à Criança Deficiente – AACD	36
4.1.2 Associação Brasileira de Organizações não Governamentais – ABONG.....	37

4.1.3 Associação de Comunicação Educativa Roquette Pinto – ACERP.....	38
4.1.4 Fundação Amazônia Sustentável.....	38
4.1.5 Fundação Bradesco.....	39
4.1.6 Fundação Bunge.....	40
4.1.7 Fundação Itaú Social.....	40
4.1.8 Fundação Romi.....	41
4.1.9 Fundação Salvador Arena.....	41
4.1.10 Fundação Xuxa Meneghel.....	42
4.1.11 Instituto Souza Cruz.....	43
4.2 Análises dos dados.....	44
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	58
REFERÊNCIAS.....	60

INTRODUÇÃO

1.1 Contextualização

Segundo Paes (2010) as personalidades jurídicas se dividem em dois grupos, sendo as de direito público e as de direito privado, o grupo das entidades de direito público é composto por empresas estatais ou empresas que incorporaram junto ao estado desempenhando atividades com propósito de atender a sociedade. A Lei n. 10.406/02 (Código Civil Brasileiro) traz em seu artigo 44, que são pessoas jurídicas de direito privado as associações, sociedades, fundações, as organizações religiosas, os partidos políticos e as empresas individuais de sociedade limitada. Uma maneira de facilitar a distinção de quais personalidades jurídicas se enquadram em pública ou privada, é separando-as em setores.

A sociedade empresária brasileira se divide em três setores, sendo: o primeiro setor o poder público que tem a função de atender os membros da sociedade em geral; o segundo setor é representado por entidades privadas que por sua vez visam benefícios econômicos e financeiros e o terceiro setor composto de entidades de interesse social, também conhecida por entidades sem fins lucrativos, organizações não governamentais, organizações sociais, organizações de sociedade civil de interesse público entre outras nomenclaturas, este setor surgiu devido ao fato do poder público não conseguir atender com recursos próprios a população, ficando estas entidades responsáveis por grande parcela dos atendimentos sociais (PAES, 2010).

Junqueira (2004) cita que o terceiro setor é constituído por entidades sem fins lucrativos e organizações não governamentais, pois não são consideradas mercado e nem poder estatal.

Como o terceiro setor abrange grande quantidade de entidades, logo, viu a necessidade de criar leis e normas específicas para este grupo, e em 2012 por meio da Resolução n. 1.409, o Conselho Federal de Contabilidade aprovou a Interpretação Técnica Geral 2002 Entidade sem finalidade de lucros, a qual estabelece critérios e procedimentos específicos de avaliação, reconhecimento das transações e variações patrimoniais, de estrutura das demonstrações contábeis e as informações mínimas a serem divulgadas em notas

explicativas de entidades sem fins lucrativos, sua aplicabilidade iniciou-se em primeiro de janeiro de 2012.

De acordo com Paes (2010), as entidades de interesse social sem fins lucrativos, atuam em campos como: proteção ao meio ambiente, assistencial social, direitos da mulher, idosos, adolescentes e das crianças, assistencial a saúde entre outros campos de trabalho, com objetivo de fornecer atendimento em relação a alguma necessidade social ou em defesa dos direitos humanos. Assim, ainda segundo Paes (2010) começou-se a reconhecer a importância deste setor recentemente, devido, a capacidade de mobilização de recursos, e aos atendimentos realizados á população haja visto que o estado não possui estrutura suficiente para os atendimentos.

Oliveira e Manolescu (2010) afirmam que as entidades do terceiro setor trabalham verdadeiramente na cidadania e na participação social e a cada dia, ganham mais espaço em virtude da participação na economia do país e na geração de renda, sendo que muitas famílias garantem a sobrevivência e possibilidade de cidadania, através dos benefícios prestados por essas entidades; Dizem também, que o terceiro setor não deve ser visto como solução para os problemas sociais, pois assim a responsabilidade social que é do governo seria excluída, o terceiro setor revela a distância entre governo e os problemas básicos da população.

Neste contexto destaca-se a divulgação de informações necessárias aos interessados que em termos de contabilidade denominamos usuários. Estas informações levam ao conhecimento dos usuários as atividades, finalidades e programas desenvolvidos pelas entidades sem fins lucrativos.

1.2 Problema de pesquisa

O cenário contábil em relação às entidades sem fins lucrativos passou por mudanças em 2012, devido à aprovação da Interpretação Técnica Geral 2002 (ITG 2002), que trouxe mudanças nos critérios de procedimentos de avaliação, estrutura das demonstrações entre outros quesitos, de acordo com informações divulgadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), às entidades com exercícios sociais iniciados em primeiro de janeiro de 2012 devem seguir o disposto na ITG 2002 data em que a normativa passou a vigorar.

O problema de pesquisa está diretamente ligado á pergunta motivadora da pesquisa a ser realizada, prendendo-se ao tema proposto, entretanto nem todo problema é passível de tratamento científico, podendo ser determinado por ordens de razões práticas ou intelectuais, conforme Gil (2002).

Diante de tal situação, surge o problema de pesquisa: As entidades brasileiras sem fins lucrativos adotam os critérios da ITG 2002 para divulgação de suas demonstrações contábeis?

1.3 Objetivos

Nesta seção será abordado tanto o objetivo geral quanto os objetivos específicos da pesquisa.

1.3.1 Geral

Para Gil (2002) objetivo geral está ligado ao tema a ser desenvolvido no decorrer do trabalho.

Diante do exposto, a presente pesquisa propõe-se a identificar se as entidades brasileiras sem fins lucrativos divulgaram, demonstrações contábeis que atendam aos critérios dispostos na legislação vigente.

1.3.2 Específicos

Os objetivos específicos são mais concretos e estão relacionados ao objetivo geral do trabalho, são aplicados a situações particulares que serão desenvolvidas (Gil, 2002). Para a realização desta pesquisa, propõem-se os seguintes objetivos específicos:

- Apresentar uma abordagem teórica sobre terceiro setor;
- Identificar os procedimentos para constituição das Organizações do Terceiro Setor;
- Expor sobre a lavagem de dinheiro relacionada às Organizações do Terceiro Setor; e
- Descrever sobre a ITG 2002.
- Elaborar uma métrica para análise do índice de divulgação em conformidade com a ITG 2002.

1.4 Delimitação

A pesquisa delimita-se à análise das demonstrações contábeis referente ao ano 2012 de 11 (onze) entidades brasileiras sem fins lucrativos.

Ainda segundo o Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT) no ano de 2012 haviam 1.144.081 (um milhão cento e quarenta e quatro mil e oitenta e uma) entidades sem fins lucrativos no Brasil, sendo que este número corresponde a um percentual de 9% do total geral de empresas brasileiras, sendo que os outros 91% se dividem em: 90% de empresas e empreendimentos privado e 1% de entidades públicas governamentais.

1.5 Relevância

Devido às mudanças socioeconômicas e financeiras e com a ampliação do mercado social, surge a necessidade de unificação e normatização dos fatos contábeis das entidades que compõe o terceiro setor. Por influência das normas internacionais de contabilidade, no Brasil, viu-se a precisão das entidades emitirem suas demonstrações seguindo critérios disponibilizados e regulados por órgãos normalizadores de contabilidade.

As normas apresentadas na ITG 2002 ainda não são completamente conhecidas pela sociedade e por profissionais contábeis que precisam se adequar a essas regras para colocá-las em prática nos locais onde prestam serviços, pois apenas assim as demonstrações das entidades seguirão o disposto por órgãos reguladores e evidenciarão a situação da entidade no âmbito financeiro e econômico.

É crescente os estudos que tratam sobre o Terceiro Setor, porém há muito a ser explorado sobre o assunto (HECKERT; SILVA, 2008). A relevância dessa pesquisa advém do fato da ITG 2002 não ter sido objeto de grandes debates após sua normatização, até momento do desenvolvimento desta pesquisa, foram localizados através de *sites* de busca acadêmica poucos trabalhos sobre o ITG 2002, e é justamente esta lacuna que este trabalho objetiva preencher, porém, adianta-se que esta pesquisa não visa esgotar o assunto, que por sua vez, engloba vários quesitos.

É importante para as entidades elaborarem suas demonstrações evidenciando as variações patrimoniais e na estrutura de suas demonstrações contábeis; Cientificamente esta pesquisa também possui o objetivo de despertar o interesse de outros pesquisadores sobre esse assunto, haja vista que no meio acadêmico se faz o estudo de Contabilidade Não Governamental, que é a contabilidade aplicada para o terceiro setor.

A sociedade que contribui o usufrui de serviços prestados por Entidades Sem Fins Lucrativos (ESFL) tem o direito de saber se essas empresas seguem as normativas destinadas a elas.

2 ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS

Neste capítulo será abordado a plataforma teórica do trabalho, desde a origem do terceiro setor, até as leis vigentes aplicadas as entidades sem fins lucrativos.

2.1 Terceiro setor

De acordo com a Gerência de Estudos Setoriais - GESET (2001) em um estudo disponibilizado no sítio do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDS), no Brasil durante o período colonial até o início do século XIX, com o suporte do governo, a Igreja Católica passou a realizar grande parte dos atendimentos sociais em locais que a população era considerada carente sem nada cobrar. Ainda nas décadas de 70 e 80 em meio às práticas do regime militar da época, em uma sociedade desigual economicamente, surgiram novos movimentos sociais que se opunham ao governo e que também realizavam atendimentos a sociedade. No século XVI, as Santas Casas formadas por irmandades atuavam no processo de assistência a sociedade, exemplo de que a igreja cristã foi pioneira em auxílio social; No fim do século XIX, na década de 60 e 70 surgiram as Organizações Não Governamentais (ONG), porém apenas no século XX, nas décadas de 80 e 90 se tornaram mais evidentes, e assim se originou o terceiro setor.

No Brasil o destaque das ONGs se tornou mais claro com a evidenciação dos problemas sociais, após o fim da ditadura militar (LEANDRO, 2009).

Diante do exposto, conclui-se que o governo percebeu que a ‘ajuda’ de entidades privadas para o atendimento da sociedade seria uma opção vantajosa, e logo foram elaboradas legislações específicas para padronizar as demonstrações contábeis e fornecer maior credibilidade às entidades, que normalmente precisam seguir as normas disponíveis para receberem doações e subvenções públicas e até mesmo privadas (PAES, 2010)

Para Olak e Nascimento (2010) a administração pública visa ‘parcerias’ com entidades do terceiro setor com o interesse de patrocinar as atividades desenvolvidas por elas. Santos (2010), diz que de acordo com as circunstâncias que o Brasil vive, o terceiro setor

possui considerável parceria com o governo, fato esse, que para a população carente facilita o acesso ao atendimento por não precisar se apoiar apenas em órgãos da iniciativa pública.

A parceria de entidades do terceiro setor com setor público, possibilita para à sociedade um desenvolvimento mais justo e ponderado, pois através da partilha dos atendimentos sociais, os interesses coletivos são privilegiados (JUNQUEIRA, 2004).

As entidades sem fins lucrativos atuam com a finalidade de provocar mudanças nos indivíduos e na sociedade, para que este propósito se torne realidade, desempenham atividades, executam projetos, entretanto cada entidade deve possuir sua própria filosofia, missão e visão, visto que as entidades constituídas legalmente possuem em seus atos constitutivos os objetivos de sua existência (OLAK; NASCIMENTO, 2010).

2.1.1 Tipos de entidades que compõe o terceiro setor

O Artigo 44 da Lei n. 10.406 de 10 de janeiro de 2002 deixa claro que são pessoas jurídicas de direito privado as associações, as sociedades, as fundações, as organizações religiosas (Incluídas pela Lei n. 10.825, de 22.12.2003) e os partidos políticos (Incluído pela Lei n. 10.825, de 22.12.2003). Logo, Oliveira (2009) diz que as entidades que compõem o terceiro setor são: associações, fundações, as organizações religiosas e os partidos políticos.

As entidades do terceiro setor recebem diversas nomenclaturas que vêm aumentando conforme surgem novos eventos, títulos e leis, que discutem sobre a área social. Olak e Nascimento (2010) citam que especificamente no Brasil precipitadamente ocorre o uso de terminologias quanto a nomenclatura do Terceiro Setor, algumas das utilizadas e popularmente conhecidas são Organizações Não Governamentais (ONGs), Organizações de Sociedade Civil, Organizações Sociais (OS), Entidades Beneficentes, Organizações Filantrópicas, ainda para confundir mais, surgiu com a publicação da Lei n. 9.790 de 23 de março de 1999 as Organizações de Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP).

De acordo com o Manuel do Terceiro Setor (2005), as ONGs, OSCIPs e OS, são denominações utilizadas para se referir as ESFL que juridicamente são constituídas sob a forma de Associações ou Fundações.

Independente da denominação, as entidades que integram o Terceiro Setor possuem os mesmos objetivos, são agentes de mudança na sociedade, são reguladas pelo o Código Civil e registradas sob as penas das leis (LEANDRO, 2009).

A seguir serão abordados as formas de constituição das Associações e Fundações, bem como finalidade.

a) Associações

Foi reconhecida em 1981 pela Constituição Federal, possuem personalidade jurídica de direito privado, e atuam realizando os interesses de seus associados ou de objetivos de interesses sociais.

As associações são regulamentadas na Lei n. 10.406/2002 nos artigos 53 a 61 O artigo 53 traz que as associações são constituídas através da união de pessoas que se organizam sem fins econômicos, ainda, não existe direitos e obrigações recíprocos entre os associados, uma única pessoa não cria uma associação. Em concordância a este artigo, Paes (2010) cita que as associações são constituídas por um grupo de pessoas, que em comum acordo empenham-se em prol dos mesmos objetivos e são regidas por estatuto específico, é indispensável que no estatuto esteja descrito os meios de recursos utilizados para a manutenção de suas atividades.

I – Constituição das Associações

O artigo 45 da Lei n. 10.406/2002 dispõe que a criação das personalidades jurídicas de direito privado se dá através da inscrição do ato constitutivo do respectivo registro, e nos casos de cancelamento do registro, o mesmo poderá ser anulado após o prazo de três anos a contar a partir da data da inscrição. O artigo 46 da referida lei dispõe que o registro da personalidade jurídica deverá conter:

- Denominação;
- Fins, sede e o tempo de duração;
- O fundo social se houver;
- Nome e características dos instituidores, fundadores e diretores;
- Maneira de administração e representação da entidade judicialmente ou extra judicial;
- Se os membros respondem solidariamente no que tange as obrigações sociais;
- O fim do patrimônio e condições nos casos de extinção da entidade.

Para iniciar a assembléia de constituição da associação, segundo Leandro (2009), deverá ser convocada a presença dos interessados em se associar para que seja decidido o nome, objetivo, missão, área de atuação, local da entidade. Para Paes (2010) nesta assembleia também, deve-se desenvolver uma minuta do estatuto que deve ser objeto de debate para aprovação, e eleger os membros que assumiram os órgãos internos para os cargos de diretoria, conselho fiscal entre outros, se necessário, a convocação desta assembleia deve constar em

pauta e nesta reunião todos os presentes devem assinar a ata e a lista de presença com nome completo e cadastro de pessoa física (CPF).

Paes (2010) e Leandro (2009) afirmam que uma segunda assembléia ou até mesmo mais assembléias deverão ser realizadas para a lavratura dos membros eleitos para ocupar os cargos dos órgãos internos e a lavratura do estatuto aprovado, tudo deve constar na ata da assembléia, que deve ser elaborada em duas vias juntamente com a lista de presença; O estatuto deverá ser vistado por um advogado e assinado pelo presidente da entidade, posteriormente deve ser encaminhado para um Cartório de Registro Civil de Pessoas Jurídicas acompanhado de cópias do estatuto, cópias da ata de constituição e relação qualificada dos membros da diretoria, no entanto, a quantidade de vias para cada documento pode sofrer oscilação de um cartório para outro.

Segundo Leandro (2009) é recomendado que após esta etapa, seja solicitado junto a Receita Federal do Brasil, com o auxílio do contador o Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ) e sendo realizado pelo contador os registros fiscais e trabalhistas necessários.

II – Dos direitos estatutários dos associados

Paes (2010) diz que o estatuto é essencial para a entidade, pois deve estar previsto todos os pontos da atividade sendo sua norma central e fundamental, sua elaboração necessita muita dedicação e atenção, deve conter as cláusulas obrigatórias e se for de desejo dos associados também pode conter cláusulas facultativas.

Segundo o artigo 54 da Lei n. 10.406/2002 o estatuto deve conter:

Art. 54. Sob pena de nulidade, o estatuto das associações conterà:

I - a denominação, os fins e a sede da associação;

II - os requisitos para a admissão, demissão e exclusão dos associados;

III - os direitos e deveres dos associados;

IV - as fontes de recursos para sua manutenção;

V – o modo de constituição e de funcionamento dos órgãos deliberativos; (Redação dada pela Lei nº 11.127, de 2005)

VI - as condições para a alteração das disposições estatutárias e para a dissolução.

VII – a forma de gestão administrativa e de aprovação das respectivas contas. (Incluído pela Lei nº 11.127, de 2005)

Quanto ao tópico II – os requisitos para a admissão, demissão e exclusão dos associados, Paes (2010) cita que o direito de associação é de uso público, permitindo a união voluntária de uma ou um grupo de pessoas, durante tempo indeterminado, almejando objetivos lícitos e sociais.

Neste sentido, a Constituição Federal no Artigo 5º inciso XIX traz que ninguém é obrigado a se associar ou conserva-se associado, já o inciso XXI trata que após serem autorizadas as associações possuem legitimidade de representar extra ou judicialmente seus associados.

Ainda, quanto ao papel do associado, a Lei n. 10.406/2002 estabelece que o estatuto da associação poderá estabelecer categorias com benefícios especiais, porém prevê que todos os associados devem ter direitos iguais. O artigo 56 dispõe que a qualidade de associado só é transferível quando permitido pelo estatuto e sua exclusão é aceitável quando houver justa causa, sendo o que nestas situações o associado possui direito de defesa e recurso, e ainda que é direito do associado provocar órgãos deliberativos.

Nos casos em que for de direito ou função do associado, ele não poderá ser impossibilitado de executar as atividades que lhe cabe, exceto nos casos previstos no estatuto ou em lei (Lei n. 10.406, 2002). Em conformidade com o artigo 59 de Lei n. 10.406/2002 a alteração do estatuto, ou a exoneração e inserção de diretores dar-se-á em assembléia geral realizada especialmente para este fim, do qual o quorum é definido em estatuto, da mesma maneira que a metodologia de eleição dos administradores também é estipulada em estatuto. Já o artigo 60 esclarece que a convocação de órgãos deliberativos, deve ser estabelecida no estatuto, sendo assegurada 1/5 (um quinto) dos associados. Portanto, deduz-se que associados são vulneráveis ao estatuto, logo, seus direitos e deveres devem constar no estatuto.

O inciso XXI do Art. 5º da Constituição Federal trata que após serem autorizadas as associações possuem legitimidade de representar extra ou judicialmente seus associados, cita ainda que as associações só poderão ter suas atividades suspensas ou dissolvidas através de decisão judicial, e em primeiro caso em trânsito julgado.

O poder estatal não poderá influenciar nas operações desenvolvidas por associações, a grande maioria delas pode ser criada sem autorizações governamentais, porém, nos casos de sociedades cooperativas, sindicatos e sociedades de seguros, além da vontade dos próprios associados, é preciso a aprovação do poder estatal (PAES, 2010).

De acordo com o Manual do Terceiro Setor do Instituto Pro Bono¹, a associação não está proibida de manter atividades geradoras de receitas, desde que essa situação esteja prevista no estatuto, mesmo sabendo que seu fim constitucional não é de ordem econômica,

¹ O Instituto Pro Bono “é uma organização sem fins lucrativos, qualificada como OSCIP (Organização da Sociedade Civil de Interesse Público), fundada em 2001”. E sua missão é “contribuir para a ampliação do acesso à Justiça por meio do estímulo à prática da advocacia pro bono, da assessoria jurídica gratuita, da difusão do conhecimento jurídico e da conscientização dos profissionais do Direito acerca da função social da advocacia” (INSTITUTO PRO BONO, 2013).

porém é importante ressaltar que todo o produto econômico-financeiro gerado deve ser revertido para o objetivo da associação.

b) Fundações

As fundações são advindas e explicadas através do amor incondicional e o mais puro espírito de solidariedade para com pessoas necessitadas, desde os primórdios da humanidade, existia atitudes de homens que com amor e interesse às artes, à sabedoria, à cultura, e com carisma ao próximo, doavam bens para uma finalidade social (PAES, 2010).

Nesta seção será tratada a constituição das fundações, assim como a diferença entre as associações e as fundações.

I – Constituição das Fundações

Ao contrário das associações, o processo de constituição de uma fundação não se dá por junção de pessoas, e sim, pela vontade humana destinada a uma finalidade social, conforme afirma Pereira (1996), entretanto o artigo 62 da Lei n. 10.406/2002 ressalta que a maneira da criação da fundação dependerá do livre arbítrio do instituidor, podendo ser através de testamento ou procuração pública, no qual o fundador poderá deixar claro o meio em que a entidade irá trabalhar e até mesmo a maneira em que deverá ser administrada e ainda cita que as fundações devem ser constituídas apenas quando para fins religiosos, morais, culturais ou de assistência.

Paes (2010) cita que as Fundações podem ser criadas por pessoa física ou por pessoas jurídicas, denominados fundadores ou instituidores, e podem ser criadas por uma ou mais de uma pessoa física ou jurídica.

A Ordem dos Advogados do Brasil (OAB 2011) expõe que para a constituição de uma fundação, o Ministério Público deve ser consultado para guiar o fundador ou instituidor no que tange os procedimentos a serem realizados, como por exemplo, a escritura pública que trata-se de uma forma de documento equipado de fé pública, na escritura deverá conter a descrição dos órgãos que vão compor o ente funcional inclusive fará a nomeação dos integrantes.

Os objetivos e objetos das fundações são oriundos dos desejos de seu fundador, por meios de escrituras públicas e por meios de testamentos e o patrimônio é constituído por meio de bens livres doados também por seus fundadores, sendo que nos casos em que o instituidor estiver vivo, possui a obrigação, de transferir a propriedade dos bens e caso não faça dentro de

prazos estabelecidos, a transferência é realizada via mandato judicial, sendo que nas fundações, o fundador é obrigado a instituir o patrimônio (PAES, 2010; NAGAI, 2012).

Assim como as associações, as fundações também são regidas por meio de estatuto e conforme disposto no artigo 67 da Lei n. 10.406/2002, o estatuto só poderá ser alterado quando:

- I - seja deliberada por dois terços dos competentes para gerir e representar a fundação;
- II - não contrarie ou desvirtue o fim desta;
- III - seja aprovada pelo órgão do Ministério Público, e, caso este a denegue, poderá o juiz supri-la, a requerimento do interessado.

Nos casos de o estatuto passar por alterações e não tiver obtido a unanimidade dos votos em assembleia, os administradores devem buscar ao ministério público, para que o órgão fique ciente da vontade da minoria e faça a impugnação conforme artigo 68 da Lei n. 10.406/2002. As fundações são submetidas à fiscalização do Ministério Público conforme demonstrado no Quadro 1.

QUADRO 1 – Diferença entre associações e fundações.

ASSOCIAÇÃO	FUNDAÇÃO
Constituída por pessoas.	Constituída por patrimônio, previamente aprovado pelo Ministério Público.
Pode ter ou não ter patrimônio inicial	O patrimônio é condição para sua criação.
A finalidade é definida pelos associados.	A finalidade deve ser religiosa, moral, cultural ou de assistência, definida pelo instituidor.
A finalidade pode ser alterada.	A finalidade é perene.
Os associados deliberam livremente	As regras para deliberações são definidas pelo instituidor e fiscalizadas pelo Ministério Público.
Registros e administração são simples.	Registro e administração são burocráticos.
Regida pelos artigos 44 a 61 Do Código Civil.	Regida pelos artigos 62 a 69 Do Código Civil.
Criada por intermédio de decisão em assembleia, com transcrição em ata e elaboração de um estatuto,	Criada por intermédio de escritura pública ou por testamento. Todos os atos de criação, inclusive o estatuto, ficam condicionados à prévia aprovação do Ministério Público.

Fonte: OAB (2011, p.9).

Estudos divulgados em dezembro de 2012 pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) e o Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), juntamente com a Associação Brasileira de Organizações Não Governamentais (ABONG) e o Grupo de Institutos, Fundações e Empresas (GIFE), sobre o perfil das fundações privadas e associações sem fins lucrativos em 2010, com base nos dados do Cadastro Central de Empresas (CEMPRE), do IBGE, em 2010, existiam 290,7 mil fundações privadas e associações sem

fins lucrativos também conhecidas como Fundações Privadas e Associações sem Fins (FASFIL). Sua importância é revelada, devido ao fato deste grupo de instituições representarem pouco mais da metade (52,2%) do total de 556,8 mil entidades sem fins lucrativos e uma parcela significativa (5,2%) do total de 5,6 milhões de entidades públicas e privadas, lucrativas e não lucrativas, que compunham o Cadastro Central de Empresas.

2.1.2 Características das entidades que compõe terceiro setor

Paes (2010) conceitua terceiro setor como um conjunto de organismos ou ESFL que possuem sua própria administração e autonomia, prestam serviços voluntários para a sociedade civil. Andrade (1991) citado por Olak e Nascimento (2010) cita que as ESFL possuem objetivos sociais, educacionais, religiosos, filantrópicos e de saúde e seus componentes prestam serviços voluntários sem qualquer retorno econômico e financeiro, desenvolvem funções que afetam diretamente a economia e a sociedade, não almejam lucros e possuem um objetivo.

Segundo Freeman e Shoulders citados por Olak e Nascimento (2010) os principais pontos que diferem as entidades que integram o terceiro setor das entidades dos demais setores são:

- 1) Quanto ao Lucro - não é a razão de ser da entidade, mesmo sendo indispensável para sua continuidade e manutenção.
- 2) Quanto à propriedade e ao patrimônio - pertence à comunidade não cabendo aos membros participação parcial ou integral.
- 3) Quanto às fontes de recursos - as doações e ou contribuições não fornecem ao doador participar dos bens e serviços oferecidos pela instituição.
- 4) Quanto às principais decisões políticas e operacionais - As decisões são tomadas perante unanimidade de votos por componentes da entidade.

O relatório sobre o desenvolvimento humano no Brasil, citado por Olak e Nascimento (2010), traz que é possível identificar uma entidade sem fins lucrativos através de características como: são estruturadas, são localizadas fora do aparato formal do estado, não se destinam a distribuição de lucros realizados em relação às suas atividades, são auto governadas, usufruem de serviços voluntários e produzem. No Quadro 2 são listas as principais características das entidades sem fins lucrativos.

QUADRO 2 – Resumo das principais características das principais características das entidades sem fins lucrativos.

DESCRIÇÃO	CARACTERÍSTICAS
Objetivos Institucionais	Provocar mudanças sociais (DRUCKER 1994: XIV)
Principais Fontes de Recursos Financeiros e Materiais	Doações, contribuições, subvenções e prestação de serviços comunitários.
Lucro	Meio para atingir os objetivos institucionais e não um fim.
Patrimônio/Resultados	Não há participação/distribuição aos provedores.
Aspectos Fiscais e Tributários	Normalmente são imunes ou isentas.
Mensuração do Resultado Social	Difícil de ser mensurado monetária e economicamente (SUMMERS e MOSCOVE, SIMKIN).

Fonte: Olak e Nascimento (2010, p.7).

Segundo Milani Filho citado por Santos (2010), as entidades do terceiro setor são caracterizadas da seguinte forma: não possuem proprietários, suprem limitadamente a função do governo, possuem estrutura e presença institucionais, são constituídas devido ao objetivo social, necessitam de recursos para a continuidade de seus trabalhos, gozam de benefícios fiscais.

Assim, as entidades sem fins lucrativos não tem o foco no lucro, mas sim na prestação de serviços sociais úteis a comunidades com finalidade de proporcionar um bem estar geral.

2.2 ITG 2002 Entidades sem fins lucrativos

A ITG 2002 é aplicada às entidades sem finalidade de lucros, foi aprovada por meio da Resolução n. 1.409/2012 do CFC, que tem por finalidade estabelecer critérios e procedimentos específicos de avaliação, de reconhecimento das transações e variações patrimoniais, de estruturação das demonstrações contábeis, além de informações mínimas a serem divulgadas em notas explicativas de entidade sem finalidade de lucros. Todas as entidades brasileiras sem fins lucrativos com exercício iniciado em de 01 de janeiro de 2012 estão obrigadas a seguir os critérios da ITG 2002 para a elaboração das demonstrações contábeis de 2012 (CFC, 2013).

A ITG 2002 tem o objetivo de orientar o atendimento em relação às exigências legais sobre procedimentos contábeis, em relação ao atendimento legal aos Ministérios da Justiça, Educação, Saúde, Cultura, Previdência, Desenvolvimento Social, Combate a Fome, Receita Federal do Brasil e órgãos federais, estaduais e municipais.

Ainda, segundo informações do CFC, a ITG 2002 adotou a complementação dos seguintes itens:

- Princípios de contabilidade;
- NBC TG 1000 – Contabilidade para Pequenas e Médias;
- IFRS *full*;
- Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) 07 Subvenção e Assistência Governamentais.

E revogou e consolidou as NBCT's:

- NBC T 10.19 - Entidades sem finalidade de lucros;
- NBC T 10.18 Entidades Sindicais e associação de classes;
- NBC T 10.4 Fundações.

2.2.1 Definições e principais aspectos da norma

A ITG 2002, caracteriza entidade sem finalidade de lucros como as entidades constituídas por meio de fundação de direito privado, associação, organização religiosa, partido político e entidade sindical, as quais atuam em áreas tais como de assistência social, saúde, educação, técnico-científica, esportiva, religiosa, política, cultural, beneficente, social entre outras, também as caracteriza pelo fato de que o resultado positivo não é distribuído aos detentores do PL (Patrimônio Líquido) e que o resultado devido a confrontação de débitos e créditos é chamado de superávit ou déficit.

Os principais quesitos apontados pela norma são em relação ao reconhecimento, registros contábeis, demonstrações contábeis, contas de compensação e divulgação.

I. Reconhecimento

A normativa traz em seu item 9, que as despesas e receitas devem ser reconhecidas seguindo o regime de competência, mensalmente. Quanto as doações e subvenções o item 10 traz que a entidade deve reconhecer de acordo com o CPC 07.

II. Registros contábeis

Este requisito é relatado através do item 11 ao 22 da normativa, devem ser registrados segregadamente:

- a) As receitas de doação, convênio, contribuição, auxílio e subvenção através de convênios, parceria, editais, contratos, termos de parcerias entre outros, para aplicação

específica, e as despesas devem ser registradas em contas próprias, inclusive as patrimoniais, segregadas das demais contas da entidade;

- b) os benefícios concedidos a título de gratuidade;
- c) Os registros contábeis permitindo a apuração dos resultados para prestação de contas para órgãos governamentais e usuários em geral.

Quanto às provisões devem ser constituídos, possibilitando cobrir as perdas esperadas, já o superávit ou déficit do exercício devem ser reconhecidos no patrimônio social, sendo que o superávit restrito para aplicação deve ser evidenciado em conta própria no patrimônio social; Bolsas de estudo concedidas como gratuidade escolar, devem ser evidenciadas pelo valor da mensalidade; A dotação inicial do fundador, é reconhecida em conta do patrimônio social. O trabalho voluntário deve ser reconhecido pelo valor justo da mão de obra.

2.2.2 Demonstrações contábeis

As entidades sem finalidade de lucros devem elaborar:

- a) Balanço Patrimonial - deve-se utilizar a conta patrimônio social e não a conta capital, integrante do grupo Patrimônio Líquido; e a conta Lucros ou Prejuízos Acumulados devem ser substituídas por Superávit ou Déficit.
- b) Demonstração do Resultado - devem constar as informações de gratuidade concedidas e serviços voluntários obtidos.
- c) Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido - as nomenclaturas dos Lucros ou Prejuízos Acumulados por devem ser substituídas por Superávit ou Déficit.
- d) Demonstração dos Fluxos de Caixa - as doações dos associados devem ser evidenciadas nos fluxos das atividades operacionais.
- e) Notas Explicativas - As informações de gratuidade concedidas e serviços voluntários obtidos devem ser reconhecidas nas notas explicativas por tipo de atividade.

2.2.3 Contas de compensação

Como este grupo não influencia no resultado, nas contas de compensação devem ser evidenciadas transações referentes a isenções, gratuidades e outras informações para a melhor evidenciação das demonstrações contábeis.

De acordo com o Portal da contabilidade, as contas de compensação possuem a finalidade de controle e registro de fatos contábeis que sejam relevantes em casos de alterações patrimoniais futuras, não deve conter neste grupo contas que englobam o patrimônio das entidades, as contas de compensação podem auxiliar apoiando o desenvolvimento das notas explicativas.

2.2.4 Divulgação

A ITG 2002 dispõe na página 4 que as demonstrações contábeis das entidades sem fins lucrativos devem conter notas explicativas, e as notas explicativas devem conter, as informações abaixo:

- (a) contexto operacional da entidade, incluindo a natureza social e econômica e os objetivos sociais;
- (b) os critérios de apuração da receita e da despesa, especialmente com gratuidade, doação, subvenção, contribuição e aplicação de recursos;
- (c) as isenções tributárias relacionadas com a atividade devem ser demonstradas como se a entidade não gozasse de isenção;
- (d) as subvenções recebidas pela entidade, a aplicação dos recursos e as responsabilidades decorrentes dessas subvenções;
- (e) os recursos de aplicação restrita e as responsabilidades decorrentes destes;
- (f) os recursos sujeitos a restrição ou vinculação por parte do doador;
- (g) eventos subsequentes à data do encerramento do exercício que tenham, ou possam vir a ter, efeito relevante sobre a situação financeira e os resultados futuros da entidade;
- (h) as taxas de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações a longo prazo;
- (i) informações sobre os seguros contratados;
- (j) a entidade educacional de ensino superior deve evidenciar a adequação da receita com a despesa de pessoal, segundo parâmetros estabelecidos pela lei das Diretrizes e Bases da Educação e sua regulamentação;
- (k) os critérios e procedimentos do registro contábil de depreciação, amortização e exaustão do ativo imobilizado, devendo ser observado a obrigatoriedade do reconhecimento com base em estimativa de sua vida útil ou econômica;
- (m) segregar os atendimentos com recursos próprios dos demais atendimentos realizados pela entidade;
- (n) todas as gratuidades praticadas devem ser registradas de forma segregada, destacando aquelas que devem ser utilizadas na prestação de contas junto aos órgãos governamentais, apresentando dados quantitativos e qualitativos, ou seja, valores dos benefícios, número de atendidos, número de atendimentos, número de bolsistas com valores e percentuais representativos;
- (o) a entidade deve demonstrar, comparativamente, o custo e o valor recebido quando este valor não cobrir os custos dos serviços prestados.

Com a evidenciação dos itens acima, as notas explicativas irão fornecer mais informações aos usuários da informação contábil, além de enriquecer as demonstrações contábeis.

2.3 Lavagem de dinheiro, corrupção e as entidades sem fins lucrativos

Jung (2007) cita que o termo lavagem de dinheiro é utilizado tanto no Brasil como no exterior para se referir a uma operação que insere ou retira da área econômica valores oriundos de atividades ilícitas, podendo ser descrita como uma atividade que possui objetivo de maneira aparentemente legal de introduzir bens e direitos ou recursos financeiros conquistados ilegalmente na economia. Para Tondorf (2012) lavagem de dinheiro trata-se de um procedimento criminoso que transforma recursos oriundos de atividades legais, em ativos que aparentemente são legais, mas o ato de lavagem de dinheiro é envolvido por ações que visam a camuflagem do ato em si para não comprometer os criminosos.

A Lei n. 9.613, de março de 1998, alterada em 2012 pela Lei n. 12.683, em seu artigo 14 relata que no que tange ao Ministério da Fazenda, ficará o Conselho de Controle de Atividades Financeiras (COAF), com a função de apontar atividades ilícitas, bem como instruir e, aplicar medidas administrativas e sem prejuízo da competência de outros órgãos e entidades. Ainda segundo a redação fornecida pela Lei n. 12.683 de 2012 em seu artigo 1º, por meio da prestação de contas é possível coibir as práticas de lavagem de dinheiro e verificar se a entidade atingiu o objetivo pelo qual foi criada, pois os recursos financeiros colocados para a entidade são os meios que ela possui para chegar ao êxito do objetivo (OLIVEIRA, 2009).

Através da prestação de contas públicas, a sociedade tem acesso a informações que lhes dão condições de averiguar a alocação dos seus recursos financeiros que no caso das entidades sem fins lucrativos se dá através do recebimento de doações seja privada ou pública.

Olak e Nascimento (2010) citam que a prestação de contas para entidades sem fins lucrativos é uma grande aliada para a transparência de relatórios e Nagai (2012) cita ainda que a falta de prestação de contas implicam a imagem do setor, bem como pode comprometer as entidades compromissadas com trabalho social, pois podem ser comparadas com aquelas que não prezam o trabalho que prestam.

Com o objetivo de diminuir lavagem de dinheiro a prestação de contas de entidades que compõe o terceiro setor deve ser assídua para que seja evitado possíveis fraudes, que por sua vez prejudicam os usuários dos serviços prestados. O Terceiro Setor é reconhecido devido ao trabalho sério que pratica, porém, escândalos envolvendo repasse de verbas públicas denigra a imagem do trabalho sério realizado por várias entidades (OLIVEIRA, 2009).

E trata-se somente da imagem da entidade, pois a constituição federal através da Emenda Constitucional n. 2 de 1998, em seu artigo 70, estabelece a obrigação da prestação de

contas por parte de qualquer pessoa física e jurídica, sendo pública ou privada, que arrecade valores e bens públicos, incluindo aqui, as entidades do terceiro setor.

Nagai (2012) expõe que existe um alto e considerável nível de transparência que é aplicável para ESFL que recebem recursos financeiros vindos do exterior para custear suas atividades.

De acordo com informações divulgadas pela ABONG (2013), o Ministério do Trabalho e Emprego suspendeu contratos com ONG's devido uma entidade que ter se envolvido em escândalos ligados a corrupção e lavagem de dinheiro, assim os principais prejudicados são aqueles que buscam o atendimento que as ONG's prestam.

Outro escândalo envolvendo ESFL foi divulgado pelo Ministério Público do Estado de São Paulo em 2012, onde duas entidades sem fins lucrativos, sendo uma Organização de Sociedade Civil de Interesse Público e uma Organização Social se confundiam com organizações de má índole, pois eram utilizados de contratos públicos superfaturados e “notas frias” para o desvio de recursos destinados á área da saúde, estima-se que no período de um ano as duas entidades juntas desviaram mais de 10 (dez) milhões de reais da saúde pública, o fato ocorreu no estado de São Paulo na cidade de Itapetininga. Ao abordar situações como esta, logo nos vem à mente as palavras corrupção, lavagem de dinheiro, sonegação, paraíso fiscal entre outras que se referem a atos ilícitos praticados.

Notícias fraudulentas e de corrupção envolvendo entidades sem fins lucrativos são vinculadas na mídia, o que denigre a imagem do terceiro setor, um matéria vinculada no jornal Correio Braziliense no dia 21 de Outubro de 2013 afirma que “os repasses a entidades públicas sem fins lucrativos envolvidas em corrupção ainda são superiores a todas as liberações de recursos feitas para os municípios do país”, e o Tribunal de Contas da União (TCU) aponta que não tem ideia de como as ONGs e as OSCIPs gastam um quarto do dinheiro dos contratos entre as entidades sem fins lucrativos e a União que no ano de 2013 receberam do governo R\$ 3,7 bilhões.

O TCU ainda aponta que uma em cada quatro entidades sem fins lucrativos com convênios celebrados com a União nem sequer tem a prestação de contas enviadas ao órgão após o vencimento do contrato, e que metade da documentação apresentada é feita com atraso, mesmo considerando as prorrogações concedidas pelo governo (CORREIO BRAZILIENSE, 2013).

Porém não são somente as entidades sem fins lucrativos que pecam não enviando as prestações de contas, porque o TCU não possui pessoal suficiente nas áreas técnicas para analisar os contratos, e as prestações de contas são pouco ou mal fiscalizadas, e ainda o mau

acompanhamento ao longo da execução do convênio ou contrato acaba por prejudicar a prestação e análise de contas, e que se constatadas irregularidades, o gestor deve solicitar a devolução do recurso, e até mesmo incluir o nome da entidade no cadastro nacional de inadimplência da União (CORREIO BRAZILIENSE, 2013).

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Nesta seção foram tratados os procedimentos adotados para a realização da pesquisa. Segundo com Severino (1994), todos os trabalhos científicos devem seguir uma sequência em contexto estrutural, para que qualquer leitor que não tenha participado da elaboração, facilmente, entenda a linha de raciocínio seguida pelo autor.

A pesquisa é realizada de acordo com os conhecimentos que o pesquisador dispõe e mediante o uso de procedimentos científicos, seguindo diversas etapas, com o uso cauteloso de técnicas, métodos e procedimentos (GIL, 2002).

3.1 Classificação da pesquisa

A pesquisa quanto ao método de abordagem, foi dedutivo, pois utilizará de dados já existentes, visando descrever o relatado em documentos fiéis, partindo do documento para a conclusão do autor, ainda para Marconi e Lakatos (2001) o método dedutível surge de teorias e leis. Foi utilizado nesta pesquisa o método dedutivo por abordar os conceitos da ITG 2002 quanto sua aplicação nas demonstrações das entidades.

Para chegar aos objetivos, a pesquisa se enquadra como exploratória por buscar aprofundar os conhecimentos sobre a ITG 2002, esclarecendo e aprimorando ideias e conceitos, para Gil (2002) a pesquisa exploratória tem como finalidade obter uma maior familiarização com o problema, tornando-o mais explícito, logo acrescentando o conhecimento e as informações sobre o assunto.

Quanto aos procedimentos esta pesquisa irá utilizar de métodos bibliográficos e documentais, bibliográficos por utilizar de obras literárias de vários autores, teses, dissertações e artigos para fundamentar a plataforma teórica, e documental por fazer uso de documentos das entidades sem fins lucrativos, tais como demonstrações contábeis e relatórios da administração, para análise e fundamento da pesquisa.

Para Gil (2002) pesquisas bibliográficas e documentais se assemelham bastante porque ambas utilizam de dados já existentes, a principal diferença é que a bibliográfica

utiliza de informações elaboradas por autores que escrevem para um público alvo e a documental é assegurada de documentos desenvolvidos com distintas finalidades.

Em relação às técnicas de coletas de dados, Marconi e Lakatos (2001) diz que as técnicas de coletas de dados dividem-se em diretas e indiretas, sendo que os dados podem ser colhidos por pesquisas bibliográficas ou documentais, no estudo a ser realizado a técnica utilizada será a indireta por utilizar documentos secundários obtidos através dos *websites* das próprias entidades componentes da amostra a ser analisada.

3.2 Amostra

O universo da população desta pesquisa corresponde a 1.144.081 (um milhão cento e quarenta e quatro mil e oitenta e uma) entidades sem fins lucrativos cadastrada no Brasil segundo o IBTP, sendo que deste total foram selecionadas 11 entidades brasileiras sem fins lucrativos que compõe a amostragem desta pesquisa.

Com objetivo de ser obter o resultado para a pesquisa, foi adotado o método de amostragem aleatória intencional, que segundo Gil (2002) é aquela que o autor da pesquisa pode arbitrar sobre a unidade de amostra a ser analisada e estudada, em ocasiões específicas e particulares.

As entidades que compõem a população desta pesquisa atuam no segmento social, a amostra apoia-se no trabalho social prestado por ESFL. Foi definido como população, 11 entidades sem fins lucrativos, que estão obrigadas a adesão de ITG 2002, na elaboração de suas demonstrações contábeis de 2012, conforme demonstrado no Quadro 3.

QUADRO 3 – Quadro das entidades da amostra da pesquisa.

ORDEM	ENTIDADES QUE COMPÕE A AMOSTRA
1º	Associação de Assistência à Criança Deficiente – AACD
2º	Associação Brasileira de Organizações não Governamentais – ABONG
3º	Associação de Comunicação Educativa Roquette Pinto – ACERP
4º	Fundação Amazônia Sustentável
5º	Fundação Bradesco
6º	Fundação Bunge
7º	Fundação Itaú Social
8º	Fundação Romi
9º	Fundação Salvador Arena
10º	Fundação Xuxa Meneghel
11º	Instituto Souza Cruz

Fonte: Elaborado pela autora (2013).

3.3 Coleta de dados

A partir da amostra definida, foi realizada a coleta de dados financeiros nas demonstrações contábeis, relatórios anuais de sustentabilidade do exercício de 2012 das entidades selecionadas como amostra da pesquisa. Os dados colhidos foram analisados para verificar se as ESFL seguem ou não os critérios exigidos pela ITG 2002.

Os relatórios contábeis foram devidamente auditados por empresas de auditoria independente, e segundo Olak e Nascimento (2010) as demonstrações financeiras das entidades sem fins lucrativos, quando auditadas possuem maior credibilidade, fazendo que a sociedade passe a confiar mais no trabalho realizado por estas entidades. Todas entidades que compõem a amostra desta pesquisa, possuem suas demonstrações já auditadas e divulgadas em seus *Websites*.

3.4 Instrumento de coleta dos dados

Foram elaborados quesitos a partir da ITG 2002, nos quais ao fim da análise da pesquisa, responderam diretamente se as demonstrações seguem ou não os critérios estabelecidos pela ITG 2002. A partir dos critérios adotados pela norma, foram elaborados oito quesitos, objeto de análise nas demonstrações contábeis, relatórios anuais e de sustentabilidade publicados pelas entidades sem fins lucrativos componentes da amostra:

⇒ Quesito 1 – Benefícios concedidos a título de gratuidade

O reconhecimento dos benefícios concedidos a título de gratuidade deve ser reconhecido de forma segregada, pois quando evidenciados assim, permitem a apuração das informações para prestação de contas de órgãos governamentais. Assim, será verificado se as entidades sem fins lucrativos estão divulgando os benefícios concedidos a título de gratuidade de forma segregada.

⇒ Quesito 2 – Trabalho voluntário

De acordo com a ITG 2002, os trabalhos voluntários devem ser reconhecidos pelo valor justo do serviço tomado, como se tivesse havido pagamento. Desta forma, será verificado se as entidades sem fins lucrativos estão divulgando o valor dos trabalhos voluntários pelo valor justo do serviço tomado.

⇒ Quesito 3 – Superávit com restrição

O Superávit, parcial ou integral que tenha sofrido restrição para aplicação, deve ser evidenciado em conta específica do Patrimônio Líquido. Verificar-se-á através deste quesito se a evidenciação do superávit, seja parcial ou integral que tenha restrição em sua aplicação foi reconhecido em conta segregada no patrimônio líquido.

⇒ Quesito 4 – Divulgação das demonstrações contábeis obrigatórias

Através deste quesito será verificada a divulgação das demonstrações obrigatórias, ou seja, balanço patrimonial, demonstração do resultado, demonstração dos fluxos de caixa e demonstração das mutações do patrimônio líquido.

⇒ Quesito 5 – Contexto operacional das entidades nas notas explicativas

De acordo com a ITG 2002 as notas explicativas devem contemplar contexto operacional da entidade, assim, este quesito tem o objetivo de verificar se há a divulgação do contexto operacional da entidade em notas explicativas.

⇒ Quesito 6 – Evidenciação das taxas de juros, data de vencimento e garantias das obrigações nas notas explicativas

Em notas explicativas conforme ITG 2002 deve-se conter as taxas de juros juntamente com as datas de vencimento, e as garantias das obrigações classificadas como longo prazo, então propõe através deste quesito verificar se as taxas de juros, bem como as datas de vencimentos dos direitos e as garantias das obrigações á longo prazo estão sendo divulgadas em notas explicadas pelas entidades sem fins lucrativos componentes da amostra.

⇒ Quesito 7– Doações dos associados devem ser classificadas nos fluxos das atividades operacionais

Na demonstração dos fluxos de caixa as doações devem ser classificadas nos fluxos das atividades operacionais, desta forma, será verificado se as doações estão sendo classificadas nos fluxos das atividades operacionais, na demonstração do fluxo de caixa das entidades sem fins lucrativos.

A ITG 2002 não cita se está referindo a doções financeiras ou doações materiais, porém como envolve a demonstração dos fluxos de caixa entende-se que são doações financeiras.

⇒ Quesito 8– Isenções tributárias

Isenções tributárias relacionadas com a atividade devem ser demonstradas como se a entidade não gozasse de isenção, propõe através deste quesito verificar se as isenções estão sendo evidenciadas como se a entidade não gozasse de isenção.

4 RESULTADO DA PESQUISA

4.1 Caracterização da amostra

As entidades descritas na amostra da pesquisa atuam em diversas áreas, porém todas voltadas para o social, para interar os leitores deste trabalho, abaixo segue a descrição de cada uma das entidades da amostra.

4.1.1 Associação de Assistência à Criança Deficiente - AACD

É uma entidade beneficente e filantrópica, possui o título de utilidade pública, foi fundada em 1950 pelo médico Renato da Costa Bomfim que sonhava em criar no Brasil um centro de reabilitação semelhante aos do exterior, com o apoio de outros idealistas desse sonho fundou a Associação de Assistência à Criança Deficiente (AACD).

Possui mais de 4.000 (quatro mil) colaboradores sendo 1.524 voluntários e 2.508 funcionários, em 2012 teve recorde em atendimento, o equivalente a 1.503.427. Sua missão é de favorecer a integração social, promovendo a prevenção, habilitação e reabilitação de pessoas deficientes, em especial crianças, adolescentes e jovens.

Atualmente a AACD realiza atendimento a pacientes com diversas lesões e traumas, após serem submetidos a uma triagem os pacientes são acompanhados por uma equipe especializada em sua deficiência, para que isso ocorra a AACD conta com várias clínicas para o atendimento, entre elas podem-se citar as com as seguintes especialidades:

- Paralisia Cerebral,
- Lesão Medular,
- Lesão Encefálica Adquirida Infantil e Adulto,
- Mielomeningocele, Malformações Congênitas,
- Amputados,
- Doenças Neuromusculares, e;
- Poliomielite.

Além de atender nessas especialidades ainda conta com 13 unidades de atendimento em vários locais do Brasil. Em 2012 foi indicada pela *Superbrands* por ser uma marca prestigiada e lembrada no contexto nacional. Foi ganhadora de diversos prêmios, se destacam:

- 25º Marketing Best Sustentabilidade;
- 13º Premio ABT;
- 8º Premio Anatec.

Também em 2012 incorporou a ESFL Lar Escola São Francisco que possui o objetivo social de promover a educação e integração social de crianças e adultos com deficiência.

Divulga em seu *website* o relatório das atividades desenvolvidas em 2012 e em anexo o relatório financeiro de 2012, ambos utilizados na análise deste trabalho.

4.1.2 Associação Brasileira de Organizações não Governamentais – ABONG

A ABONG (Associação Brasileira de Organizações não Governamentais) com sede em São Paulo capital é uma sociedade civil sem fins lucrativos, fundada 1991 atua a 22 (vinte e dois) anos, possui como objetivo lutar contra a desigualdade social e econômica, em busca de democracia do poder.

Possui cerca de 250 associados, sendo que para se associar a ele é necessário seguir diversos critérios, como por exemplo, ser personalidade jurídica classificada com ESFL com no mínimo dois anos de existência comprovado, entidades vinculadas a igrejas, partidos políticos e às organizações sindicais não são aceitas. A contribuição financeira por parte dos associados é realizada anualmente.

A ABONG participa de diversos movimentos internacionais ligados a ONG's, a participação nesses movimentos é realizada com o objetivo de contribuir para a realização de um projeto de desenvolvimento sustentável sempre respeitado a diversidade e trabalhando para a cidadania mundial.

Até o momento da elaboração desta pesquisa não foi localizado o relatório de sustentabilidade da entidade, apenas o relatório de auditoria do exercício findo em 31 de dezembro de 2012 acompanhado das demonstrações contábeis e o relatório do planejamento trienal, o último divulgado abrange o período de 2010 a 2013, esse planejamento envolve objetivos, nos quais destacam-se:

- Colaborar para o prosseguimento da luta pela reforma política na direção da democracia;
- Espalhar uma cultura de direitos humanos na sociedade brasileira;
- Ajudar na construção de um esboço político, social e legal, propício à atuação das ONG's e movimentos sociais.

Enfim, atua tentando trazer mudanças sociais, que poderão contribuir para um mundo melhor.

4.1.3 Associação de Comunicação Educativa Roquette Pinto – ACERP

Constituída em 1997, a Associação de Comunicação Educativa Roquette Pinto (ACERP) é qualificada com OS, atua na área de televisão aberta, auxiliando o Sistema de emissoras de televisão e rádios da Empresa Brasil de Comunicação (EBC) e do Sistema Público de Comunicação.

Para cumprir sua missão deverá produzir conteúdos para rádio, TV, *Web* e mídias de caráter educativo, artísticos, cultural e informativo, deverá também contribuir para operação e transmissão das emissoras públicas de televisão e rádio gerenciadas pela EBC e desenvolver tarefas de capacitação para profissionais de radiodifusão os qualificando para atividades relacionadas à comunicação pública.

Através de parceria com MEC produz parte dos programas do canal TV Escola e os transmite para todo território nacional diariamente.

Divulga em seu *website* suas demonstrações financeiras e o relatório de sustentabilidade de 2012.

4.1.4 Fundação Amazônia Sustentável

A Fundação Amazônia Sustentável foi criada em dezembro de 2007 e constituída em fevereiro de 2008 através de uma parceria em Banco Bradesco e o Governo do estado de Amazonas, trabalha com a missão de promover o desenvolvimento sustentável, a conservação ambiental e proporcionar melhor qualidade de vida para moradores do Estado do Amazonas, para isso, suas ações são desenvolvidas e focadas para a redução do desmatamento, para o fim da pobreza através de geração de renda por meio de atividades sustentáveis.

Desenvolve o Programa bolsa Floresta, sendo que este é o primeiro projeto no Brasil e no mundo a recompensar a população tradicional pelos serviços ambientais e manutenção prestados em florestas tropicais, esse projeto abrange uma área de 10 milhões de hectares e favorece cerca de 35 mil pessoas. Além do Programa bolsa Floresta, ainda promove os projetos Educação e Saúde na Floresta e Fortalecimento Comunitários que são desenvolvidos em 15 unidades estaduais de conservação. Em 2012 possuía 74 funcionários e 7 estagiários. Em seu *website*, divulga o relatório de sustentabilidade e as demonstrações financeiras do ano de 2012, sendo que as demonstrações contábeis já estão auditadas.

4.1.5 Fundação Bradesco

A Fundação Bradesco foi constituída há 57 anos, fundada por Amador Aguiar, sua sede é localizada em Osasco – São Paulo onde funciona seu núcleo administrativo e pedagógico, fundada em 1956 possuía a nomenclatura de Fundação São Paulo de Piratininga, em 1967 passou a se chamar Fundação Bradesco; Possui a missão de causar a inclusão social através da educação e de práticas pedagógicas, para a população brasileira menos favorecida, a Fundação Bradesco busca que suas escolas atuam na formação de homem e no seu caráter.

Em 2012 possuía 40 Unidades Escolares próprias localizadas no Distrito Federal e em todos os Estados brasileiros, boa parte das escolas são localizadas em bairros periféricos ou na Zona Rural, beneficiaram 111.512 mil alunos. Sendo em 16 escolas foram implantadas em 2012 novas diretrizes escolares, através do Ensino Médio diurno e acompanhamento bimestral dos alunos. Os novos alunos são selecionados através de um rigoroso processo que inclui análise de documentos, análise socioeconômicas, entrevistas além de visitas domiciliares.

Em agosto de 2012, 13 alunos receberam medalhas de ouro e prata e menções honrosas devido ao desempenho no Concurso Nacional de Verso e Arte ‘Artes e Artistas da Natureza’.

A fundação, em 2012 contava com 2.877 colaboradores, sendo que 1.341 trabalhavam diretamente com os alunos que trabalham com a educação infantil, educação fundamental, o ensino médio e educação profissional técnica de nível médio.

A entidade divulgou em seu *website* o relatório de sustentabilidade acompanhado das demonstrações contábeis (2012), sendo que, as demonstrações também foram divulgadas no sítio do Diário Oficial Empresarial, porém não foi localizado pela autora desta pesquisa a demonstração dos fluxos de caixas e as notas explicativas da entidade, a ausência de tais

demonstrações influenciou na análise de alguns quesitos desta pesquisa. Não foi localizado também o relatório dos auditores independentes, logo não se sabe se as demonstrações contábeis foram auditadas.

4.1.6 Fundação Bunge

Fundação Bunge, localizada em São Paulo capital, atua há 58 anos é reconhecida como entidade de Utilidade Pública e busca contribuir com o desenvolvimento sustentável através de ações ligadas a educação e conservação de recursos naturais, estima pela valorização das pessoas como agentes de mudanças para edificação da sociedade.

Promove diversos projetos, entre eles o ‘Comunidade Educativa’, é um programa corporativo e voluntário, com o objetivo de contribuir para a formação de cidadãos aptos a leitura, está presente em nove estados atende a 38 escolas e a 10.254 alunos. Outro projeto realizado pela Fundação Bunge é o Centro de Memória Bunge, criado em 1994, este projeto disponibiliza toda a trajetória da Bunge Brasil, através de documentos de diversas naturezas. Ainda possui o projeto ‘Conhecer para Sustentar Vale do Itajaí’ criado após as chuvas fortes que atingiram o Vale do Itajaí em Santa Catarina em 2008, possui o objetivo de oferecer soluções urbanísticas e sustentáveis para atender desabrigados e ou pessoas em situação de risco além de alastrar conhecimento.

As demonstrações contábeis analisadas desta entidade estão disponíveis em seu *website* porém não foi localizada pela autora da presente pesquisa o relatório da auditoria de 2012, logo não se sabe se as demonstrações contábeis foram ou não auditadas, não foi localizado também o relatório de sustentabilidade de 2012.

4.1.7 Fundação Itaú Social

Trabalhando voltada para educação integral através de parcerias com o governo, com organizações da sociedade civil e com o setor privado que possibilita a elaboração de competências e expectativas que atendam o país.

Um programa da Fundação Itaú Social merecedor de destaque é o Escrevendo o Futuro, que em 2008 foi aderido pelo governo federal e passou a se chamar de Olimpíada da Língua Portuguesa Escrevendo o Futuro, fato este que expõe que as iniciativas da Fundação são relevantes para sociedade.

Possui o programa 'Jovem Urbano' que visa colaborar para a formação integral de jovens ampliando o repertório cultural e despertando o empreendedorismo, em 2012 foi realizada a 7ª edição do programa que atendeu 1.800 jovens entre 16 e 20 anos matriculados na rede pública estadual de ensino.

A fundação possui o programa Voluntários Itaú Unibanco, o qual é movimentado por uma equipe de colaboradores do Banco Itaú que recebem capacitação para desenvolver tais trabalhos, o relatório de sustentabilidade deixa claro que em 2012 foram realizadas 8 mil atuações voluntárias por parte dos colaboradores Itaú. O programa organizou em 2012 uma ação coletiva na qual foram selecionadas ONG's indicadas pelos colaboradores que receberam 100 mil reais, oriundos da venda de material reciclado arrecadados na unidade administrativa central do Itaú.

4.1.8 Fundação Romi

Fundação Romi, fundada pelo casal Américo Emílio Romi e Olímpia Gelli Romi em 1957 em Santa Bárbara d'Oeste localizada no estado de São Paulo, sua mantedora é a Indústrias Romi S.A.;

Desenvolve projetos sociais por meio da educação e cultura; Quanto aos projetos relacionados a cultura possui dois: Centro de Documentação Histórica que é composto por um acervo de documental, que trata da história da fundação Romi e da cidade de Santa Bárbara d'Oeste, o outro projeto é a Estação Cultural, é um espaço físico voltado para atividades que promovem a cultura e desenvolvimento social; Na área educacional um dos projetos é Centro de vivencias do desenvolvimento infantil que atende crianças de 3 a 5 anos e visa melhoras na qualidade do ensino infantil e melhoras na vulnerabilidade social dessas crianças.

Foi ganhadora do Prêmio ECO conferido pela Câmara Americana de Comércio (AMCHAM), por duas vezes sendo em 1982 por sua atuação na área educacional e, em 1987, na área de cultura, atualmente desenvolve projetos na área de assistência à Educação.

Não foi encontrado em seu *website* e internet o relatório de sustentabilidade de 2012, entretanto suas demonstrações contábeis auditadas estão divulgadas em seu *website*.

4.1.9 Fundação Salvador Arena

A Fundação Salvador Arena reconhecida como de utilidade pública, com sede em São Bernardo do Campo São Paulo, seu fundador foi um senhor chamado Salvador Arena

que ao falecer deixou todo seu patrimônio para a fundação pois não possuía herdeiros, a Fundação Salvador Arena atua nas áreas de educação e assistência social.

Possui projetos próprios totalmente financiados por ela, e através de parceria com outras instituições sociais também desenvolve projetos, alguns são:

- Programa de Atendimento Odontológico para Alunos do Centro Educacional Fundação Salvador Arena.
- Programa Famílias em Transformação
- O Programa de Auxílio Emergencial para Famílias
- O Programa de Auxílio para Pessoas com Deficiência
- O Programa de Auxílio Alimentação

Em 2012 manteve seu foco na educação investindo 44 milhões de reais, e 5 milhões de reais na assistência social. A fundação realiza suas atividades educacionais através do Centro Educacional Fundação Salvador Arena que possui duas unidades, sendo que essas unidades recebem o apoio do Teatro Eng. Salvador Arena, do Estádio Olímpico Bronze TM 23, do Conjunto Aquático Salvador Arena e do complexo de quadras e ginásios poliesportivos, a excelente infraestrutura da Fundação possibilitou em 2012 o atendimento de 2.405 alunos.

A fundação conta com a Faculdade Tecnológica Termomecânica que oferece cursos superiores nas áreas Industrial, Química, de Informática e de Gestão, sendo totalmente gratuitos e reconhecidos pelo Ministério da Educação, alguns cursos são oferecidos no período diurno e outros no noturno. Para o ingresso nos cursos de nível superior o candidato se submete a um processo seletivo, o processo de 2012 foi elaborado, aplicado e corrigido pela Consultoria em Concursos Públicos e Pesquisas Sociais. Em 2012 os cursos superiores contaram com 506 alunos matriculados e 176 funcionários.

Possui demonstrações contábeis e relatório dos auditores independentes de 2012 divulgados no sítio do Jus Brasil e no Diário Oficial Empresarial, o relatório de atividade esta no seu próprio *website*.

4.1.10 Fundação Xuxa Meneghel

Fundada há 23 anos pela artista Maria da Graça Xuxa Meneghel, com sede no Rio de Janeiro e uma estrutura de 20 mil metros com diversas áreas para atender crianças, adolescentes, famílias e comunidade. EM 2012 atendeu mais de 2.000 pessoas por mês

através de projetos, oficinas e cursos profissionalizantes, trabalha voltada para o atendimento e luta pelos direitos das crianças e adolescentes.

Participa da Campanha de Enfrentamento à Exploração Sexual de Crianças e Adolescentes organizada pela Secretaria de Direitos Humanos da Presidência da República e da campanha 'Não Bata, Eduque!' que luta contra castigos físicos e humilhantes contra as crianças e adolescentes, ambas são ações nacionais.

Em seu *website* está disponível o relatório de sustentabilidade e as demonstrações contábeis de 2012 anexadas do relatório dos auditores independentes.

4.1.11 Instituto Souza Cruz

Criado em 2000, é de natureza educacional e cultural, trata-se de uma associação civil reconhecida pelo Ministério Público como OSCIP, atua na educação no meio rural brasileiro, qualificando e incentivando jovens empreendedores em atividades relacionadas ao campo.

Lançou em 2012 o projeto piloto "Novos Rurais" que possui o objetivo de patrocinar estratégias de diversificação de produção e comércio entre jovens que vivem no campo, para que estes jovens possam suceder seus familiares nas atividades do campo; Os jovens participantes do projeto passam por etapas de formação por meio de conteúdos práticos voltados para a agricultura familiar, em uma segunda etapa do programa os jovens transformam seu projeto em unidades demonstrativas custeadas com recursos do Instituto, que geram renda para suas famílias, além disso, ao ingressarem no projeto recebem um *netbooke* são remunerados por uma bolsa de extensão para usarem como utensílio de administração de projetos rurais sustentáveis. Além desse projeto o Instituto promove outros, entre eles são:

- Programa de Empreendedorismo do Jovem Rural
- Projeto Intercâmbio
- Programa de Incentivos

O Instituto Souza Cruz participou em 2012 de uma grande feira agropecuária, a 35ª edição da Expointer que obteve mais de 450 mil visitantes, o Instituto esteve presente com um estande montado no local do evento.

A entidade divulga o relatório de sustentabilidade, que engloba as demonstrações contábeis e o relatório dos auditores independentes.

4.2 Análises dos dados

Através dos 8 quesitos desenvolvidos com base na ITG 2002 e determinados na classificação dos dados deste trabalho, foram analisados as demonstrações das 11 entidades descritas na amostra da pesquisa.

A análise visa verificar se os quesitos estão sendo evidenciados de acordo com a ITG 2002, logo a análise terá como resposta para o objetivo geral desta pesquisa as palavras sim ou não, conforme pode ser verificado na análise abaixo.

Abaixo segue o Quadro 3, tratando a análise do Quesito 1 –Benefícios concedidos a título de gratuidade.

QUADRO 4 – Análise do quesito 1 - benefícios concedidos a título de gratuidade.

Entidade sem fins lucrativos	Sim	Não
Associação de Assistência à Criança Deficiente - AACD	X	
Associação Brasileira de Organizações não Governamentais - ABONG		X
Associação de Comunicação Educativa Roquette Pinto		X
Fundação Amazônia Sustentável	X	
Fundação Bradesco		X
Fundação Bunge	X	
Fundação Itaú Social	X	
Fundação Romi	X	
Fundação Salvador Arena	X	
Fundação Xuxa Meneghel	-	-
Instituto Souza Cruz	-	-
Total de Sim	6	
Total de Não		3

Fonte: Elaborado pela autora (2013).

Este quadro demonstra quais entidades evidenciaram os benefícios concedidos a título de gratuidade, as informações foram colhidas das demonstrações divulgadas pelas próprias entidades.

A Associação de Assistência à Criança Deficiente, evidencia serviços os concedidos a título de gratuidade na Nota Explicativa n. 26 ‘Gratuidade e informações suplementares’ trata separadamente o valores relativos a cada tipo de atendimentos realizados.

Na Demonstração do resultado (2012) da Fundação Amazônia Sustentável não foi evidenciado segregadamente os benefícios concedidos a título de gratuidade, porém a nota

explicativa nº 12 'Despesas com os programas', traz segregadamente os valores gastos com cada programa, em acordo, a fundação também evidenciou a nota explicativa nº15 'Benefícios sociais concedidos' em que a entidade cita que está atendendo ao disposto na ITG 2002, nesta nota a fundação demonstra seus programas e o tipo de gratuidade que cada programa representa, exemplo: assistência social, educação e Técnico-científica; Portanto a entidade atende ao requisito.

A Fundação Bradesco, em sua demonstração do superávit do exercício (2012) não evidenciou segregadamente todos os projetos que pratica, evidenciou apenas as despesas com educação.

Na demonstração do superávit dos exercícios da Fundação Bunge (2012), as despesas com projetos são reconhecida segregadamente um a um com seus respectivos valor.

A Fundação Itaú Social, em sua demonstração do superávit dos exercícios evidenciou nitidamente as gratuidades concedidas pelos programas Itaú Social segregadamente, expondo cada programa e seus respectivos valores.

Na Demonstração do superávit da Fundação Romi, a entidade deixa claras as despesas que obteve com programas em 2012, evidenciando cada programa e os valores gastos em cada um, na Nota Explicativa n. 13.1- Serviço de convivência e fortalecimento vínculos, a fundação demonstra a quantidade de atendimentos realizados no exercício e valor total gasto no programa. Logo a Fundação Romi atendeu ao quesito mesmo não usando a expressão 'Benefícios concedidos a título de gratuidade' entende-se que ao evidenciar tais informações está atendendo ao quesito.

A Fundação Salvador Arena, citou na Nota Explicativa n. 3.1.g Políticas contábeis; Gratuidade, que parte considerável das suas despesas é classificada como gratuidade, devido ser ESFL, beneficente e de assistência social e mencionou a Nota Explicativa n. 16 Atividades filantrópicas - aplicações de recursos:, a qual cita benefícios concedidos a título de gratuidade de forma segregada por programas realizados, demonstrando inclusive os valores gastos com cada programa.

Nas demonstrações contábeis e no relatório de sustentabilidade (2012) da ABONG, Associação de Comunicação Educativa Roquette Pinto, da Fundação Xuxa Meneghel e do Instituto Souza Cruz não foi localizado nada que se refira a benefícios concedidos a título de gratuidade.

O Quadro 5, expõe a análise do trabalho voluntário, onde as entidades devem evidenciar na demonstração do resultado do período os valores que seriam ser pagos caso o trabalho não fosse voluntário.

A ITG 2002 não explica quais situações se enquadram como trabalho voluntário, entretanto a Lei n. 9.608/98 trata que trabalho voluntário como atividade não remunerada exercida por pessoa física para entidades públicas ou entidades privadas sem fins lucrativos, cujo seus objetivos devem ser assistência social, recreativos, científicos, cívicos, culturais, educacionais ou de mutualidade. Para a análise desse quesito, levou-se em consideração o trabalho voluntário da equipe diretoria da entidade.

QUADRO 5 – Análise do quesito 2 – trabalho voluntário.

Entidade sem fins lucrativos	Sim	Não
Associação de Assistência à Criança Deficiente - AACD	X	
Associação Brasileira de Organizações não Governamentais - ABONG		X
Associação de Comunicação Educativa Roquette Pinto		X
Fundação Amazônia Sustentável	X	
Fundação Bradesco		X
Fundação Bunge		X
Fundação Itaú Social	X	
Fundação Romi		X
Fundação Salvador Arena		X
Fundação Xuxa Meneghel		X
Instituto Souza Cruz		X
Total de Sim	3	
Total de Não		8

Fonte: Elaborado pela autora (2013).

Com a análise deste quesito, constatou-se que a Associação de Assistência à Criança Deficiente na demonstração do superávit do período, evidenciou a prestação de serviço de trabalho voluntário como receita operacional e logo depois o mesmo valor foi estornado no grupo de despesa operacional de forma que não influenciou no superávit do exercício, a entidade utilizou o mesmo critério para evidenciar a remuneração do conselho diretivo, ainda na Nota Explicativa n. 23 deixou elucidou que não houve desembolso financeiro por parte da entidade no que se refere ao trabalho voluntário.

Em suas demonstrações a Fundação Amazônia Sustentável, divulgou na Nota Explicativa n. 16 que reconheceu como trabalho voluntário os serviços prestados por conselheiros, serviços de consultoria e estratégica de gestão, serviços de auditoria entre outros, logo foi evidenciado na demonstração do superávit no grupo de receitas com parcerias,

contribuições e fundos e estornado em contrapartida no grupo de despesas gerais e administrativas o que não afetou o superávit do exercício da entidade.

A Fundação Bradesco publicou na página 55 de seu relatório de sustentabilidade (2012) que no dia da ação voluntária contou com 26.386 mil voluntários no dia nacional da ação voluntária, porém nas demonstrações financeiras não foi localizada nenhuma citação sobre trabalho voluntário, não foi possível verificar nas notas explicativas devido a ausência das mesmas.

Na demonstração do superávit do exercício da Fundação Itaú Social, a entidade fez referência à gratuidades recebidas, no grupo receitas operacionais e na nota explicativa nº 15 demonstrou que o mesmo valor foi estornado no grupo de despesas administrativas, segundo a nota explicativa trata-se de trabalho voluntário, o que é confirmado pela Nota Explicativa n. 16 que demonstra dos critérios utilizados para evidenciar os valores do trabalho voluntário.

A Fundação Romi faz menção em seu *website* que usufrui de trabalho voluntário, porém nas demonstrações contábeis (2012) não reconhece trabalhos voluntários.

A Fundação Xuxa Meneghel menciona no relatório de sustentabilidade (2012) que possui seis voluntários que prestam serviços em até quatro horas semanais em projetos da entidade, porém nos demonstrativos contábeis não foi encontrado informações do reconhecido dos trabalhos voluntários.

Quanto a ABONG e a Fundação Bunge não foi encontrado em suas demonstrações a evidenciação do trabalho voluntário. Já a ACERP, a Fundação Salvador Arena e Instituto Souza Cruz não foram localizados em seus relatórios de sustentabilidade (2012) e nas demonstrações contábeis (2012) nada sobre o reconhecimento do trabalho voluntário.

A análise do quesito 3 trata do Superávit com restrição, o Quadro 5 demonstra o resultado da análise.

QUADRO 6 – Análise do quesito 3 – superávit com restrição para aplicação.

Entidade sem fins lucrativos	Sim	Não
Associação de Assistência à Criança Deficiente - AACD		X
Associação Brasileira de Organizações não Governamentais - ABONG		X
Associação de Comunicação Educativa Roquette Pinto		X
Fundação Amazônia Sustentável		X
Fundação Bradesco		X
Fundação Bunge		X
Fundação Itaú Social		X
Fundação Romi		X
Fundação Salvador Arena		X
Fundação Xuxa Meneghel		X
Instituto Souza Cruz		X
Total de Sim		
Total de Não		11

Fonte: Elaborado pela autora (2013).

A Associação de Assistência à Criança Deficiente, a ABONG, a Associação de Comunicação Educativa Roquette Pinto e as Fundações Amazônia Sustentável, Bradesco, Bunge, Itaú Social, Romi e Fundação Xuxa Meneghel não citam seus superávits possuem restrições para aplicações. A Fundação Salvador Arena na Nota Explicativa nº 10 e o Instituto Souza Cruz na Nota Explicativa n. 5 demonstram que possuem Reserva para Contingências ligadas para disputas administrativas e judiciais, entretanto não mencionam que todo o superávit ou parte dele tenha restrição para aplicação.

O Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado do Exercício, Demonstração da Mutação do Patrimônio Líquido, Demonstrac o do Fluxo de Caixa e as notas explicativas devem ser elaboradas por EFSL de acordo com a ITG 2002, logo o Quadro 7 evidencia quais empresas possuem essas demonstra es divulgadas.

QUADRO 7 – Análise do quesito 4 – divulgação das demonstrações contábeis obrigatórias.

Entidade sem fins lucrativos	Sim	Não
Associação de Assistência à Criança Deficiente - AACD	X	
Associação Brasileira de Organizações não Governamentais - ABONG	X	
Associação de Comunicação Educativa Roquette Pinto	X	
Fundação Amazônia Sustentável	X	
Fundação Bradesco		X
Fundação Bunge	X	
Fundação Itaú Social	X	
Fundação Romi	X	
Fundação Salvador Arena	X	
Fundação Xuxa Meneghel		X
Instituto Souza Cruz	X	
Total de Sim	9	
Total de Não		2

Fonte: Elaborado pela autora (2013).

As demonstrações de 09 das 11 entidades analisadas atendem a este quesito, a Fundação Bradesco não atendeu ao quesito, pois não foram localizadas as notas explicativas e a demonstração dos fluxos de caixa de 2012 da entidade. Quanto a Fundação Xuxa Meneghel, não foi localizada as notas explicativas de 2012, entretanto a entidade divulga juntamente com suas demonstrações contábeis a Análise da situação patrimonial e financeira, trata-se de um relatório semelhante às notas explicativas, no qual é evidenciado alguns pontos das demonstrações contábeis e após serem evidenciados os tais pontos são comentados brevemente.

Ao início das Notas Explicativas, as entidades devem trazer um breve contexto tratando a parte operacional da entidade: natureza socioeconômica e objetivos sociais, conforme Quadro 8.

QUADRO 8 – Análise do quesito 5 – contexto operacional das entidades nas notas explicativas.

Entidade sem fins lucrativos	Sim	Não
Associação de Assistência à Criança Deficiente - AACD	X	
Associação Brasileira de Organizações não Governamentais - ABONG	X	
Associação de Comunicação Educativa Roquette Pinto	X	
Fundação Amazônia Sustentável	X	
Fundação Bradesco		X
Fundação Bunge	X	
Fundação Itaú Social	X	
Fundação Romi	X	
Fundação Salvador Arena	X	
Fundação Xuxa Meneghel		X
Instituto Souza Cruz	X	
Total de Sim	9	
Total de Não		2

Fonte: Elaborado pela autora (2013).

O Quadro 8 exhibe que a Fundação Xuxa Meneghel e a Fundação Bradesco não trazem o Contexto operacional das entidades nas notas explicativas, haja visto que não foi localizada as notas explicativas dessas fundações.

Em notas explicativas deve conter as taxas de juros praticadas pelas EFSL, as datas de vencimento e as garantias das obrigações classificadas no longo prazo (ITG 2002).

O Quadro 8 vem com o propósito de analisar quais entidades atenderam o disposto pela ITG 2002 em relação a este quesito.

QUADRO 9 – Análise do quesito 6 – evidenciação das taxas de juros, data de vencimento e garantias das obrigações nas notas explicativas.

Entidade sem fins lucrativos	Sim	Não
Associação de Assistência à Criança Deficiente - AACD	X	
Associação Brasileira de Organizações não Governamentais - ABONG		X
Associação de Comunicação Educativa Roquette Pinto		X
Fundação Amazônia Sustentável		X
Fundação Bradesco		X
Fundação Bunge		X
Fundação Itaú Social		X
Fundação Romi		X
Fundação Salvador Arena		X
Fundação Xuxa Meneghel		X
Instituto Souza Cruz		X
Total de Sim	1	
Total de Não		10

Fonte: Elaborado pela autora (2013).

No passivo circulante do balanço social da AACD, está evidenciado a conta ‘Empréstimos e financiamentos’, na Nota Explicativa n. 12, a entidade evidenciou taxas de juros e as datas de vencimentos dos empréstimos e financiamentos que possui, evidenciou também que nas operações de financiamento os próprios bens foram fornecidos como garantia, e nas operações de empréstimos não houve garantias, portanto a entidade atendeu o quesito.

A Associação de Comunicação Educativa Roquette Pinto não demonstra as taxas de juros praticadas, as datas de vencimento e garantias relacionadas as obrigações que possui no longo prazo. As obrigações referem-se a provisão para contingências de uma autuação de ICMS que a entidade sofreu, as contas a pagar e a obrigações trabalhistas e fiscais na qual a fundação efetua depósitos judiciais referente a diversos impostos e contribuições relacionadas ao âmbito federal, estadual e municipal.

A Fundação Amazônia Sustentável, possui no passivo não circulante a conta ‘Receita diferida’ na Nota Explicativa n. 10 Receita diferida, relata que se trata com contratos e convênios ambientais, porém não demonstra as taxas de juros praticadas, as datas de vencimento e garantias relacionadas a estas obrigações.

Em virtude da não localização das notas explicativas da Fundação Bradesco não é possível analisar este quesito.

Fundação Itaú Social possui no longo prazo ‘provisão para pagamentos a efetuar’ porém na nota explicativa que descreve sobre tal conta não foi localizado taxas de juros, data de vencimento e nem garantias das obrigações.

De acordo com as demonstrações contábeis de 2012 divulgadas pela ABONG, Fundação Bradesco, Fundação Bunge, Fundação Romi, Fundação Salvador Arena, Fundação Xuxa Meneghel e pelo Instituto Souza Cruz, eles não possuem obrigações classificadas como a longo prazo.

As doações devem ser classificadas no grupo ligado a atividades operacionais na Demonstração dos Fluxos de Caixa, portanto este quadro trata deste quesito:

QUADRO 10 – Análise do quesito 7 – doações devem ser classificadas nos fluxos das atividades operacionais na demonstração dos fluxos de caixa.

Entidade sem fins lucrativos	Sim	Não
Associação de Assistência à Criança Deficiente - AACD	X	
Associação Brasileira de Organizações não Governamentais - ABONG	X	
Associação de Comunicação Educativa Roquette Pinto	X	
Fundação Amazônia Sustentável	X	
Fundação Bradesco		X
Fundação Bunge	X	
Fundação Itaú Social		X
Fundação Romi		X
Fundação Salvador Arena		X
Fundação Xuxa Meneghel		X
Instituto Souza Cruz	-	-
Total de Sim	5	
Total de Não		5

Fonte: Elaborado pela autora (2013).

A Associação de Assistência à Criança Deficiente, em sua demonstração dos Fluxos de Caixa evidenciou o caixa líquido gerado pelas atividades operacionais.

A ABONG evidenciou na Demonstração dos Fluxos de Caixa o caixa originado nas atividades operacionais.

Está evidenciado na Demonstração dos fluxos de caixa da Associação de Comunicação Educativa Roquette Pinto o caixa líquido proveniente das atividades operacionais.

Na Demonstração dos fluxos de caixa da Fundação Amazônia Sustentável foi localizada o caixa líquido consumido pelas atividades operacionais.

Não foi localizada a Demonstração dos Fluxos de Caixa da Fundação Bradesco.

A Fundação Bunge classifica doações nos fluxos das atividades operacionais na Demonstração dos Fluxos de Caixa.

Não foi localizada nas Demonstrações dos Fluxos de Caixa da Fundação Bunge, Fundação Itaú Social, Fundação Romi, Fundação Salvador Arena e Fundação Xuxa Meneghel doações classificadas nos fluxos das atividades operacionais.

De acordo com as informações disponibilizadas no relatório de atividades e nas demonstrações contábeis de 2012 do Instituto Souza Cruz, ele não recebeu e não concedeu doação em 2012. Portanto não pontua neste quesito.

O Quadro 10 trata das Isenções tributárias. Foram analisadas quais entidades demonstram as isenções em suas demonstrações.

QUADRO 11 – Análise do quesito 8– isenções tributárias.

Entidade sem fins lucrativos	Sim	Não
Associação de Assistência à Criança Deficiente - AACD		X
Associação Brasileira de Organizações não Governamentais - ABONG		X
Associação de Comunicação Educativa Roquette Pinto		X
Fundação Amazônia Sustentável		X
Fundação Bradesco		X
Fundação Bunge		X
Fundação Itaú Social	X	
Fundação Romi		X
Fundação Salvador Arena		X
Fundação Xuxa Meneghel	X	
Instituto Souza Cruz		X
Total de Sim	2	
Total de Não		9

Fonte: Elaborado pela autora (2013).

A Nota Explicativa n. 28 ‘Imunidade das contribuições sociais usufruídas’ da Associação de Assistência à Criança Deficiente, demonstra os cálculos que como se fosse devido a Contribuição patronal de INSS, Risco de Acidentes de Trabalho, este quesito vem analisar as isenções tributárias relacionadas com a atividade da entidade, logo, a entidade não atendeu ao quesito.

A ABONG e a Associação de Comunicação Educativa Roquette Pinto citaram ser imunes de imposto de renda, porém não evidenciaram os cálculos dos impostos relacionados as suas atividades como se os mesmos fossem devidos.

A Fundação Amazônia Sustentável, a Fundação Bradesco e Fundação Bunge não fazem menção à quais imunidades e isenções goza, também não evidenciou os valores como se a entidade não gozasse de isenção.

Quanto a Fundação Itaú Social, a entidade declara que é imune de imposto de renda e contribuição social, porém na nota explicativa nº10 Tributos, demonstrou o valor da contribuição social sobre o lucro líquido com se a contribuição fosse devida. Logo a entidade atende a este quesito.

A Fundação Romi, na Nota Explicativa n. 12 Isenções usufruídas, expõe que os valores devidos referentes à contribuição previdenciária patronal, Seguro Acidente de Trabalho (SAT) e terceiros, no fim do exercício de 2012 somam a R\$449.476, porém como este quesito vem analisar as isenções tributárias relacionadas com a atividade da entidade, logo, a entidade não atendeu ao quesito.

Na Nota Explicativa n. 1 - Contexto Operacional a Fundação Salvador Arena cita que faz jus a imunidade dos impostos incidentes sobre o patrimônio, renda e serviços e da isenção das contribuições sociais, de acordo com os Artigos 150 e 195 do § 7º da Constituição Federal. Na Nota Explicativa n. 18. Isenções Usufruídas, a fundação cita que em virtude da ação judicial na qual a Fundação busca o reconhecimento da imunidade de contribuições sociais, foram realizados depósitos judiciais em 2011 referentes à contribuição previdenciária patronal, SAT e terceiros, e também depósitos judiciais em 2011 referentes ao PIS sobre folha de pagamento; Entretanto não demonstrou valores nas suas demonstrações como se devido fosse as obrigações.

A Fundação Xuxa Meneghel mencionou que é isenta de Imposto de Renda, Contribuição Social e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social, no relatório de Análise da situação patrimonial e financeira mencionou o valor total dessas isenções.

O Instituto Souza Cruz, citou que é isento Imposto de Renda, Contribuição Social e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social, porém não demonstrou valores nas demonstrações como devido fosse a obrigação.

Após realizada a análise de todos os quesitos relacionados na classificação dos dados, chegou-se no resultado da análise desta pesquisa, o Quadro 12 expõe em quais quesitos as ESFL que compõe a amostra desta pesquisa atendem o disposto na ITG 2002.

QUADRO 12 – Itens divulgados por quesitos.

Quesitos	Sim	Não
Quesito 1 - Benefícios concedidos a título de gratuidade	6	3
Quesito 2– Trabalho voluntário	3	8
Quesito 3– Superávit com restrição	0	11
Quesito 4– Divulgação das demonstrações contábeis obrigatórias	9	2
Quesito 5– Contexto operacional das entidades nas notas explicativas	9	2
Quesito 6– Evidenciação das taxas de juros nas notas explicativas	1	9
Quesito 7– Doações dos associados devem ser classificadas nos fluxos das atividades operacionais	5	6
Quesito 8– Isenções tributárias	2	9
Total de Sim	35	
Total de Não		50

Fonte: Elaborado pela autora (2013).

Logo, conclui-se que as demonstrações analisadas não estão em maioria atendendo a ITG 2002, ressalta-se que as nove entidades que apresentaram os relatórios dos auditores independentes, e no parecer da auditoria existe a ressalva que entidades seguem as normas de contabilidade. É importante ressaltar que entre todas as demonstrações analisadas apenas as das seguintes entidades citam que utilizaram a ITG 2002 na elaboração das demonstrações contábeis:

- Associação de Assistência à Criança Deficiente - AACD
- Fundação Amazônia Sustentável
- Fundação Itaú Social
- Fundação Romi
- Fundação Xuxa Meneghel

O Quadro 13 está demonstrando as quantidades de Sim e Não cada entidade obteve.

QUADRO 13 – Quantidade de divulgação de quesitos por entidade.

Entidade sem fins lucrativos	Sim	Não
Associação de Assistência à Criança Deficiente - AACD	6	2
Associação Brasileira de Organizações não Governamentais - ABONG	3	5
Associação de Comunicação Educativa Roquette Pinto	3	5
Fundação Amazônia Sustentável	5	3
Fundação Bradesco	0	8
Fundação Bunge	4	4
Fundação Itaú Social	5	3
Fundação Romi	3	5
Fundação Salvador Arena	3	5
Fundação Xuxa Meneghel	1	6
Instituto Souza Cruz	2	4
Total de Sim	35	
Total de Não		50

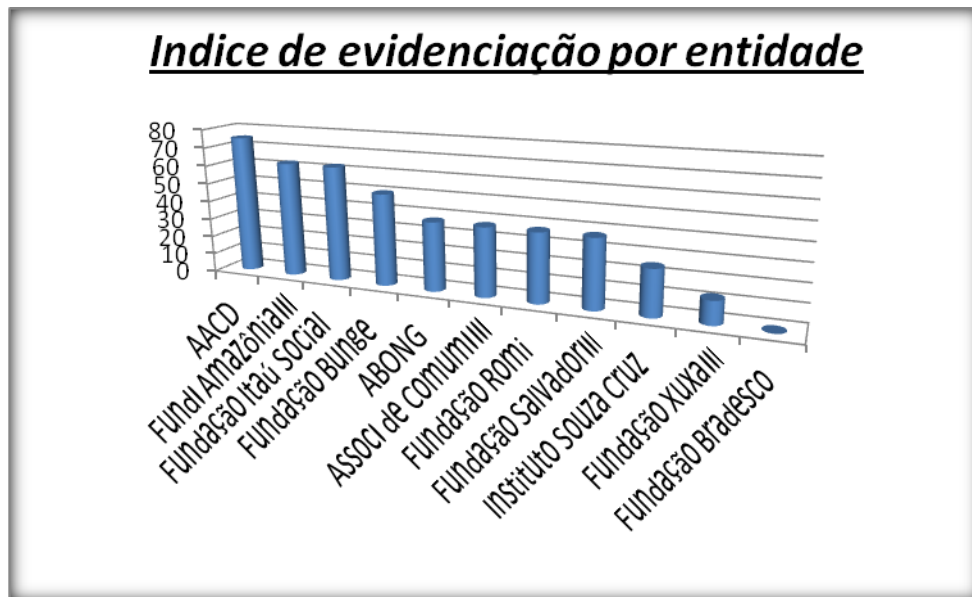
Fonte: Elaborado pela autora (2013).

Em concordância com o quadro acima e para facilitar a visualização do resultado da análise dos quesitos por entidade, foi elaborado o Gráfico 1- Resultado da análise dos quesitos por entidade; Para elaboração deste gráfico foram utilizados critérios para possibilitar chegar na porcentagem de evidenciação de acordo com a ITG 2002, os critérios foram:

- A análise possui oito quesitos, para cada quesito foi atribuído o percentual 12,50%, o que soma 100% para os oito quesitos.
- Para cada Sim que as entidades receberam na análise dos quesitos foi atribuído o percentual 12,50%, podendo cada entidade atingir 100% de evidenciação de acordo com a ITG 2002.

O Gráfico 1 apresenta as entidades por índice de evidenciação, da maior para a menor no que tange a ITG 2002. Para chegar aos índices de evidenciação foram utilizados os seguintes critérios:

- Alto - índice de evidenciação 75,01% a 100%
- Bom - índice de evidenciação de 62.51% a 75%;
- Regular - índice de evidenciação de 37,51% a 62,50%;
- Ruim - índice de evidenciação de 12,51% a 37,50%;
- Insuficiente - índice de evidenciação de 0 a 12,5%.



Fonte: Elaborado pela autora (2013).

GRÁFICO 1 – Índice de evidenciação por entidade.

Logo, o *ranking* das empresas que divulgaram informações de acordo com a ITG 2002 está demonstrado na Quadro 1.

QUADRO 14 – *Ranking* de divulgação pelas entidades sem fins lucrativos.

Ordem	Entidade	Percentual	Classificação
1	Associação de Assistência à Criança Deficiente	75,00%	Bom
2	Fundação Amazônia Sustentável	62,50%	Bom
3	Fundação Itaú Social	62,50%	Bom
4	BUNGE	50,00%	Regular
5	ABONG	37,50%	Ruim
6	Associação de Comunicação Educativa Roquette Pinto	37,50%	Ruim
7	Fundação Romi	37,50%	Ruim
8	Fundação Salvador Arena	37,50%	Ruim
9	Instituto Souza Cruz	25,00%	Ruim
10	Fundação Xuxa Meneghel	2,50%	Insuficiente
11	Fundação Bradesco	0,00%	Insuficiente
Média de divulgação		39,77%	

Fonte: Elaborado pela autora (2013).

Ainda se pode observar que nenhuma das demonstrações analisadas atendeu a 100% dos quesitos, e uma única demonstração não atendeu a nenhum dos itens.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Desde os primórdios do terceiro setor no século XIX, época em que os atendimentos em sua maioria ainda eram realizados por igrejas que contavam com o amparo da ajuda do governo, o setor passou a ganhar maior credibilidade devido ao trabalho sério que realiza, e assim aumentou também a responsabilidade junto à sociedade que usufrui dos serviços que também aumentou.

O problema de pesquisa deste trabalho surgiu devido à vontade de se saber se a ITG 2002 é de fato cumprida, haja visto que, como citado no referencial teórico desta, chegou em 2010 à 290,7 mil fundações privadas e associações sem fins lucrativos.

A ITG 2002 passou a vigorar desde primeiro de janeiro de 2013, esta interpretação técnica alcança as fundações de direito privado, associação, organização social, organização religiosa, partido político e entidade sindical e trouxe diversas mudanças que se não seguidas podem resultar no resultado econômico e financeiro da entidade.

Utilizou-se nos procedimentos metodológicos, o método bibliográfico por analisar diversas obras e o método documental, pois foi utilizado a ITG 2002, relatórios e demonstrações contábeis das entidades selecionadas aleatoriamente como amostra da pesquisa.

Foram analisadas as demonstrações de 11 entidades, e 08 quesitos que devem seguir a ITG 2002, as informações para análise foram retiradas dos Relatórios de Sustentabilidade e demonstrações financeiras do ano de 2012.

O total de 08 quesitos foram analisados e nenhuma entidade atendeu a todos os quesitos, sendo ainda, que uma outra entidade não atendeu a nenhum quesito. 7 empresas das 11 empresas analisadas apresentaram um índice de divulgação ruim, e na média geral das entidades, o percentual de divulgação alcançado foi de 39,77%, considerado ruim. E duas empresas apresentaram índices considerados insuficientes, pois uma entidade trouxe apenas um quesito e a outra nenhum de acordo com norma.

Nenhuma das empresas apresentou índice alto, o que seria o ideal já que os quesitos foram elaborados através da norma ITG 2002, que é obrigatória às entidades sem fins lucrativos, assim conclui-se que as empresas não estão atendendo devidamente à ITG 2002.

Sendo assim, os objetivos específicos da pesquisa foram cumpridos, pois foi apresentado através do referencial teórico uma abordagem geral, sobre uma abordagem teórica sobre terceiro setor, identificação dos procedimentos para constituição das Organizações do Terceiro Setor, expor sobre a lavagem de dinheiro relacionada às Organizações do Terceiro Setor descrever sobre a ITG 2002.

REFERÊNCIAS

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE ORGANIZAÇÕES NÃO GOVERNAMENTAIS - ABONG. **Análise:** ao suspender contratos, MTE prejudica e penaliza conjunto das ONGs. 2013. Disponível em: <<http://abong.org.br/noticias.php?id=6656>>. Acesso em: 20/09/13.

_____. **Relatório de auditoria do exercício findo em 31 de dezembro de 2012.** 2013. Disponível em: <<http://www.abong.org.br/final/download/auditoria2012.pdf>>. Acesso em: 11/09/13.

ASSOCIAÇÃO DE ASSISTENCIA À CRIANÇA DEFICIENTE – AACD. **Relatório de atividades 2012.** Disponível em: <<http://aacd.org.br/relatorio/relatorio2012/RelatoriodeAtividades.pdf>>. Acesso em: 05/10/13.

ASSOCIAÇÃO DE COMUNICAÇÃO EDUCATIVA ROQUETTE PINTO. **Relatório das demonstrações financeiras em 31 de dezembro de 2012 e relatório dos auditores independentes.** 2013. Disponível em: <<http://www.acerp.org.br/wp-content/uploads/2013/06/ANEXO-A-Relatorio-das-DFs-Acerp-31.1.pdf>>. Acesso em: 24/09/13.

_____. **Relatório de gestão exercício de 2012.** 2013. Disponível em: <<http://www.acerp.org.br/wp-content/uploads/2013/06/Relatorio-de-Gestao-2012.pdf>>. Acesso em: 10/10/13.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 28/04/13.

_____. **Lei n. 9.608**, de 18 de fevereiro de 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9608.htm>. Acesso em: 07/09/13.

_____. **Lei n. 9.790**, de 23 de março de 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19790.htm>. Acesso em: 07/09/13.

_____. **Lei n. 10.406**, de 10 de janeiro de 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm#art2044>. Acesso em: 28/04/13.

_____. **Lei n. 10.825**, de 22 de dezembro de 2003. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/110.825.htm> Acesso em: 07/09/13.

_____. **Lei n. 11.127**, de 28 de junho de 2005. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/L11127.htm> Acesso em:
07/09/13.

_____. **Lei n. 12.683**, de 06 de julho de 2012. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2012/Lei/L12683.htm> Acesso em:
07/09/13.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Interpretação técnica geral 2002 entidade sem finalidade de lucros**. 2012. Disponível em:
<www.cfc.org.br/uparq/ITG%202002%20audiencia.doc>. Acesso em: 28/04/13.

CORREIO BRAZILIENSE. **Ministério do Trabalho e Emprego Privilegia Entidades Suspeitas**. 2013. Por Leandro Kleber. Disponível em:
<http://www.correiobraziliense.com.br/app/noticia/politica/2013/10/21/interna_politica,394354/ministerio-do-trabalho-e-emprego-privilegia-entidades-suspeitas.shtml>. Acesso em:
03/11/13.

FUNDAÇÃO AMAZONAS SUSTENTAVEL. **Demonstrações financeiras 31 de dezembro de 2012 e relatório dos auditores independentes**. 2013. Disponível em: <<http://fas-amazonas.org/versao/2012/wordpress/wp-content/uploads/2013/04/FAS12-dez-final.pdf>>. Acesso em: 05/10/2013.

_____. **Relatório de atividades 2012**. 2013. Disponível em: <<http://fas-amazonas.org/versao/2012/wordpress/wp-content/uploads/2013/04/Relat%C3%B3rio-FAS-2012-v2.1.pdf>>. Acesso em: 07/10/13.

FUNDAÇÃO BRADESCO. **Relatório de atividades 2012**. 2013. Disponível em:
<<http://www.fb.org.br/Content/Download/RA2012.pdf>>. Acesso em: 15/08/13.

FUNDAÇÃO BUNGE. **Demonstrações financeiras 31 de dezembro de 2012**. 2013. Disponível em:
<http://www.fundacaobunge.org.br/uploads/fundacao_bunge/demonstracoes_financeiras2012.pdf>. Acesso em: 24/05/2013.

FUNDAÇÃO ITAÚ SOCIAL. **Demonstrações financeiras 31 de dezembro de 2012 e relatório dos auditores independentes**. 2013. Disponível em:

<http://www.fundacaoitausocial.org.br/_arquivosstaticos/FIS/pdf/balanco_2012.pdf> Acesso em: 07/10/13.

FUNDAÇÃO ROMI. **Relatório dos auditores independentes sobre as demonstrações financeiras 31 de dezembro de 2012.** Disponível em:

<http://www.fundacaoromi.org.br/fundacao/galeria/Rel_Financeiro/pdf_fundacao_romi_dfs_31dez12_assinado_ocr.pdf>. Acesso em: 27/09/13.

FUNDAÇÃO SALVADOR ARENA. **Fundação Salvador Arena.** Disponível em:

<<http://www.jusbrasil.com.br/diarios/53216299/dosp-empresarial-17-04-2013-pg-21/pdfView>>. Acesso em: 27/05/13.

FUNDAÇÃO XUXA MENEGHEL. **Relatório de atividades 2012.** Disponível em:

<<http://www.fundacaouxameneghel.org.br/relatorio2012/relatorioFXM2012.pdf>>. Acesso em: 10/10/13.

GESET - Gerencia de estudos setoriais. [2001]. **Terceiro setor e desenvolvimento social.**

Disponível em:

<http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes_pt/Galerias/Arquivos/conhecimento/relato/tsetor.pdf>. Acesso em: 28/04/13.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

HECKERT, Cristiano Rocha; SILVA, Márcia Terra da. **Qualidade de serviços nas organizações do terceiro setor.** 2008. Disponível em:

<<http://www.scielo.br/pdf/prod/v18n2/09.pdf>>. Acesso em: 08/09/13.

IBPT - Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação. **Censo das empresas Brasileiras 2012.** Disponível em: < <https://www.ibpt.org.br/noticia/372/Censo-das-Empresas-Brasileiras-2012> >. Acesso em: 09/12/13.

IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Análise dos resultados:** o perfil das fundações privadas e associações sem fins lucrativos em 2010. Disponível em:

<ftp://ftp.ibge.gov.br/Fundacoes_Privadas_e_Associacoes/2010/comentarios.pdf>. Acesso em: 27/05/13.

INSTITUTO PROBONO. **Manual do terceiro setor.** 2005. Disponível em:

<<http://www.probono.org.br/arquivos/file/manualterceirosetor.pdf>>. Acesso em: 05/10/13.

INSTITUTO SOUZA CRUZ. **Relatório de atividades 2012**. Disponível em: <[http://www.institutosouzacruz.org.br/groupms/sites/ins_8bfk5y.nsf/vwPagesWebLive/DO8BGJPX/\\$FILE/medMD97RG6C.pdf?openelement](http://www.institutosouzacruz.org.br/groupms/sites/ins_8bfk5y.nsf/vwPagesWebLive/DO8BGJPX/$FILE/medMD97RG6C.pdf?openelement)>. Acesso em: 01/10/13.

JUNG, Luiz Willibaldo. **Lavagem de dinheiro e a responsabilidade do contador**. 2007. Disponível em: <<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-08/index.php/CRCSC/article/view/1050/984>>. Acesso em: 05/10/13.

JUNQUEIRA, Luciano Antônio Prates. **A gestão intersetorial das políticas sociais e o terceiro setor**. 2004. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/sausoc/v13n1/04.pdf>>. Acesso em: 08/09/13.

LEANDRO, Evelyne. **Como montar uma ONG**. 2009. Disponível em: <http://www.institutoidea.org.br/download/idea_20091027_185655.pdf>. Acesso em: 07/09/13.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Metodologia do trabalho científico**. 6. ed. São Paulo, Atlas, 2001.

NAGAI, Cristiane. **A demonstração do valor adicionado como instrumento de transparência nas entidades do terceiro setor**. 2012. Disponível em: <www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/...03122012.../CristianeNagaiVC.pdf>. Acesso em: 29/04/13.

PAES, José Eduardo Sabo. **Associações e entidades de interesse social: aspectos jurídicos, administrativos, contábeis e tributários**. 7. ed. São Paulo: Forenso, 2010.

PORTAL DE CONTABILIDADE. **Contas de compensação**. Disponível em: <www.portaldecontabilidade.com.br/guia/contascompens.htm>. Acesso em: 01/10/13.

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

OLIVEIRA, Cíntia Pierote de; MANOLESCU, Friedhilde Maria Kustner. **A importância do terceiro setor**. 2010. Disponível em: <http://www.inicepg.univap.br/cd/INIC_2010/anais/arquivos/0020_0210_01.pdf>. Acesso em: 27/05/13.

OLIVEIRA, Irani Maria da Silva. **Uma Investigação sobre a prestação de contas das entidades do terceiro setor Brasileiro**. 2009. Disponível em:

<http://www.controladoria.ufpe.br/newsite/v3/wp-content/uploads/file/dissertacao%20nr_007_Irani.pdf>. Acesso em: 12/09/13.

ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL - OAB. **Cartilha do terceiro setor**. 2011. Disponível em: <http://www.oabsp.org.br/comissoes2010/direito-terceiro-setor/cartilhas/REVISaO%202011Cartilha_Revisao_2007_Final_Sem%20destaque%20de%20alteracoes.pdf>. Acesso em: 12/10/13.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil**. 19. ed. Rio de Janeiro: Florense 1996.

SANTOS, Cleston Alexandre dos. **Práticas de contabilidade das organizações sem fins lucrativos de Curitiba**. [2010]. Disponível em: <<http://www.ppgcontabilidade.ufpr.br/system/files/documentos/Dissertacoes/D035.pdf>>. Acesso em: 04/05/13.

SEVERINO, Antônio Joaquim. **Metodologia para trabalho científico**. 19. ed. São Paulo, Cortez, 1994.

TONDORF, Katia. **Auditoria, controles internos e *compliance* nas políticas de prevenção à lavagem de dinheiro: uma análise das instituições financeiras do Brasil**. 2012. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/xmlui/bitstream/handle/123456789/103692/KATIA%20TONDORF.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 05/10/13.