Universidade do Estado do Rio de Janeiro
Centro de Ciências Sociais
Faculdade de Administração e Finanças

Luciana Braga dos Santos

Governança Corporativa nas Organizações Religiosas

Rio de Janeiro
2017

Luciana Braga dos Santos

Governança Corporativa nas Organizações Religiosas

Dissertação apresentada como requisito parcial para obtenção do título de Mestre ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Controle de Gestão.

Orientador: Prof. Dr. Manoel Marcondes Machado Neto

Coorientador: Prof. Dr. Francisco José dos Santos Alves

Rio de Janeiro

2017

CATALOGAÇÃO NA FONTE
UERJ/REDE SIRIUS/BIBLIOTECA CCS/B

S237 Santos, Luciana Braga dos.
Governança corporativa nas Organizações Religiosas / Luciana Braga dos Santos. – 2017.
105 f.

Orientador: Prof. Dr. Manoel Marcondes Machado Neto.
Coorientador: Prof. Dr. Francisco José dos Santos Alves.
Dissertação (mestrado) – Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Administração e Finanças.
Bibliografia: f.96-100.

1. Governança corporativa – Instituições religiosas e eclesiásticas – Brasil – Teses. 2. Demonstrações contábeis – Teses. I. Machado Neto, Manoel Marcondes. II. Alves, Francisco José dos Santos. III. Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Faculdade de Administração e Finanças. III. Título.

CDU 658:267(81)

Autorizo, apenas para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta dissertação.

_____ _____

Assinatura Data

Luciana Braga dos Santos

Governança Corporativa nas Organizações Religiosas

Dissertação apresentada como requisito parcial para obtenção do título de Mestre ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Faculdade de Administração e Finanças, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Controle de Gestão.

Aprovada em 09 de junho de 2017.

Banca Examinadora:

_____
Prof. Dr. Manoel Marcondes Machado Neto (Orientador)
Faculdade de Administração e Finanças – UERJ

_____
Prof. Dr. Francisco José dos Santos Alves (Coorientador)
Faculdade de Administração e Finanças – UERJ

_____
Prof. Dra. Andréa Paula Osório Duque
Faculdade de Administração e Finanças – UERJ

_____
Prof. Dr. José Francisco de Carvalho Rezende
Universidade do Grande Rio - UNIGRANRIO

Rio de Janeiro

2017

DEDICATÓRIA

A Deus que sempre nos guia em nossas missões.

À “AEPII”, minha fonte de inspiração.

A todos os meus familiares e amigos que me ajudaram nesse grande desafio.

AGRADECIMENTOS

Em todos os momentos de nossas vidas somos colocados na presença de pessoas e situações que, de uma forma ou de outra, nos empurram para frente. Quando iniciei o mestrado estava um pouco apreensiva com o novo desafio que era colocado à minha frente. Aí, então, me deparei com professores e colegas de curso tão especiais. Percebi que não estava sozinha, e segui em frente. Deus sempre coloca em nossas vidas as pessoas e situações certas. Obrigada Pai, por mais essa oportunidade.

Agradeço aos professores do mestrado pela dedicação ao trabalho em um estado que se preocupa tão pouco com a Educação. Obrigada pela generosidade daqueles que compartilham tudo o que já aprenderam. Agradeço especialmente aos professores doutores: Francisco José dos Santos Alves, Andréa Paula Osório Duque, Manoel Marcondes Machado Neto e Branca Terra. Obrigada pela paciência e pelo incentivo nos momentos difíceis.

Agradeço a Deus pelas amizades que fiz na turma de 2015. Amigos da turma de mestrado 2015, obrigado pela companhia, pelo aprendizado e pelo apoio nos momentos de dificuldades.

Agradeço aos meus chefes da Diretoria de Fabricação do Exército, por terem me deixado cursar o mestrado de uma maneira tão tranqüila: Coronel Telles (em memória), Coronel Rubens, Major James, General Mosqueira, Coronel Soares, General Pegado, Coronel Correia e, especialmente, a meus colegas de trabalho e também amigos Eliane Barbosa, Raquel Gaio e Antonio Wilson. Muito obrigada!

Não posso deixar de agradecer a todos os centros espíritas que atenderam ao meu pedido e responderam ao questionário. Não gostaria de citar nomes, para não ser injusta com aqueles que, por falha de memória, não forem mencionados, mas eu agradeço muito o carinho de vocês!

Agradeço aos meus familiares e amigos que abriram mão da minha presença para que eu pudesse realizar esse curso. Obrigada pelas palavras de carinho nos momentos de dificuldades. Vocês me fizeram acreditar que eu era capaz! Breno, Patrícia e Daniele: muito obrigada! Agradeço à minha mãe, Dona Herta, por tomar conta da minha casa e do meu filho Daniel para que eu pudesse me dedicar ao mestrado.

E, finalmente, agradeço ao meu esposo João Marcos. Essa pessoa especial que eu agradeço todos os dias por Deus ter colocado na minha vida. Obrigada por ter me aturado. Obrigada por não ter me abandonado nos meus momentos de mau humor e desespero. Eu te amo muito!

Preste contas de tua administração.
Jesus (Lucas 16:2)

[...] Para se fazer algo sério, é necessário submeter-se às necessidades impostas pelos costumes da época em que se vive; essas necessidades são bem diferentes daquelas dos tempos de vida patriarcal e o próprio interesse do Espiritismo exige que se calculem os meios de ação, a fim de que o caminho não se interrompa pela metade. Façamos, portanto, os nossos cálculos, já que vivemos num século em que é necessário saber contar.
Allan Kardec

RESUMO

SANTOS, Luciana Braga. *Governança Corporativa nas Organizações Religiosas*, 2017. 105 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Administração e Finanças, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2017.

Esta pesquisa visa analisar os aspectos da governança corporativa que são aplicados às organizações religiosas e que englobam as suas melhores práticas contábeis, bem como as escolhas contábeis de seus gestores. Quanto à metodologia, a pesquisa é descritiva, com abordagem quantitativa, por meio de da aplicação de questionários para os gestores das organizações religiosas. A análise dos resultados do levantamento de campo demonstrou que a grande parte das organizações religiosas é transparente – ou seja – reportam com fidelidade suas ações e que as mesmas dão conhecimento aos seus usuários da informação - aqui compreendidos os doadores, voluntários, funcionários, freqüentadores e usuários dos serviços sociais colocados à disposição das organizações - sobre suas receitas e despesas, bem como sobre suas ações sociais, através de meios próprios que facilitam a divulgação da mesma. Nos aspectos de regulação contábil, as organizações precisam se ajustar às normas contábeis, muito embora algumas já as conheçam, para que seu descumprimento não afete a qualidade da prestação de contas.

Palavras-chave: Terceiro Setor. Organizações Religiosas. Regulação Contábil. Governança Corporativa.

ABSTRACT

SANTOS, Luciana Braga dos. Corporate Governance in Religious Institutions, 2017. 105 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Administração e Finanças, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2017.

This paper aims at analyzing corporate governance aspects applied to religious institutions, also comprising their best accounting practices, as well as the accounting decisions made by their managers. In regards to its methodology, this research is descriptive with a quantitative approach, by means of the submission of questionnaires to the managers of the religious institutions. The analysis of field research results showed that great part of religious institutions can be considered transparent – i.e., they truthfully report their actions – and that they provide information to its users – such as donors, volunteers, employees, attendees and those who benefit from the social work performed by the institution – on their revenues, expenses and social actions through their own means. This facilitates the disclosure of such information. In terms of accounting regulations, these organizations must adhere to the accounting standards – although several of them are already aware of their existence – so that non-compliances to them do not affect the quality of the information provided to the stakeholders.

Keywords: Third Sector. Religious Organizations. Accounting Standards. Corporate Governance

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Definições de Governança Corporativa 29
Quadro 2 - Demonstrações Contábeis Obrigatórias..... 48
Quadro 3 - Contabilização das Doações..... 52
Quadro 4 - Obrigações Acessórias..... 55
Quadro 5 - Perfil do Respondente..... 65
Quadro 6 - Perfil da Organização..... 66

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 -	Entidades sem Fins Lucrativos no Brasil.....	26
Tabela 2 -	Cargo na Organização Religiosa.....	71
Tabela 3 -	Profissional da Área Contábil.....	72
Tabela 4 -	Cargo na Organização x Profissional da Área Contábil.....	72
Tabela 5 -	Quantidade de Membros da Organização.....	74
Tabela 6 -	Escrituração Contábil.....	75
Tabela 7 -	Contador Membro ou Terceirizado.....	76
Tabela 8 -	Trabalhador Voluntário com Trabalho Especializado.....	76
Tabela 9 -	Regime Contábil Adotado x Escrituração Contábil.....	78
Tabela 10 -	Escrituração dos Livros Contábeis.....	79
Tabela 11 -	Utilização do Regime de Caixa e Escrituração do Livro Caixa.....	80
Tabela 12 -	Legislação Adotada pela Organização.....	81
Tabela 13	Entrega de Obrigações Acessórias.....	82
Tabela 14 -	Demonstrações Contábeis da Organização.....	83
Tabela 15 -	Prestação de Contas da Organização.....	84
Tabela 16 -	Periodicidade das Prestações de Contas.....	85
Tabela 17 -	Escrituração Contábil da Organização x Prestação de Contas.....	86
Tabela 18 -	Conhecimento das Práticas de Governança Corporativa.....	86
Tabela 19 -	Prestação de Contas x Práticas de Governança Corporativa.....	86
Tabela 20 -	Divulgação das Prestações de Contas.....	87
Tabela 21 -	Pedidos de Esclarecimentos das Receitas e das Despesas da Organização...	88
Tabela 22 -	Escala de Interesse dos Membros.....	89
Tabela 23 -	Elaboração de Relatórios Sociais.....	90
Tabela 24 -	Emissão dos Relatórios das Práticas de Governança Corporativa.....	91

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

BNDES	Banco Nacional do Desenvolvimento Econômico e Social
CC	Código Civil
CF	Constituição Federal
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CGU	Controladoria Geral da União
CNPJ	Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica
COFINS	Contribuição para Financiamento da Seguridade Social
COPNI	Classificação dos Objetivos das Instituições sem fins Lucrativos ao Serviço das Famílias
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CTN	Código Tributário Nacional
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
DCTF	Declaração de Contribuições e Tributos Federais
DFC	Demonstração do Fluxo de Caixa
DIRF	Declaração de Imposto de Renda na Fonte
DMPL	Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido
DRE	Demonstração do Resultado do Exercício
DRE	Demonstração do Resultado do Exercício
EPP	Empresas de Pequeno Porte
ESFL	Entidade sem Fins Lucrativos
FEB	Federação Espírita Brasileira
FGTS	Fundo de Garantia por Tempo de Serviço
IBGC	Instituto Brasileiro de Governança Corporativa
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IFRS	International Financial Reporting Standards (Normas Internacionais de Informações Financeiras)
IN	Instrução Normativa
INSS	Instituto Nacional de Seguridade Social
ITG	Interpretação Técnica Geral
ME	Microempresas
NBC TG	Norma Brasileira de Contabilidade Técnica Geral

NBCT	Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development (Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico)
ONG	Organização Não Governamental
OSCIP	Organização da Sociedade Civil de Interesse Público
PEPS	Primeiro a Entrar Primeiro a Sair
PIS	Programa de Integração Social
RAIS	Relação Anual de Informações Sociais
SEFIP	Sistema Empresa de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social
SPED	Sistema Público de Escrituração Digital
SPEE	Sociedade Parisiense de Estudos Espíritas
SPSS	Statistical Package for the Social Sciences (Pacote Estatístico para as Ciências Sociais)
SRF	Secretaria da Receita Federal

SUMÁRIO

	INTRODUÇÃO.....	14
1	**REFERENCIAL TEÓRICO**	18
1.1	**Terceiro Setor**.....	18
1.1.1	Aspectos Conceituais e Históricos.....	18
1.2	**Organizações Religiosas**.....	24
1.3	**Governança Corporativa**.....	27
1.3.1	Definição de Governança Corporativa.....	28
1.3.2	Práticas de Governança Corporativa.....	32
1.3.2.1	Equidade.....	33
1.3.2.2	Transparência.....	33
1.3.2.3	Prestação de Contas.....	36
1.3.2.4	Responsabilidade Corporativa.....	38
1.3.3	Relatórios das Práticas de Governança Corporativa.....	39
1.3.3.1	Organograma.....	40
1.3.3.2	Relatório de Ações Sociais.....	40
1.3.3.3	Relatório do Conselho Fiscal ou do Conselho de Administração.....	41
1.4	**Escolhas Contábeis**.....	42
1.5	**A Contabilidade como Instrumento de Governança Corporativa**.....	44
1.5.1	A regulação contábil das Organizações Religiosas.....	44
1.5.2	Doações, Gratuidades e Trabalho Voluntário.....	49
1.5.3	Renúncia Fiscal.....	52
1.5.4	Obrigações Acessórias.....	54
1.5.5	Princípios Contábeis.....	56
1.5.6	Livros Contábeis.....	59
2	**METODOLOGIA**.....	62
2.1	**Método**	62
2.2	**Definição da Amostra**.....	63
2.3	**Coleta dos Dados**.....	63
2.3.1	Objetivos do Questionário.....	64
2.3.1.1	Categoria do Perfil do Respondente.....	64

2.3.1.2 Categoria das Práticas da Organização..... 65
2.4 **Tratamento dos Dados.....** 69
3 **ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS.....** 70
3.1 **Características da Amostra.....** 70
3.2 **Análise Exploratória do Perfil do Respondente.....** 71
3.3 **Análise Exploratória do Perfil da Organização.....** 73
3.3.1 As Boas Práticas Contábeis como Instrumento de Governança Corporativa. 74
3.3.2 Aplicação das Práticas de Governança Corporativa..... 84
CONSIDERAÇÕES FINAIS 93
REFERÊNCIAS..... 96
APÊNDICE: Questionário..... 101

INTRODUÇÃO

As organizações religiosas estão inseridas no contexto do terceiro setor. Tais organizações possuem imunidades tributárias previstas na Constituição Federal de 1988. Para manterem tais benefícios, devem seguir as orientações contidas na Lei nº. 452/1982 do Código Tributário Nacional (CTN) – um dos focos do presente trabalho. Uma dessas orientações consiste em manter "escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades legais capazes de assegurar sua exatidão" (BRASIL, 1982). Ou seja, para ter imunidade tributária é necessário ter contabilidade formal.

As organizações do terceiro setor são aquelas que, não sendo públicas (primeiro setor) ou privadas (segundo setor), guardam estreitas relações com ambos os setores. Empresas privadas e entes públicos seguem, atualmente, estritos mandamentos de governança no que toca à visibilidade e à dita "transparência" de seus números – aqueles que, via contabilidade, devem bem refletir as operações de uma organização. As organizações religiosas, por sua vez, por se manterem basicamente por meio de doações deveriam, mais ainda, (i) preocupar-se com a prestação de contas ao público e (ii) sofrer o escrutínio daqueles que com elas se relacionam, tanto formal quanto informalmente.

Mais necessário ainda se faz, pois, abrir, dar ciência, e bem informar todos os possíveis interessados em suas movimentações: fundadores, beneméritos, doadores, freqüentadores, fornecedores, prestadores de serviços, usuários dos serviços prestados, concessionárias de serviços públicos e opinião pública em geral. Todos devem ter condições de estar a par de suas ações e resultados por via de boa comunicação formal, isto é, por meio de relatórios, demonstrativos e outros instrumentos de divulgação capazes de eficientemente proporcionar a tão demandada transparência a suas ações sociais e financeiras.

De acordo com Rossetti e Andrade (2012, p. 40), os princípios básicos de governança corporativa são: "transparência, equidade, prestação de contas e conformidade corporativa". A incorporação dessas práticas nas operações cotidianas pode auxiliar muito as organizações religiosas na forma pela qual prestam contas aos diversos usuários da informação – de forma clara, objetiva, igualitária, e com responsabilidade.

A divulgação das informações sobre as receitas e despesas (prestações de contas) é apenas mais uma tarefa administrativa. Entretanto, existem requisitos legais anteriores que devem ser cumpridos. E essas instituições devem seguir regulamentos e normas aplicáveis, tanto tributárias quanto sociais.

No meio acadêmico muito já se abordou sobre governança corporativa no terceiro setor. Porém, a contabilidade das organizações religiosas é um assunto relativamente pouco explorado.

Autores como Freire (2015), Mattiello et al (2013) e Lima (2016) trataram deste tema: a contabilidade das organizações religiosas. A pesquisa de Freire (2015) teve como objetivo a análise das prestações de contas apresentadas pelas paróquias da Arquidiocese da cidade de Natal e concluiu que as prestações de contas não estavam de acordo com a Interpretação Técnica Geral (ITG) de número 2000, que estabelece critérios e procedimentos a serem adotados por essas entidades para sua escrituração contábil, bem como para o tratamento de seus fatos patrimoniais. Mattiello et al (2013) estudaram se as igrejas de uma determinada região paulista possuíam registros contábeis, e, de acordo com a pesquisa realizada, os membros consideraram a igreja transparente em seus números. Lima (2016) abordou o tema da governança corporativa nas organizações religiosas com enfoque na transparência das igrejas evangélicas e concluiu que estas têm dificuldades que impedem a transparência, tais como questões de segurança, e que os modelos contábeis hoje existentes não são adequados para suas operações.

A pesquisa de Milani Filho (2010) comparou 24 itens de governança recomendados pelo Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC), adaptados às organizações sem fins lucrativos, com a estrutura de governança utilizada na Sociedade Parisiense de Estudos Espíritas (SPEE), fundada por Allan Kardec em 1858. Esta organização espírita é considerada a primeira do mundo e influenciou a criação dos demais centros espíritas ao redor do globo. A pesquisa constatou que 50% dos modernos elementos de governança estavam integralmente contidos na proposta organizacional da SPEE, 25% estavam parcialmente presentes e os demais 25% estavam ausentes, sinalizando a importância com que essas práticas foram tratadas.

Allan Kardec, criador da Doutrina Espírita, inseriu tais práticas no que pode ser considerado o primeiro centro espírita. Assim sendo, os centros da atualidade têm mais um motivo para adotar a governança corporativa como preceito básico em suas demonstrações financeiras e contábeis.

Este estudo tem como foco a seguinte questão: as organizações espíritas fazem uso das práticas de governança corporativa?

Neste estudo, o termo “governança corporativa” estende-se ao universo das organizações da sociedade civil, das organizações não governamentais - dito terceiro setor, o qual compreende, além das instituições religiosas, também as organizações não

governamentais, sejam elas associações, fundações, cooperativas, sindicatos, partidos, federações e clubes de serviços. Diferentemente da sua tradução anglo-saxônica (do sentido mais comum do termo *corporation*), não se restringe o uso da expressão "governança corporativa" às empresas privadas (dito segundo setor). Poder-se-ia adotar termos mais restritos como governança (para o setor governamental - dito primeiro setor), governança empresarial (para a iniciativa privada) e governança das organizações da sociedade civil (para o terceiro setor), mas como a literatura de Administração disponível é genérica na adoção traduzida (governança corporativa), adotamos o termo de maneira geral.

Para tentar responder a questão, fez-se uma revisão de literatura abordando os conceitos, a história do terceiro setor e como as organizações religiosas espíritas estão nele inseridas. Foram pontuadas as características essenciais destas organizações, a governança corporativa em seus aspectos conceituais e também suas práticas, definindo-se cada uma delas, bem como os relatórios gerados pelas práticas de governança.

Gestores em quaisquer organizações têm papel fundamental em sua condução e destino e nas organizações religiosas não é diferente, visto que estabelecem diretrizes capazes de alterar seu futuro, definindo metas e fazendo escolhas que interferem nas políticas, entre elas nas opções contábeis dessas organizações. Por meio de tais escolhas os gestores irão definir se a organização irá ou não adotar boas práticas de governança corporativa. Assim, na revisão de literatura, abordou-se o tema das escolhas contábeis.

Os princípios de governança corporativa levam em conta as boas práticas contábeis e estas dão ênfase ao cumprimento das normas legais aplicáveis no país onde a organização está registrada, assim como os seus estatutos e outros instrumentos legais. Em vista disto, para finalizar a revisão de literatura, abordou-se a regulação contábil das organizações religiosas, através de pontos como as doações, gratuidades, obrigações acessórias, renúncia fiscal, princípios contábeis e livros contábeis exigidos.

Os princípios que conduzem os espíritas, além da caridade, são a conduta reta e amor ao próximo. O princípio moral contido na máxima de Jesus "Daí a César o que é de César e a Deus o que é de Deus" é que devemos proceder sempre de acordo com o que preveem as leis vigentes na sociedade em que vivemos. A doutrina prescreve que se respeite os direitos do outro, como cada um deseja que se respeitem os seus, **condenando todo prejuízo material** e moral que se possa causar a outrem. Este princípio estende-se aos deveres contraídos para com a família, **a sociedade e as autoridades**. (grifo nosso – O Evangelho Segundo o Espiritismo).

Buscando auxiliar as organizações religiosas espíritas brasileiras, que muitas vezes se questionam sobre sua própria transparência – diante de uma legislação que não raro deixa a desejar em sua clareza e objetividade - a construção deste trabalho objetiva mostrar a importância da transparência nas organizações religiosas, bem como pontos importantes de sua regulação contábil, os quais afetam as melhores práticas de governança corporativa.

OBJETIVO GERAL

- Analisar a aplicação dos preceitos da governança corporativa nas organizações religiosas

OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- Aquilatar as regulações contábeis pertinentes às organizações religiosas como boas práticas de governança corporativa;
- Investigar a aplicação das práticas de governança corporativa por organizações religiosas;
- Investigar a influência das escolhas contábeis nas práticas de governança corporativa em organizações religiosas.

Esta dissertação está estruturada em quatro seções, além da introdução. A primeira seção aborda o referencial teórico, subdividido em: Terceiro Setor, Organizações Religiosas, Governança Corporativa, Escolhas Contábeis e A Contabilidade como Instrumento de Governança Corporativa. Na segunda seção é abordada a metodologia, subdividida em: Método, Seleção da Amostra, Coleta dos Dados e Tratamento dos Dados. A terceira trata da Análise e Discussão dos Resultados da Pesquisa. A quarta seção contém as Considerações Finais do trabalho. Os autores consultados encontram-se na seção de Referências. No apêndice consta o questionário aplicado na pesquisa.

1 REFERENCIAL TEÓRICO

Esta seção apresenta os principais aspectos conceituais envolvendo a pesquisa: Terceiro Setor, Organizações Religiosas, Governança Corporativa, Escolhas Contábeis e Contabilidade como Instrumento de Governança Corporativa. Todos os temas acima são considerados importantes na construção deste trabalho e foram abordados pela consulta à legislação vigente, à doutrina dominante na área e a trabalhos científicos julgados correlatos.

1.1 Terceiro Setor

Nessa subseção será apresentado o conceito histórico e social do terceiro setor, bem como suas definições de acordo com a doutrina dominante e trabalhos científicos na área.

1.1.1 Aspectos conceituais e históricos

Os aspectos conceituais e históricos do terceiro setor estão subdivididos em: surgimento, conceituação, pessoas que atuam no setor e terceiro setor no Brasil.

a) Sobre o Surgimento do Terceiro Setor

Sobre o surgimento do que hoje chamamos de terceiro setor, de acordo com o Manual de Procedimentos para o terceiro setor do Conselho Federal de Contabilidade (2015, p. 26) temos: “A expressão terceiro setor foi inicialmente utilizada na década de 1970 por pesquisadores nos Estados Unidos da América e, a partir da década de 1980, passou também a ser usada por pesquisadores europeus”.

Oliveira e Romão (2006, p. 29) esclarecem que: “do surgimento de instituições privadas sem fins lucrativos para a promoção dos direitos sociais em conjunto com o Estado, surge de maneira um pouco mais organizada o chamado terceiro setor”. Os autores complementam: “Como o Estado não consegue cumprir sua função social, surge então o fluxo de recursos que migram do Estado para as instituições do terceiro setor através de subsídios, incentivos fiscais, repasse de verbas, imunidades, isenções de tributos etc.”.

O Relato Social número 3 do Banco Nacional do Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES, 2001) conceitua historicamente o terceiro setor:

> A ativa participação das entidades sem fins lucrativos na sociedade brasileira data do final do século XIX. Já o processo de formação e consolidação das organizações não governamentais (ONGs) hoje presentes no cenário nacional surgiu nas décadas de 70 e 80, épocas marcadas pelas restrições político-partidárias impostas pelos governos militares, concentrando-se basicamente nas décadas de 80 e 90 (século XX), período em que mais cresceram e se tornaram visíveis.

No século XIX a assistência era prestada pela Igreja Católica com o auxílio do Estado. Esta instituição era responsável pela maior parte das entidades que davam assistência básica (saúde e educação) às comunidades carentes. Com o Estado Novo, começou-se a criação das organizações de finalidade pública e o terceiro setor passou a ser integrado por entidades com representatividade não bem definida. Essa nova realidade acabou gerando uma legislação específica para o conjunto de entidades que surgiam. Os princípios fundamentais das leis criadas à época vigoraram até recentemente, quando foi elaborada uma nova legislação para o terceiro setor (RELATO SOCIAL DO BNDES, 2001).

Diante do exposto percebe-se que o terceiro setor surgiu nas décadas de 70 e 80 diante da impossibilidade do governo de cumprir a sua função social e vem se consolidando nos dias atuais. Na área acadêmica começam a aparecer pesquisas que podem contribuir para o desenvolvimento do setor.

b) Sobre a Conceituação do Terceiro Setor

Vários autores conceituam e analisam as características do terceiro setor. Na visão de Szazi (2004, p. 52) a divisão de setores é assim constituída:

> O Primeiro Setor é o Governo, que é responsável pelas questões sociais. O Segundo Setor é o privado, responsável pelas questões individuais. Com a falência do Estado, o setor privado começou a ajudar nas questões sociais por meio de inúmeras instituições que compõem o Terceiro Setor. Ou seja, o Terceiro Setor é constituído por organizações sem fins lucrativos e não governamentais que têm como objetivo gerar serviços de caráter público.

Olak e Nascimento (2009, p. 1) buscam uma definição para as entidades sem fins lucrativos, entidades que estão inseridas dentro do terceiro setor, de acordo com os autores:

> A expressão ‘sem fins lucrativos’, largamente usada para designar as entidades fora do contexto do Estado e do mercado (que congrega as entidades de fins econômicos), não reflete, por si só, o que são e qual o efetivo papel que desempenham no contexto social, econômico e político contemporâneo. Além disso, o próprio conceito de “lucro” é muito abrangente e, portanto, deve ser muito bem caracterizado. Ter lucro é uma questão de sobrevivência para qualquer tipo de entidade, com ou sem fins lucrativos.

Já na definição de Hudson (2004, p. XI) o terceiro setor consiste em:

> Organizações cujos objetivos principais são sociais, em vez de econômicos. A essência do setor engloba instituições de caridade, organizações religiosas, entidades voltadas para as artes, organizações comunitárias, sindicatos, associações profissionais e outras organizações voluntárias.

Salamon (2000, p. 92) assim conceitua: "Terceiro setor é um conjunto de instituições que encarnam os valores da solidariedade e os valores da iniciativa individual em prol do bem comum".

Oliveira e Romão (2008, p. 28) observam o terceiro setor como uma conjunção do primeiro e do segundo setores:

> O Terceiro setor é visto como derivado de uma conjugação das finalidades do Primeiro Setor com a metodologia do Segundo, ou seja, composto por organizações que visam a benefícios coletivos, embora não sejam integrantes do governo. São de natureza privada, embora não objetivem auferir lucros. As organizações que atuam efetivamente em ações sociais, na busca de benefícios coletivos públicos, que podem ser consideradas como de utilidade pública, são capazes de auxiliar o Estado no cumprimento de seus deveres, atentando para as desigualdades vigentes no país e a incapacidade do Estado de desempenhar com eficiência as atividades que lhe são atribuídas.

Niyama e Tibúrcio Silva (2011, p. 282) mencionam que o termo terceiro setor:

> Tem sido utilizado em oposição ao conceito do primeiro setor e segundo setor, que compreendem as atividades da iniciativa privada e o setor público. Este termo tem sido utilizado de várias formas e dependendo do contexto pode englobar diferentes tipos de entidades. Basicamente, pode-se delimitar que o terceiro setor não faz parte do setor público e não possui interesse em lucro, como ocorre numa empresa comum. Por esse motivo, o terceiro setor é constituído de entidades sem fins lucrativos, como é o caso de igrejas, hospitais, partidos políticos, clubes esportivos, museus, entre outros. [...] De uma forma geral, estas entidades atuam no sentido de promover o bem-estar comum da sociedade. Por este motivo, geralmente são entidades sem fins lucrativos, em que parte dos recursos é proveniente das doações do setor privado ou do governo.

Olak e Nascimento (2009, p. 6) as seguintes características fundamentais e específicas das entidades sem fins lucrativos são identificadas por:

> O lucro não é a sua razão de ser, mas um meio necessário para garantir a continuidade e cumprimento de seus propósitos institucionais;
> Seus propósitos institucionais, quaisquer que sejam suas preocupações específicas, objetivam provocar mudanças sociais;
> O patrimônio pertence à sociedade como um todo ou segmento dela, não cabendo aos seus membros ou mantenedores quaisquer parcelas de participação econômica no mesmo;
> As contribuições, doações e subvenções constituem-se, normalmente, nas principais fontes de recursos financeiros, econômicos e materiais dessas entidades.

Olak e Nascimento (2009, p. 6) conceituam as entidades sem fins lucrativos como: "instituições privadas com propósitos específicos de provocar mudanças sociais, cujo patrimônio é constituído, mantido e ampliado a partir de contribuições, doações e subvenções

e que de modo algum se reverte para os seus membros ou mantenedores". Essa característica de entidade voltada para fins sociais e não econômicos atrai uma grande parcela de voluntários, os quais têm grande participação nessas organizações.

Buscando resumir o conceito de terceiro setor e com base nas várias definições dos autores, pode-se inferir que: (1) deriva-se do setor privado, diante da incapacidade do governo cumprir a sua função social; (2) seu objetivo é social e não econômico e não tem finalidade lucrativa; (3) engloba diversos tipos de organização, tais como: instituições de caridade, organizações religiosas, de artes, comunitárias, sindicatos, associações esportivas, profissionais e outras; (4) tem natureza privada, porém seu patrimônio não cabe aos membros; (5) atua em prol da coletividade, auxiliando o Estado e visando o bem-estar da sociedade.

c) Sobre as Pessoas que Atuam no Terceiro Setor

O terceiro setor é constituído em sua grande maioria por voluntários, muito embora já exista um mercado de trabalho formalizado. Na sua essência, o terceiro setor surgiu com a finalidade de auxiliar os mais necessitados, porém ao longo dos anos isso vem se modificando. Na pesquisa de Rocha (2013, p. 59) buscou-se identificar o porquê das pessoas tornarem-se voluntárias em organizações não governamentais.

> A visão de mundo deles, reorientada por uma perspectiva religiosa, que incorporou a possibilidade de uma presença no mundo mais atuante, visando transformação, ajudando aos pobres ou com necessidades especiais e se tornando comprometida na prática com o serviço, se mostrou um dos fatores mais importantes.

Depreende-se que as pessoas se tornam voluntárias, em sua grande, maioria, por questões de ordem religiosa. Entretanto, ao longo dos anos isso vem mudando, como se pode perceber na colocação de Rocha (2013, p. 20):

> Esse aspecto religioso, durante algum tempo, se sobrepunha, mas com o passar do tempo, a educação, a maturação e a conscientização de outras questões mais modernas como as causas ambientais e de inclusão cidadã, as pessoas passaram a se motivar também para as funções voluntárias da sociedade civil, independentemente da recompensa religiosa.

Diniz e Mattos (2002, p. 2) corroboram essa ideia:

> Se por um lado, as ONGs têm se fortalecido no cenário mundial, como novos atores no controle e execução das políticas públicas, por outro lado, as transformações ocorridas no mundo provocaram profundos ajustes nas estratégias e configuração organizacional das ONGs, baseados nas modernas práticas administrativas, próprias do setor privado, podendo provocar implicações significativas na sua missão institucional e objetivos organizacionais.

Pode-se perceber que o terceiro setor foi concebido com fins religiosos, porém vem se transformando, adquirindo práticas de administração modernas, oriundas do setor privado. O terceiro setor também agregou outros tipos de organizações, como aquelas voltadas para o esporte, a educação e outras, perdendo o foco religioso, ao qual foi inicialmente concebido.

d) Sobre o Terceiro Setor no Brasil

O tema é recente, porém muito se tem publicado a respeito no Brasil e no mundo. Vários autores têm se pronunciado acerca do tema e vêm tornando a expressão "terceiro setor" mais conhecida. No cenário brasileiro, as organizações não governamentais são pessoas jurídicas de direito privado e estão enumeradas no art. 44, da Lei nº. 10.406, de 10/01/2002, do Código Civil Brasileiro: "são pessoas jurídicas de direito privado: as associações; as sociedades; as fundações; as organizações religiosas, os partidos políticos e as empresas individuais de responsabilidade limitada".

Para a consecução das finalidades a que se propõem, as entidades do terceiro setor adotam uma das formas jurídicas previstas no Código Civil Brasileiro (CC), de associação, de fundação ou de organização religiosa.

O art. 53, do Código Civil Brasileiro (CC) dispõe expressamente sobre as associações: "constituem-se as associações pela união de pessoas que se organizem para fins não econômicos".

A Lei nº. 13.019 de 2014, alterada pela Lei nº. 13.204 de 2015 e regulamentada pelo Decreto 8.726 de 2016, veio a instituir o "Marco Regulatório do Terceiro Setor" no Brasil. Essa lei estabelece:

> O regime jurídico das parcerias entre a administração pública e as organizações da sociedade civil, em regime de mútua cooperação, para a consecução de finalidades de interesse público e recíproco, mediante a execução de atividades ou de projetos previamente estabelecidos em planos de trabalho inseridos em termos de colaboração, em termos de fomento ou em acordos de cooperação; define diretrizes para a política de fomento, de colaboração e de cooperação com organizações da sociedade civil.

O artigo 2º desta lei criou o termo "organização da sociedade civil", assim considerada:

> a) Entidade privada sem fins lucrativos que não distribua entre os seus sócios ou associados, conselheiros, diretores, empregados, doadores ou terceiros eventuais resultados, sobras, excedentes operacionais, brutos ou líquidos, dividendos, isenções de qualquer natureza, participações ou parcelas do seu patrimônio, auferidos mediante o exercício de suas atividades, e que os aplique integralmente na consecução do respectivo objeto social, de forma imediata ou por meio da constituição de fundo patrimonial ou fundo de reserva;
> b) as sociedades cooperativas previstas na Lei nº. 9.867, de 10 de novembro de 1999; as integradas por pessoas em situação de risco ou vulnerabilidade pessoal ou

> social; as alcançadas por programas e ações de combate à pobreza e de geração de trabalho e renda; as voltadas para fomento, educação e capacitação de trabalhadores rurais ou capacitação de agentes de assistência técnica e extensão rural; e as capacitadas para execução de atividades ou de projetos de interesse público e de cunho social.
> c) as organizações religiosas que se dediquem a atividades ou a projetos de interesse público e de cunho social distintas das destinadas a fins exclusivamente religiosos.

Com base no artigo 2º da Lei nº. 13.019 de 2014, pode-se compreender que as organizações da sociedade civil são as entidades sem fins lucrativos, somente.

Consolidando as características do terceiro setor no Brasil, o Manual de Procedimentos para o terceiro setor (2015, p. 36) relaciona:

> - Promoção de ações voltadas para o bem-estar comum da coletividade;
> - Manutenção de finalidades não lucrativas;
> - Adoção de personalidade jurídica adequada aos fins sociais (associação, fundação ou organização religiosa);
> - Atividades financiadas por capital próprio, investimento público do Primeiro Setor (Governamental) e investimento privado do setor empresarial ou de particulares;
> - Aplicação do resultado das atividades econômicas que porventura exerça nos fins sociais a que se destina ou para incremento do seu patrimônio;
> - Desde que cumpra requisitos específicos, definidos por lei, é fomentado por renúncia fiscal do Estado.

No Brasil foram criados instrumentos legais de forma que o governo pudesse controlar as entidades do terceiro setor, tais como registros e certificados, além das obrigações acessórias definidas pela legislação tributária.

Sobre isso Ebsen e Laffin (2004, p. 15) comentam:

> Apesar das entidades do terceiro setor surgirem como uma iniciativa da sociedade civil, em razão das demandas não atendidas pelo Estado este, ao mesmo tempo em que se exime de parte de suas responsabilidades, impõe uma série de instrumentos legais que regulam a criação e funcionamento de tais entidades.

Ebsen e Laffin (2004, p. 15) ainda ressaltam que:

> [...] no que diz respeito aos registros e certificados que qualificam as entidades do terceiro setor, e que, dependendo do certificado que a entidade possui, ela terá benefícios em relação a isenção, imunidade e convênios com o poder público. Mas para garantir tais benefícios não basta somente o certificado; a entidade tem que obedecer a outros instrumentos legais e excessivamente burocráticos, principalmente no que tange à captação de recursos.

Dentro desse contexto, o terceiro setor no Brasil veio para suprir uma lacuna da sociedade, na qual os governos, em suas diversas esferas, não conseguem atuar. Mesmo assim, o governo impõe obrigações para que essas entidades funcionem. Estas organizações visam o bem-estar comum e não possuem fins lucrativos.

As organizações religiosas estão inseridas neste setor da sociedade e a seguir são relacionadas suas características.

1.2 Organizações Religiosas

As Organizações Religiosas estão inseridas no contexto do terceiro setor. São organizações com finalidade apenas social e não financeira, embora precisem de recursos para manter sua sede e cumprir suas ações de caráter social.

Assim como as associações, as organizações religiosas são pessoas jurídicas de direito privado. A estrutura da organização religiosa é igual à associação, com a diferença que na associação têm-se associados, enquanto que a organização religiosa é composta por membros.

As organizações religiosas constam no parágrafo 1º do art. 44 da Lei nº 10.406, de 2002: "são livres a criação, a organização, a estruturação interna e o funcionamento das organizações religiosas, sendo vedado ao poder público negar-lhe reconhecimento ou registro dos atos constitutivos e necessários ao seu funcionamento".

De acordo com Olak e Nascimento (2009, p. 10), as organizações religiosas:

> São aquelas entidades que têm como principais fontes de recursos as contribuições, doações, a cobrança de serviços de taxas de serviços dos sócios, associados e da comunidade em geral. Não recebem subvenções governamentais, mas podem receber subvenções de outras entidades privadas nacionais ou organizações internacionais.

Para constituição das organizações religiosas é necessário à elaboração do Estatuto Social, o qual deverá ser registrado no Cartório de Registro de Pessoas Jurídicas. Estas organizações também deverão ter o Cadastro Nacional das Pessoas Jurídicas (CNPJ), além de ter constituída uma diretoria.

As organizações religiosas têm caráter assistencialista e têm como objetivo praticar a caridade e o bem-estar dos indivíduos. Mesmo assim essas organizações não podem deixar de cumprir as exigências legais às quais estão submetidas.

Uma dessas obrigações está relacionada a sua imunidade constitucional. Para mantê-la é necessário cumprir determinados requisitos legais. De acordo com a letra b, do inciso III, art. 150, da Constituição Federal, é vedada à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios cobrar tributo dos "templos de qualquer culto". Entretanto, para usufruir de tais benefícios, estes devem seguir algumas exigências especificadas no artigo 14 do Código Tributário Nacional (CTN). São elas:

> I – Não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas a qualquer título;
> II – Aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;
> III – manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades legais capazes de assegurar sua exatidão.

A Lei nº 9.532, de 1997, esclarece em seu art. 12 que, para garantir a imunidade, as instituições religiosas estão obrigadas aos seguintes requisitos:

> a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados [...];
> b) aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais;
> d) conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial;
> e) apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal;
> f) recolher os tributos retidos sobre os rendimentos por elas pagos ou creditados e a contribuição para a seguridade social relativa aos empregados.

Em se tratando de escrituração regular, a organização necessita seguir o estabelecido pelas normas brasileiras de contabilidade e, com isso, o CFC editou a resolução nº. 1.330 de 2011 (ITG 2000), estabelecendo normas para a formalização dos registros contábeis.

Além disso, as organizações religiosas são geralmente pautadas pelo trabalho social e pelo bem-estar de seus associados. Sendo assim, sua contabilidade deveria refletir com clareza seus trabalhos sociais e os benefícios concedidos aos carentes, de forma que seus doadores possam avaliar se o impacto social é favorável.

As organizações religiosas, além das regulações a que estão sujeitas, são organizações que primam pela ética e transparência em suas ações, por serem organizações que visam o bem-estar dos indivíduos.

Machado Neto (2014) reforça essa ideia quando afirma que "a outra face da medalha da ética é a transparência".

Alves (2005, p.19) afirma que a ética: "surge para as empresas, então como um instrumento imposto pela sociedade para restringir as ações dos agentes econômicos, a fim de que faça exatamente aquilo que eleve o bem-estar de todos os indivíduos, mesmo que em detrimento dos interesses da corporação". O autor reconhece o papel da ética como um guia para a conduta humana.

Analisando o caso da empresa Enron (2001), percebe-se que a falta de ética levou a uma fraude de milhões e prejudicou muitos pequenos investidores. Esse caso leva à reflexão sobre como a questão ética é importante nas organizações, quaisquer sejam suas finalidades.

No Brasil a questão ética é bem mais preocupante, dados os vários escândalos políticos sobre os quais têm sido veiculadas notícias nos últimos meses. Alves (2005, p. 21) lembra o caso da empresa Parmalat (2004): "essa empresa foi acusada de fraudes contábeis que somavam US$ 18 bilhões". Ele conclui que um dos fatores que conduzem a moral de um

indivíduo é a religiosidade. O autor menciona que a adesão ao código de ética profissional não é suficiente para tomada de decisão ética:

> [...] esta também é influenciada pelos fatores individuais. O nível de escolaridade do contabilista, determinando se ele é bacharel ou técnico em contabilidade, sua idade, e o tempo de registro no Conselho, a religião que professa, entre outras variáveis, ajudam a construir sua identidade moral (ALVES, 2005, p. 120).

As Organizações Religiosas têm grande representatividade no cenário brasileiro. De acordo com o IBGE (2010), conforme mostrado na Tabela 1, há 82.563 entidades religiosas registradas no Brasil.

Tabela 1 – Entidades sem Fins Lucrativos no Brasil

Grupos	**Quantidades**	**%**
01 Habitação	292	0,05%
02 Saúde	6.029	1,08%
03 Cultura e Recreação	36.921	6,63%
04 Educação e Pesquisa	87.948	15,80%
05 Assistência Social	30.414	5,47%
06 Religião	82.563	14,84%
07 Partidos Políticos, Sindicatos, Associações Patronais e Profissionais	76.642	13,77%
08 Meio ambiente e proteção animal	2.242	0,40%
09 Desenvolvimento e Defesa de Direitos	42.463	7,63%
10 Outras	191.042	34,33%
TOTAL	**556.556**	**100,00%**

Fonte: COPNI – IBGE, 2010.

A Tabela 1 mostra a representatividade das instituições religiosas no Brasil (IBGE, 2010). As instituições religiosas representam 14,83% do total das entidades sem fins lucrativos. Conforme informado pela Federação Espírita Brasileira (FEB), as instituições espíritas kardecistas inscritas nesta instituição totalizam 14.000.

O espiritismo surgiu na França, mas se consolidou no Brasil, de acordo com Arribas (2011, p. 319):

> A Doutrina Espírita, ou Espiritismo, ou também conhecida no Brasil como Kardecismo ou Mesa Branca foi fundada na França oitocentista por Allan Kardec, pseudônimo do pedagogo francês Hippolyte Léon Denizad Rivail. No seu início, esta doutrina nunca foi especificamente tratada como uma religião. Sua proposta era a de entender o mundo e suas relações com o "além" de forma inusitada, já que se definia enquanto uma ciência de experimentação e uma filosofia que compreende conseqüências morais, ou em outras palavras, enquanto uma ciência, uma filosofia e uma religião ao mesmo tempo.

Francisco Cândido Xavier ajudou a consolidar o espiritismo no Brasil e de acordo com Ferreira (2008, p. 10):

> A expressão máxima do espiritismo brasileiro ao longo do século XX foi Francisco Cândido Xavier, comumente chamado de Chico Xavier, católico de origem e formado nos princípios católicos de "santificação" (pobreza, obediência, castidade), mas verifica-se hoje uma grande capacidade de abrir-se a novos temas e demandas da sociedade.

Diante do exposto, percebe-se que as organizações religiosas têm imunidade constitucional, porém, para garanti-la, devem ter escrituração contábil e seguir as normas brasileiras de contabilidade. Além disso, estas organizações são pautadas pela visão ética sobre suas ações. Representam quase quinze por cento das entidades sem fins lucrativos no Brasil, sendo que deste número, dezessete por cento são "entidades espíritas", também denominadas "kardecistas".

1.3 Governança Corporativa

A Governança Corporativa vem se desenvolvendo continuamente no Brasil e no mundo. Autores como Rossoni e Machado-da-Silva (2010) e outros já se pronunciaram sobre o tema, fazendo com que ele ganhe aceitação nos diversos tipos de organizações, sejam elas voltadas para área privada, sua verdadeira origem, ou para a área pública. Atualmente, o conceito vem ganhando adeptos no terceiro setor.

Desde os escândalos das empresas americanas Enron (2001) e WorldCom (2002), o mundo começou a enxergar a contabilidade como algo que pode construir ou destruir uma organização. No Brasil, a empresa Parmalat (2004) também foi acusada de fraude contábil.

A preocupação com os princípios éticos e contábeis alcançou novo patamar de importância. As práticas de governança corporativa começaram a se difundir para o mundo e o terceiro setor também começou a aderir a essas práticas.

As organizações religiosas, em sua maioria, têm recursos provenientes de doadores e têm como princípio aplicar esses recursos em suas ações sociais. É recomendável que os dirigentes dessas organizações tenham princípios éticos e apliquem práticas de governança corporativa de forma a conduzir suas operações, prevenindo fraudes e desvios.

1.3.1 Definição de Governança Corporativa

Com o tempo a Governança Corporativa vem crescendo e adquirindo maior importância nas empresas e demais instituições.

Para Andrade e Rossetti (2012, p. 28) a governança corporativa surgiu, pois:

> A formação, o desenvolvimento e a evolução do capitalismo e do mundo corporativo;
> O gigantismo e o poder das corporações;
> A dispersão do capital de controle;
> O divórcio entre a propriedade e a gestão;
> Os conflitos e os custos da diluição do controle e da ascensão dos gestores como novas figuras que se estabeleceram no topo do mundo corporativo e
> O despertar da governança corporativa.

Iudícibus (2004, p. 171) analisa que: "os trabalhos mais recentes reconhecem que os mecanismos de governança corporativa surgem como instrumentos para corrigir falhas existentes nos mercados".

A partir daí surge uma nova figura histórica importante: os conflitos de agência. Para Andrade e Rossetti (2012, p. 82) as várias hipóteses para os conflitos entre acionistas e gestores ou entre acionistas majoritários e minoritários: "têm sua origem na dispersão do capital das corporações e na consequente separação entre a propriedade e a gestão".

Segundo Iudícibus (2004, p. 171), o conflito de agência surge quando: "os agentes ligados à empresa possuem interesses contrastantes e, ao colocarem seus interesses pessoais em primeiro lugar, acabam por prejudicar o andamento da organização". Para Silva e Leal (2007, p. 22) o problema da agência aparece: "quando o bem-estar de uma parte (denominada principal) depende das decisões tomadas por outra (denominada agente)".

Andrade e Rossetti (2012, p. 85) afirmam que os conflitos de agência dificilmente serão evitados por duas razões: "a primeira sintetizada no axioma de Klein, segundo o qual não existe contrato completo. A segunda, sintetizada pelo axioma de Jensen-Meckling, que justifica a inexistência de agente perfeito". E ainda acrescentam que: "uma das categorias do conflito de agência é derivada de condições que prevalecem quando a estrutura do capital é pulverizada e, por consequência, a propriedade e a gestão não são exercidas pelo mesmo agente".

De acordo com Andrade e Rossetti (2012, p. 89): "os conflitos de agência são as razões fundamentais para o desenvolvimento da governança corporativa".

A Governança Corporativa está baseada em:

> [...] fundamentos sólidos, definidos a partir de princípios éticos aplicados na condução dos negócios. Seu desenvolvimento e sua afirmação têm razões macro e microeconômicas. E sua sustentação já se estabeleceu não só pelos princípios e razões que se encontram em suas origens, mas também pelos institutos legais e marcos regulatórios que envolvem os processos de gestão e que, cada vez mais, aperfeiçoam-se com base nos valores que regem a boa governança (ANDRADE; ROSSETTI, 2012, p. 26).

Para Silva e Leal (2007, p. 22), a governança corporativa: "pode ser descrita como os mecanismos ou princípios que governam o processo decisório dentro de uma empresa. É o conjunto de regras que visam minimizar os problemas de agência".

No Quadro 1 é possível perceber as diversas definições existentes para o termo "Governança Corporativa" na visão de vários autores.

Quadro 1 - Definições de Governança Corporativa

Estudo	**Definição**
Blair (1995)	Todo o conjunto de meios jurídicos, culturais e arranjos institucionais que determina o que as empresas de capital aberto podem fazer, quem pode controlá-las, como seu controle é exercido, e como os riscos e retornos das atividades das quais são responsáveis são alocados.
CVM (2002)	Conjunto de práticas que tem por finalidade aperfeiçoar o desempenho de uma companhia ao proteger todas as partes interessadas, tais como investidores, empregados e credores, facilitando o acesso ao capital.
Fiss (2008)	Relacionamentos explícitos e implícitos entre a corporação e seus constituintes, tão quanto o relacionamento entre esses grupos de constituintes.
IBGC (2009)	Sistema pelo qual as organizações são dirigidas, monitoradas e incentivadas, envolvendo os relacionamentos entre proprietários, conselho de administração, diretoria e órgãos de controle.
OECD (2004)	Envolve o conjunto de relacionamentos entre a gestão da companhia, seus conselheiros, seus acionistas e seus stakeholders. A Governança Corporativa também prevê a estrutura por meio da qual os objetivos da firma são realizados, assim como determina as formas de atingir os objetivos e de monitor seus resultados.

Fonte: ROSSONI; MACHADO-DA-SILVA, 2010.

Analisando o Quadro 1 pode-se concluir que às práticas de governança corporativa têm como finalidade proteger às partes interessadas dos riscos de suas atividades, através de implementação de mecanismos de controle.

O surgimento da Governança Corporativa no Brasil, de acordo com Andrade e Rossetti (2012, p. 436) se deu:

> Na transição do século XX para o XXI, o Brasil assistiu a um impactante conjunto de reformas em estatutos legais, seguido de novas regulações e recomendações da CVM, que mudaram o cenário de governança corporativa no país. As duas reformas de maior impacto foram a da Lei das Sociedades por Ações, em 1974, e a do Código Civil, em 2002.
>
> Exatamente em meio a estas mudanças em importantes estatutos legais do país, ocorreu nos Estados Unidos uma das mais amplas reações regulatórias aos escândalos e às megafraudes corporativas que abalaram o mundo dos negócios no início do milênio: a Lei Sarbanes-Oxley, de 2002. Com as disposições dessa lei alcançam empresas estrangeiras com emissões de capital no mercado norte-americano, elas se somaram aos novos marcos legais aplicáveis do sistema empresarial do país.

Rossoni e Machado-da-Silva (2010) fazem uma observação acerca da implementação

das práticas de governança corporativa no Brasil. Eles mencionam que o país incorporou as práticas de países que tinham problema de agência, entretanto, no Brasil, a propriedade é extremamente centralizada.

Abreu (2013, p. 60) concorda com essa ideia:

> O Brasil, como exemplo de um país de modelo de governança corporativa latino-americana, ainda apresenta alta concentração de propriedade, sobreposição entre propriedade e gestão, há grandes grupos familiares privados, baixa participação das empresas no mercado de capitais, pouco ativismo dos acionistas minoritários e fraca proteção legal, conselhos de administração pouco independentes e falta de avaliação de desempenho de diretoria executiva

O terceiro setor brasileiro vem crescendo, conforme mostrado no início deste trabalho. Apesar das práticas de governança corporativa terem surgido inicialmente para atender as demandas do segundo setor, as organizações do terceiro setor estão começando a adotá-las.

Rocha (2013, p. 21) ressalta as pesquisas dos mecanismos de governança em organizações do terceiro setor:

> Ainda é comum, quando se pensa em governança corporativa, fazer imediata relação com entidades empresariais de natureza aberta, sociedades de capital, interesse de acionistas majoritários e minoritários. Mas isso tem mudado a partir de pesquisas e estudos sobre a utilização de mecanismos de governança corporativa em entidades governamentais e também do chamado terceiro setor.

Rocha (2013, p. 22) ainda enfatiza a importância que algumas organizações do terceiro setor vêm adquirindo em suas ações sociais

> É o terceiro setor que dissemina a ideia de existirem organizações privadas com qualificações públicas ocupando uma posição intermediária, que lhes permita prestar serviços de interesse social sem as limitações do Estado e sem as ambições peculiares das empresas.

Diniz e Mattos (2002, p. 3) percebem essas alterações no terceiro setor com certa preocupação, visto que os mecanismos de gestão das ONGs vêm se modificando e os autores veem com receio sua credibilidade.

> Em síntese, pode-se afirmar que as ONGs, como forma de garantir a sobrevivência institucional, têm vivenciado um processo de profundos Ajustes Organizacionais, baseados na lógica de mercado, que tem reflexos na estrutura e práticas administrativas. Tais ajustes podem levar a uma transição ideológica das ONGs, do conceito de gestão social, para o conceito de gestão estratégica, tornando-as mais funcionais, dentro de uma lógica imposta principalmente pelas regras atuais do mercado. Esta transição pode gerar desfiguração do seu caráter original e da missão institucional, causando um enfraquecimento da credibilidade perante a opinião pública e, principalmente perante os usuários diretos de sua ação.

A divulgação da Lei nº 9.790/99 contribuiu para as práticas de governança corporativa

no terceiro setor do Brasil. Esta lei prioriza a transparência e valoriza o papel do conselho fiscal, das auditorias externas e da adoção de práticas administrativas que visam cobrir o conflito de interesses. No art. 4º, inciso VII, ressalta-se que as prestações de contas deverão conter no mínimo:

> a) A observância dos princípios de contabilidade e das Normas Brasileiras de Contabilidade;
> b) Que se dê publicidade por qualquer meio eficaz, no encerramento do exercício fiscal, ao relatório de atividades e das demonstrações financeiras da entidade, incluindo-se as certidões negativas de débitos junto ao INSS e as FGTS, colocando-os à disposição para exame de qualquer cidadão;
> c) A realização de auditoria, inclusive por auditores externos independentes se for o caso, da aplicação dos eventuais recursos objeto do termo de parceria conforme previsto em regulamento.

Na pesquisa de Vargas (2008, p. 38) são analisados os quatro aspectos significativos em modelos de governança corporativa implementados pelos empreendimentos sociais:

> A forma geral de governança em organizações sociais depende do modo como os empreendimentos estão intimamente relacionados com a missão e a estratégia da organização;
> A maioria das organizações sociais apresenta a característica de continuidade na composição do Conselho pertencente à governança;
> Os conselhos de membros de governança nas organizações sociais criam valor dentro dos empreendimentos, contribuindo para o acesso à necessária legitimidade, credibilidade e à capacidade de requerer recursos econômicos necessários para o desenvolvimento dos programas;
> Ao contrário das recomendações comuns encontradas na literatura normativa, as amostras de casos têm demonstrado que, em alguns casos, existe sobreposição no papel entre o corpo de membros de governança, os quais podem estar envolvidos em tarefas executivas, enquanto que os executivos da organização participam nos processos de governança.

No mesmo trabalho Vargas (2008, p. 40) analisa os órgãos de governança no mundo corporativo, comparando-o com o terceiro setor:

> Contribuem para o sucesso empresarial de acordo com a convivência de determinadas responsabilidades, além de terem como função principal a de supervisionar, orientar e avaliar a estratégia corporativa e a equipe de alta gerência. Da mesma forma, o conselho de governança nas organizações sem fins lucrativos e objetivos sociais têm como funções e autoridade para:
> 1) Determinar e rever a visão, missão, valores e estratégias fundamentais da organização;
> 2) Avaliar os resultados da organização relacionando-se com esses princípios;
> 3) Estabelecer políticas institucionais fundamentais;
> 4) Alocar (destinar) os principais recursos para a organização;
> 5) Definir os mecanismos a utilizar para delegar autoridade dentro da estrutura organizacional e entre os atores da organização.

Dentro desse contexto, pode-se perceber que, apesar do termo governança corporativa e de suas práticas terem sido ampliadas após a identificação dos conflitos de agência no segundo setor após os escândalos das empresas americanas Enron (2001) e WorldCom (2002), eles vem tendo adesão também no terceiro setor, de forma a melhorar as práticas de

gestão e os valores das organizações, gerando maior credibilidade junto aos doadores e mantenedores em geral.

1.3.2 Práticas de Governança Corporativa

As práticas de Governança Corporativa deverão ser estudadas e aplicadas de acordo com os objetivos dos gestores e usuários da organização. As práticas apresentadas são as mais comuns utilizadas no mercado e foram conceituadas de acordo com a doutrina dominante e em trabalhos julgados adequados para a construção deste referencial.

Andrade e Rossetti (2012, p.140) definem quais são as práticas de governança corporativa:

> *Fairness* – senso de justiça, com equidade no tratamento dos acionistas.
> *Disclosure* – transparência das informações, especialmente das de alta relevância, que impactam os negócios e que envolvem resultados, oportunidades e riscos.
> *Accountability* – prestação responsável de contas
> *Compliance* – conformidade no cumprimento de normas

Para Andrade e Rossetti (2012, p.140), essas práticas envolvem a esfera institucional da organização e tem enfoque nas relações com o ambiente corporativo com seus usuários. Já para Rocha (2013, p. 19) essas práticas de governança corporativa:

> Existem para tentar aumentar as garantias de que os interesses de um grupo de pessoas serão verdadeiramente satisfeitos mediante uma pessoa jurídica, administrada por outro grupo de pessoas. No caso das empresas com finalidade lucrativa, a governança corporativa tentará garantir os interesses dos capitalistas, sócios e acionistas, de obter lucros financeiros em seu maior potencial, por meio da atividade empresarial administrada por executivos contratados.

Para Milani Filho (2003) as práticas de governança têm funções de interesse público:

> Por desempenharem função de interesse público, são crescentes as exigências para que essas entidades demonstrem transparência (disclosure) e prestem contas (accountability) à comunidade, assumindo a contabilidade um papel fundamental nesse sentido.

Pode-se perceber que as práticas de governança existem, entretanto as informações disponibilizadas ao público ainda não são suficientemente claras para que os usuários as compreendam. Nas subseções a seguir serão explicadas as práticas de governança corporativa consagradas de acordo com a doutrina e com trabalhos científicos.

1.3.2.1 Equidade (*fairness*)

F*airness* consiste em tratar todos de maneira igualitária, sejam eles sócios ou demais partes interessadas. Esse princípio leva em consideração o direito de cada um dos participantes da organização.

De acordo com Rossetti e Andrade (2012, p. 140) a equidade:

> Senso de justiça, equidade no tratamento dos acionistas. Respeito aos direitos dos minoritários, por participação equânime com a dos majoritários, tanto no aumento da riqueza corporativa, quanto nos resultados das operações, quanto ainda na presença ativa em assembleias gerais.

No princípio de governança corporativa também há de se considerar a criação dos Conselhos de Administração. Na visão de Rossoni e Machado (2010): "o conselho de administração é fundamental, pois é ele que defende o interesse dos acionistas (principal) na organização, cobrando dos executivos (agentes) que eles atuem de acordo com os interesses dos shareholders".

As instituições de terceiro setor não têm sócios e sim membros ou associados. Essas instituições se caracterizam por terem voluntários, doadores, funcionários, frequentadores e usuários dos serviços prestados. A prática de equidade prevê que todos deverão ser tratados de maneira igualitária.

1.3.2.2 Transparência (*Disclosure*)

A transparência é a prática que permite divulgar as informações geradas pelos controles contábeis aos diversos usuários da informação.

De acordo com Rossetti e Andrade (2012, p.140) o *disclosure*: "Transparência das informações, especialmente das de alta relevância, que impactam os negócios que envolvem resultados, oportunidades e riscos".

O Brasil muito ainda tem que se desenvolver em termos de transparência. Os principais sites de transparência do Governo Federal não refletem com clareza as ações tomadas pelos órgãos públicos. Apesar da Lei nº 12.527, de 18/11/2011 - Lei de Acesso à Informação - ter sido um grande passo para sociedade, sua aplicação ainda precisa melhor adequar-se.

O site da Controladoria Geral da União (CGU, 2015) comenta sobre transparência:

> O estímulo à transparência pública é um dos objetivos essenciais da moderna Administração Pública. A ampliação da divulgação das ações governamentais a milhões de brasileiros, além de contribuir para o fortalecimento da democracia, prestigia e desenvolve as noções de cidadania.

Se o primeiro setor (governo) tem dificuldades, estas se estendem ao terceiro setor, que ainda está em transformação. O art. 2º, da Lei 12.527, deixa claro que às entidades privadas sem fins lucrativos, que recebam recursos públicos, precisam dar ciência à população sobre suas atividades (CGU, 2015). Diante do exposto, pode-se perceber que a transparência para essas entidades é de caráter legal obrigatório.

De acordo com Board et al. (2002): "Um nível elevado de transparência é sempre desejável e os custos para aumentar a transparência tendem a reduzir diante do progresso tecnológico".

Falconer (1999) observa que:

> Ainda não existe uma preocupação por parte de algumas entidades do Terceiro setor no aspecto das divulgações contábeis financeiras e não financeiras, pois, muitas ainda não perceberam o caráter público que as envolvem e as motivem a cultivar a transparência. No entanto, esse cenário está em rápida transformação, visto que essa ausência de transparência faz com que a sociedade em geral não conheça as ações sociais de tais entidades, não conseguindo, assim, o fomento necessário para o seu crescimento, e em muitos casos para subsistência.

Falconer (1999), em sua citação, ressalta que as organizações do terceiro setor ainda não têm como costume dar transparência as suas ações por não perceberem seu caráter público. Marcovich (1997, p.121) enfatiza que: "por desempenhar função de interesse público, espera-se que a organização de terceiro setor cultive a transparência quanto ao seu portfólio de projetos e, também, quanto aos resultados obtidos e os recursos alocados".

A transparência (*disclosure*) pode ser dividida de duas formas: voluntária e compulsória. De acordo com Fontes Filho (2010, p. 192) o *disclosure* de informação compulsório e de informação voluntária:

> Tem um conjunto de requerimentos mínimos a serem cumpridos sobre sua preparação, apresentação e divulgação que não dá ao gestor muita liberdade quanto ao que, a como e a quando divulgar. Já o *disclosure* voluntário: pode se apresentar em forma de números contábeis ou de forma descritiva.

Olak e Nascimento (2009, p. 25) informam que:

> Um importante instrumento de transparência na gestão das entidades sem fins lucrativos é a prestação de contas através de relatórios da administração. Esses relatórios são, normalmente, compostos por elementos que identificam aspectos históricos da instituição, missão e objetivos, dados estatísticos, evolução, atividades desenvolvidas no período, principais administradores, descrição de convênios,

> parcerias e contratos, pessoas atendidas, planejamento para a gestão do período seguinte etc. Também integram esses relatórios algumas demonstrações contábeis e as respectivas notas explicativas, além do parecer de auditores independentes.

A transparência é uma das mais importantes práticas de governança e tem sentido amplo. Com relação ao terceiro setor, é a melhor forma dos doadores em potencial analisarem quais rumos a entidade está tomando, de que forma suas ações sociais estão prevalecendo.

O marco regulatório do terceiro setor, implementado através da Lei 13.019 de 2014, com alterações dadas pela Lei 13.204 de 2015, também trata da transparência. No artigo 11 fala-se que: "a organização da sociedade civil deverá divulgar na internet e em locais visíveis de suas sedes sociais e dos estabelecimentos em que exerça suas ações todas as parcerias celebradas com a administração pública".

De acordo com Faria e Rego (2014, p. 272) a transparência:

> É um fator que está progressivamente sendo cobiçado pelas organizações, pois a entidade que possui esta qualidade ganha maior credibilidade dos clientes e isso pode representar o seu diferencial em relação aos concorrentes num mercado competitivo. Para atingir a transparência, é necessária a realização das prestações de contas do que está sendo realizado pela organização e da contextualização da evolução organizacional, sem deixar margens à obscuridade.
> Numa ESFL, não é diferente e a prestação de contas é fator determinante para a sua sustentabilidade, pois elas dependem dos recursos de parceiros para operarem e, sem a credibilidade dos doadores, torna-se inviável a manutenção das atividades realizadas.

Através do estudo das escolhas contábeis, percebe-se que as ações dos administradores da Organização podem influenciar como será o nível de transparência da mesma.

Fields et al. (2001, p. 256) descrevem que a natureza das escolhas contábeis inclui:

> Escolha entre regras igualmente aceitas;
> Julgamento e estimativas requeridas por alguns sistemas contábeis;
> Decisões estratégicas de *disclosure;*
> Decisões do momento do reconhecimento e
> Atividades de lobby.

Dessa forma, percebe-se que os administradores das Organizações podem escolher a forma de divulgação de suas informações, impactando os usuários da informação de acordo com suas escolhas. Entretanto tais escolhas não poderão deixar de levar em conta o "*disclosure* compulsório", de caráter mandatório para aquelas organizações que recebem recursos públicos e para aquelas que são Organizações da Sociedade Civil (OSCIP).

Trazendo este aspecto para as organizações a divulgação das prestações de contas será uma escolha contábil do dirigente da organização, não havendo compulsoriedade em tal atitude, podendo este escolher entre o utilizar o *disclosure* de suas prestações de contas ou

não. Vale ressaltar que a doutrina trazida ao conhecimento por Kardec (1962) traz também um caráter ético que conduz seus membros a dar conta de suas ações.

1.3.2.3 Prestação de Contas (*accountability*)

Através da prestação de contas as informações são geradas para posterior divulgação a seus usuários. Leva-se em consideração as melhores práticas de contabilidade, bem como as práticas de auditoria.

Nakagawa (1987; 17) define o termo *accountability* como sendo a obrigação de prestar contas dos resultados obtidos, em função da responsabilidade que decorre de uma delegação de poderes. Na visão de Milani Filho (2003):

> As informações oferecidas a comunidade deveriam proporcionar elementos suficientes para a compreensão efetiva sobre a utilização dos recursos recebidos, sejam como doações, subvenções ou de atividades econômicas das próprias entidades. A simples adaptação dos demonstrativos financeiros característicos das entidades com fins lucrativos pode não oferecer a compreensão desejada.

Oliveira (2009, p. 51) exemplifica que existem dois tipos de prestações de contas:

> A prestação de contas financeiras, que se refere à forma, ao destino, à distribuição e ao uso dos recursos financeiros, e a prestação de contas não financeira que são relatórios nos quais se relata o desenvolvimento das atividades realizadas pelas entidades. Nestes relatórios, as organizações descrevem como e o que foi realizado e para quem foram realizadas suas atividades, ou seja, o foco é no resultado obtido.

O Manual de Procedimentos para o Terceiro Setor (2015, p. 81) esclarece que prestação de contas é:

> O conjunto de documentos e informações disponibilizados pelos dirigentes das entidades aos órgãos interessados e autoridades, de forma a possibilitar a apreciação, conhecimento e julgamento das contas e da gestão dos administradores das entidades, segundo as competências de cada órgão e autoridade, na periodicidade estabelecida no estatuto social ou na lei.

A adoção das práticas de governança corporativa envolve o cumprimento dos dispositivos legais aos quais as empresas estão submetidas. Dentro das obrigações legais está a elaboração e divulgação das Demonstrações Contábeis. O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) é entidade reguladora das normas contábeis no Brasil. A resolução do CFC 1.409/2012 relaciona quais demonstrações as Organizações do terceiro setor estão obrigadas a elaborar:

> Balanço Patrimonial;
> Demonstração do Resultado do Período;

> Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido;
> Demonstração dos Fluxos de Caixa e
> Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis.

O Manual de Contabilidade Societária (2010, p. 2) discorre sobre quais são os relatórios de prestação de contas e inclui neles as Demonstrações Contábeis:

> O conjunto de informações que deve ser divulgado por uma sociedade por ações representados por sua prestação de contas abrange o Relatório de Administração, as Demonstrações Contábeis e as Notas Explicativas que as acompanham, o Parecer dos Auditores Independentes (se houver), o Parecer do Conselho Fiscal e o relatório do Comitê de Auditoria (se existirem)

Essa resolução abrange as entidades sem fins lucrativos, e seu objetivo é estabelecer critérios e procedimentos contábeis específicos para as entidades do terceiro setor (fundações e associações), no âmbito das normas internacionais de contabilidade.

Em conjunto com as Demonstrações Contábeis, algumas organizações estão obrigadas a terem parecer de auditores independentes e a publicá-lo em conjunto com as Demonstrações.

De acordo com Manual de Procedimentos do Terceiro Setor (2015, p.115): "a auditoria independente das demonstrações contábeis é obrigatória para as entidades filantrópicas com receita superior a R$ 2,4 milhões".

Além disso, as sociedades de grande porte, mesmo que não constituídas sob a forma de sociedade por ações, são obrigadas a ter auditoria independente por auditor registrado na Comissão de Valores Mobiliários (CVM). Considera-se grande porte, para fins exclusivos da lei, a sociedade ou o conjunto de sociedades sob controle comum que tiver, no exercício social anterior, ativo total superior a R$240.0000.000,00 ou receita bruta superior a R$ 300.000.000,00, conforme o art. 3º Lei 11.638 (Brasil, 2007).

O marco regulatório do terceiro setor no Brasil, Lei 13.019 de 2014, também aborda a prestação de contas. A lei menciona sua obrigatoriedade para as organizações da sociedade civil que recebam recursos públicos bem como apara aquelas que tenham esse título.

Dentro desse contexto, pode-se perceber que a prestação de contas tem caráter obrigatório para o terceiro setor. A adoção de práticas de governança corporativa conduz a organização a dar ciência de suas receitas e despesas (prestação de contas) aos diversos usuários da informação contábil.

1.3.2.4 Responsabilidade Corporativa (*corporate responsibility*)

A responsabilidade corporativa obriga os agentes de governança a cuidar da instituição. Esse item diz respeito ao *compliance* - cumprimento das normas que estão expressas nos estatutos sociais, nos regulamentos internos e nas instituições legais do país.

Nesse aspecto, é importante que se formem conselhos de forma a tornar menos centralizadas às decisões e ter o como foco principal à gestão da organização.

De acordo com Fontes Filho (2010, p.169): "o conselho da administração continua sendo um dos mais relevantes mecanismos internos de governança corporativa. Diversos estudos acadêmicos evidenciam o impacto da estrutura do conselho e de sua composição sobre o valor da empresa". O autor ainda ressalta que os estabelecimentos de códigos de conduta são essenciais às práticas de governança, pois através deles os princípios éticos se tornam aplicáveis à organização.

De acordo com o Rossetti e Andrade (2012, p. 258), são funções dos conselhos de administração:

> Órgão guardião dos interesses dos proprietários;
> Eleger e avaliar o desempenho da Diretoria Executiva;
> Homologar e monitorar a estratégia de negócios;
> Homologar e acompanhar políticas nas área funcionais;
> Definir expectativas de resultados e acompanhar sua efetivação;
> Definir a criação e constituição de comitês;
> Escolher e contratar a Auditoria Independente;
> Definir a constituição do Comitê de Auditoria.

Da mesma forma, as boas práticas de governança recomendam a previsão em de um conselho fiscal permanente nas associações. De acordo Rossetti e Andrade (2012, p.270), são algumas das funções do conselho fiscal:

> Fiscalizar os atos dos administradores;
> Opinar sobre o relatório anual da administração;
> Denunciar aos órgãos da administração erros, fraudes ou crimes, sugerindo providências;
> Analisar mensalmente balancetes e demonstrações financeiras do exercício social;
> Disponibilizar a outros órgãos de auditoria e fiscalização informações relevantes;
> Fiscalização a utilização adequada dos ativos da companhia;
> Levar ao conhecimento do Conselho de Administração de falhas relevantes que envolvam riscos para a companhia.

As organizações do terceiro setor, e aqui consideradas as organizações religiosas, possuem uma personalidade jurídica diferente daquela com a qual foram concebidas as práticas de governança corporativa. Estas organizações têm personalidade jurídica privada; entretanto o patrimônio não pertence ao dirigente, seu patrimônio é público. Nas práticas de governança aplicáveis ao terceiro setor recomenda-se a criação de conselhos de administração

e conselho fiscal.

O estatuto recomendado pela Federação Espírita Brasileira (FEB) sugere a criação de conselho fiscal bem como uma assembleia anual, convocada pela diretoria, com a finalidade de: (1) aprovar as contas, (2) eleger a diretoria e o conselho fiscal, (3) reformar o estatuto e resolver casos omissos, (4) destituir membros da diretoria, se for reconhecida a existência de motivos graves e (5) considerar os pareceres emitidos pelo conselho fiscal.

Além disso, as organizações espíritas são pautadas no trabalho social e assistencial. A FEB também prevê no estatuto sugerido a prática da caridade material e o desenvolvimento de atividades nas áreas assistenciais, beneficentes e filantrópicas, cabendo a cada instituição fazer o que condiz com suas condições.

Tratando-se de organizações religiosa a responsabilidade corporativa se estende a todos os participantes desta, passando pela responsabilidade dos dirigentes em prestar as informações necessárias aos usuários, bem como os usuários tomar suas contas zelando pelo patrimônio da organização.

1.3.3 Relatórios das Práticas de Governança Corporativa

Como forma de demonstração que as práticas de governança corporativa estão sendo aplicadas é importante que a organização dê ciência aos diversos usuários da informação, através de relatórios, de suas ações sociais, suas diretrizes e metas, bem como o conhecimento e quem são os gestores da organização.

Villagelim (2011, p.16) esclarece que:

> A transparência e a *accountability* são fundamentais para o controle social e desejáveis para o entendimento das ações públicas por parte dos cidadãos. E os relatórios de gestão devem favorecer a transparência e a *accountabilit*y em todas as entidades do setor público.

Nas subseções, a seguir, serão mencionados alguns relatórios julgados importantes à transparência das organizações religiosas.

1.3.3.1 Organograma

O organograma tem a função precípua de informar quem ocupa qual posição dentro de uma organização. Quem gere cada departamento ou setor. Para Balcão (1965, p. 108) o uso mais generalizado o organograma é:

> Uma fotografia da hierarquia e da divisão de atividades da organização, tal como tenham sido oficialmente planejadas pela administração. Ele mostra quem é subordinado a quem ou que cargos são superiores e que cargos são subordinados e a departamentalização orgânica existente.

Santos (2016, p. 10) esclarece sobre o organograma da administração "está ligado às práticas de governança corporativa, mais precisamente ao item de transparência, visto que é necessário que os usuários da organização saibam sua estrutura organizacional".

Dentro desse contexto percebe-se que o organograma tem como função dar ciência aos diversos usuários da informação quem são os responsáveis pelos diversos departamentos da organização, bem como informar qual sua estrutura organizacional. O usuário precisa saber a quem procurar no caso de dúvidas e/ou esclarecimentos adicionais das informações da organização.

1.3.3.2 Relatório de Ações Sociais

As ações sociais em uma organização religiosa consiste em um dos seus principais pilares.

De acordo com a resolução nº 1.409 de 2012 do CFC, as notas explicativas são partes integrantes das demonstrações contábeis. Na letra m do item 27 da referida resolução, ao qual trata de divulgação, menciona-se:

> Todas as gratuidades praticadas devem ser registradas de forma segregada, destacando aquelas que devem ser utilizadas na prestação de contas nos órgãos governamentais, apresentando dados quantitativos, ou seja, valores dos benefícios, número de atendidos, número de atendimentos, número de bolsistas com valores e percentuais representativos.

Depreende-se que as organizações precisarão dar ciência aos diversos usuários da informação, através de notas explicativas, de suas ações sociais de acordo com a representatividade dentro do contexto organizacional. As ações sociais praticadas pela organização, que no caso da organização religiosa tem função precípua, deverão ser

divulgadas em conjunto com as informações financeiras.

Cabe ainda ressaltar que a doutrina já se pronunciou sobre o tema, separando a prestação de contas financeira da não financeira. Sendo a segunda exemplificada através dos relatórios sociais aos quais as organizações devem descrever como e o que foi realizado suas atividades (OLIVEIRA, 2009).

Cada organização deverá adotar a forma mais adequada de elaboração e divulgação de suas ações sociais, de acordo com sua atuação social.

1.3.3.3 Relatório do Conselho Fiscal ou do Conselho de Administração

De acordo com as práticas de governança corporativa, é recomendável que as organizações tenham conselho de administração e/ou conselho fiscal e que os mesmos emitam relatórios informativos aos usuários da informação.

De acordo com Rossetti e Andrade (2012, p.276), o conselho de administração:

> É o órgão guardião dos interesses dos proprietários. Isto equivale a dizer que se trata de um órgão de caráter nuclear, dotado de poderes emanados da Assembleia Geral, em torno do qual gravitam os demais órgãos da administração. Entre suas funções cabe destacar, genericamente, a de atuar como ligação fiduciária entre a propriedade e a diretoria executiva, no monitoramento de todo um conjunto de riscos de gestão e de conflitos e custos de agência.

Rossetti e Andrade (2012, p.295) ainda sintetizam como razão de ser do conselho de administração: "órgão chave do processo de governança corporativa, exercendo funções deliberativas [..] Atua como guardião dos valores corporativos, tangíveis e intangíveis".

Dentro desse contexto, depreende-se que o conselho da administração tem a função de verificar se os princípios da organização estão sendo cumpridos pelos gestores, além de fiscalizar suas metas e dar ciência aos demais interessados (sócios, membros, usuários e etc.) sobre o que foi apontado em sua observação.

Em relação ao conselho fiscal, para Rossetti e Andrade (2012, p.439) são competências do conselho fiscal:

> Fiscalizar os atos dos administradores e verificar o cumprimento dos seus deveres legais e societários.
> Denunciar aos órgãos da administração e, se estes não tomarem as providências necessárias para a proteção dos direitos dos acionistas, à Assembleia Geral, erros, fraudes ou crimes constatados.

Depreende-se que tanto o conselho fiscal quanto o conselho de administração formam

um elo entre a organização e os demais usuários. Devem fiscalizar se as ações dos dirigentes estão em linha com suas metas e princípios e informar, através de relatórios, os resultados aos demais usuários.

Diante do exposto, tanto o Conselho de Administração quanto o Conselho Fiscal têm a função de apoiar e aconselhar os gestores das organizações nas diversas decisões as quais estes precisam tomar e, posteriormente, deverão dar ciência através de relatórios aos usuários da informação.

1.4 Escolhas Contábeis

O processo de convergência aos padrões internacionais de Contabilidade, adotados a partir 2007 no Brasil com a Lei nº 11.638, ampliou as possibilidades de escolhas contábeis e abriu um novo cenário para pesquisas nesta área.

Uma escolha contábil é qualquer decisão cujo objetivo seja influenciar (na forma ou na essência) o resultado do sistema de contabilidade, incluindo não somente as demonstrações publicadas, mas também outros documentos em acordo com os princípios contábeis, como, por exemplo, as declarações de imposto de renda (FIELDS et al., 2001).

Silva et al. (2014, p. 10) conclui em seu trabalho:

> As escolhas contábeis podem variar de acordo com as características de liquidez e, também, de acordo com diversas características institucionais das empresas presentes no mercado brasileiro, tais como: controle familiar; existência de subsidiárias estrangeiras; controle exercido por fundos; regulações específicas; estrutura de governança; estrutura de capital; rede de controle e rede de conselho.

De acordo com Paulo (2007, p. 11), os conceitos contábeis: "mudam conforme a estrutura institucional e organizacional na qual a firma está inserida, como sistema de governança, auditoria, regulação contábil e sistema de normas, *enforcement*, tributação, relações jurídicas dos contratos, investidores etc".

No mesmo trabalho, Paulo (2007, p. 12) considera:

> A manipulação das informações contábeis é o conjunto de práticas desenvolvidas pelos administradores, seja através das escolhas contábeis ou alteração das atividades operacionais (reais) normais da empresa, com objetivo de interferir, intencionalmente, na informação contábil reportada e, consequentemente, afetar a análise do desempenho da empresa ou influenciar as relações contratuais que dependam dos números contábeis.

Depreende-se destas citações que as escolhas contábeis feitas pelos gestores sofrem influência do contexto operacional da organização. O gerenciamento levará em conta o seu sistema tributário, sua regulação contábil e o sistema de normas no qual está inserida.

Murcia (2011, p. 30) faz uma análise entre escolhas contábeis e gerenciamento contábil e ressalta que as primeiras acontecem em três etapas do processo:

> Reconhecimento – escolha de como reconhecer determinado evento econômico ou ainda não reconhecê-lo. Por exemplo, reconhecer um instrumento financeiro como disponível para venda ou mantê-lo até o vencimento; reconhecer ou não um passivo ambiental;
> Mensuração – escolha de qual método de avaliação utilizar. Por exemplo, utilizar PEPS ou média ponderada para avaliação dos estoques; método linear ou exponencial para calcular a depreciação.
> Divulgação – escolha de se evidenciar ou não determinada informação de caráter voluntário.

Já Niyama e Tibúrcio Silva (2011) analisam que a Contabilidade é influenciada pelos administradores através de suas decisões:

> Escolha da forma da organização atuar, como fonte de informações que influenciam o tratamento dos dados contábeis;
> Tempestividade do registro contábil;
> Estimativa de valores;
> Data do reconhecimento contábil;
> Escolha da forma de avaliação dos ativos e passivos;
> Forma que será feita a divulgação e o que será divulgado pela organização;
> Definição hierárquica ao qual podem afetar setores importantes tais como a auditoria interna que poderá ter influência na qualidade e característica da informação produzida e finalmente nas escolhas contábeis.

Dentro desse contexto, os gestores irão definir cada etapa do processo contábil, escolhendo como e se a organização irá reconhecer, mensurar e divulgar suas informações, depreendendo-se que, se a organização adotar as práticas de governança corporativa, terá esta sido uma escolha do gestor.

Paulo (2007, p.10) reforça essa ideia dizendo que um dos principais papéis da contabilidade: "está na redução da assimetria informacional, minimizando os conflitos de interesses e, consequentemente, contribuindo para a adequada alocação dos recursos disponíveis, fazendo parte do sistema de governança". Ainda de acordo com Paulo (2007, p. 49):

> Critérios alternativos de reconhecimento, mensuração e evidenciação estabelecidos dentro do sistema contábil criam oportunidades para que os administradores escolham uma das alternativas válidas, podendo retratar as informações da forma desejada, assim consequentemente, distorcendo a análise do desempenho empresarial.

Pode-se depreender que a adoção ou não das práticas de Governança Corporativa é uma escolha contábil que influenciará, por exemplo, o método de elaboração das

Demonstrações Contábeis bem como a forma que a organização trabalhará em relação a suas prestações de contas e transparência.

1.5 Contabilidade nas Organizações Religiosas como Instrumento de Governança Corporativa

A contabilidade nas organizações religiosas é obrigatória para que se possa garantir sua imunidade constitucional. Os princípios contábeis deverão ser utilizados, bem como a legislação aplicada ao terceiro setor.

Além disso, as práticas de governança corporativa (prestação de contas, equidade, conformidade e transparência) reforçam a ideia da utilização das melhores práticas contábeis em conformidade com o cumprimento das normas reguladoras expressas nos estatutos das organizações e nos instrumentos legais do país, assim como no tratamento igualitário aos usuários da informação contábil, que, no caso das organizações religiosas, são: doadores, voluntários, funcionários, frequentadores e usuários dos serviços assistenciais prestados.

Nas subseções a seguir são pontuados temais julgados relevantes para a construção deste trabalho, referentes à contabilidade das organizações religiosas.

1.5.1 A Regulação Contábil das Organizações Religiosas

Em relação à regulação contábil, as organizações religiosas devem seguir as disposições da Lei nº. 6.404/76 e alterações posteriores, além das resoluções emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC). Este conselho editou a resolução nº 1.305/2010, a qual regulamentou o tratamento contábil das subvenções e das assistências governamentais. Este foi um grande passo para o processo de convergência aos padrões internacionais de contabilidade. A referida resolução apresenta definições, regras e procedimentos de contabilização das subvenções e para as doações realizadas pelo poder público, mas que também se adequam às doações de fontes privadas.

O CFC também emitiu a resolução 1.409/2012 (NBC T 10.19) cujo tema é “entidade sem fins lucrativos”. O objetivo desta resolução é estabelecer critérios e procedimentos

contábeis específicos para as entidades do terceiro setor (fundações e associações), no âmbito das normas brasileiras de contabilidade.

Sendo assim, são normas brasileiras de contabilidades para o terceiro setor:

- NBC T 10.16, que dispõe sobre os aspectos contábeis em entidades que recebam subvenções, contribuições, auxílios e doações;
- NBC T 10.19, que estabelece critérios e procedimentos específicos em entidades sem finalidade de lucro.

As organizações religiosas, enquanto inseridas no terceiro setor, deverão seguir à regulamentação aplicável. Os registros contábeis devem ser feitos de acordo com as normas, as resoluções e os princípios contábeis e de acordo com ITG 2002 R1, item 4:

> Aplicam-se à entidade sem finalidade de lucros os Princípios de Contabilidade e esta Interpretação. Aplicam-se também a NBC TG 1000 – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas ou as normas completas (IFRS completas) naqueles aspectos não abordados por esta Interpretação.

Pode-se perceber pelo item 4 da ITG 2002 R1 que não somente os princípios de contabilidade deverão ser aplicados, como também a contabilidade para pequenas e médias empresas bem como as **Normas IFRS completas** (grifo nosso).

As informações contábeis deverão ter clareza, o que na contabilidade chama-se de evidenciação. A evidenciação está implícita nas normas brasileiras de contabilidade e de acordo com Iudícibus (1997, p. 110): "*Disclosure* (ou evidenciação) está ligado aos objetivos da Contabilidade, ao garantir informações diferenciadas para os vários tipos de usuários". Iudícibus ainda acrescenta que: "Os demonstrativos contábeis deveriam evidenciar o que for necessário, a fim de não os tornar enganosos".

Iudícibus (1997, p. 113) explica que: "no Brasil, além da informação contida nas Demonstrações Contábeis, a principal forma de evidenciação são as notas explicativas".

A Resolução nº 1.409/2012, editada pelo CFC, item 27, estabelece critérios e procedimentos a serem divulgados em notas explicativas de entidades sem finalidade de lucros. Em seguida estão discriminados os itens mais relevantes para este trabalho:

> As demonstrações contábeis devem ser complementadas por notas explicativas que contenham, pelo menos, as seguintes informações:
>
> (b) os critérios de apuração da receita e da despesa, especialmente com gratuidade, doação, subvenção, contribuição e aplicação de recursos;
> (c) relação dos tributos objetos de renúncia fiscal;
> (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;
> (m) todas as gratuidades praticadas devem ser registradas de forma segregada, destacando aquelas que devem ser utilizadas na prestação de contas nos órgãos governamentais, apresentando dados quantitativos, ou seja, valores dos benefícios,

> número de atendidos, número de atendimentos, número de bolsistas com valores e percentuais representativos;
> (n) a entidade deve demonstrar, comparativamente, o custo e o valor reconhecido quando este valor não cobrir os custos dos serviços prestados.

Iudícibus (1997, p. 115) ainda acrescenta que a evidenciação:

> É um compromisso inalienável da Contabilidade com seus usuários e com os seus próprios objetivos. As formas de evidenciação podem variar, mas a essência é sempre a mesma: apresentar a informação quantitativa e qualitativa de maneira ordenada, deixando o menos possível para ficar de fora dos demonstrativos formais, a fim de propiciar uma base adequada de informação para o usuário.

De acordo com Malacrida (2006, p. 67): "Quanto à definição de quantidade e tipos de informações a serem divulgadas, existem três conceitos bastante utilizados: evidenciação adequada (*adequate disclosure*), evidenciação justa (*fair disclosure*) e evidenciação plena (*full disclosure*)".

Para Iudícibus (2000, p. 117):

> [...] não existe diferença eletiva entre tais conceitos [...] toda informação para o usuário precisa ser, ao mesmo tempo, adequada, justa e plena, pelo menos no que se refere ao detalhe que está sendo evidenciado. Afinal, o sentido da evidenciação é que a informação que não for relevante deve ser omitida.

Ramos e Klann (2014, p. 26) fizeram um estudo sobre a qualidade da informação contábil das entidades brasileiras do terceiro setor e constataram que existe um baixo nível de evidenciação nas entidades pesquisadas.

> A qualidade da informação contábil já vem sendo amplamente discutida no meio acadêmico, uma vez que atualmente as correntes de pesquisa estão voltadas à utilização da contabilidade como fonte de informação para o processo de análise, avaliação, controle e tomada de decisão no meio empresarial. Tal fato torna imprescindível que a informação contábil gerada tenha qualidade e, conseqüentemente, seja útil a seus usuários.
> Os principais resultados encontrados apontam para um baixo nível de evidenciação contábil e, conseqüentemente, de qualidade da informação contábil divulgada pelas organizações brasileiras do terceiro setor, quando comparadas às entidades do segundo setor.
> Conclui-se, assim, que as organizações analisadas não se encontram em plena conformidade com as normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor, fato que pode estar atrelado à falta de conhecimento dos profissionais ligados à gestão dessas entidades, ou ao baixo nível de profissionalismo da gestão e dos controles internos.

Na pesquisa de Cruz (2010, p. 12) estudou-se a falta de evidenciação do terceiro setor:

> As características do terceiro setor no Brasil no que se refere à regulamentação e evidenciação contábil podem comprometer a relevância da informação gerada pela contabilidade para os doadores, por outro lado, a quase inexistência de instituições brasileiras que intermediam doações, e que divulgam informações sobre o desempenho das organizações desse segmento pode auferir maior importância à informação contábil disponibilizada.

Cruz (2010) refere-se à pouca importância dada à divulgação das informações contábeis pelo terceiro setor. Uma realidade que pode ser alterada.

Na pesquisa de Ebsen e Laffin (2004, p. 18) foram apresentados alguns dados sobre procedimentos contábeis realizados em uma entidade do terceiro setor. Nessa pesquisa os autores esclarecem que procedimentos:

> São as maneiras de agir e os modos de proceder em relação às atividades que se realizam tanto na gestão quanto na escrituração dos eventos contábeis. Portanto os procedimentos contábeis requerem, além dos recursos técnicos previstos nas Normas Brasileiras de Contabilidade, conhecimentos múltiplos que envolvem a continuidade das entidades.

Ebsen e Laffin (2004, p. 18) ressaltam também a importância da sistematização os procedimentos contábeis. Independentemente dos objetivos da organização, a contabilidade deverá se fazer presente, de forma a registrar e acompanhar as alterações patrimoniais ao longo do tempo, com objetivo de gerar informações à tomada de decisão e a continuidade da organização.

De acordo com Olak (2008, p. 31):

> É importante que a contabilidade para entidades do terceiro setor tenha regulamentação própria e que atenda às suas peculiaridades. No entanto, isso não significa que os procedimentos adotados por entidades do primeiro e segundo setor não devam ser norteadores desse processo; todavia, inconsistências surgirão na medida em que esses procedimentos são aplicados na sua totalidade às organizações sem fins lucrativos. Sob a ótica do usuário externo, é importante a regulamentação pela objetividade e comparabilidade dos procedimentos contábeis. Entretanto, para o usuário interno (gestores de uma forma geral), a essência deve prevalecer à forma em prol da informação para fins de tomada de decisões.

Depreende-se dessa citação que a contabilidade aplicável ao primeiro e ao segundo setor são norteadores das regulações para o terceiro setor. Em sendo assim quando houver dúvidas quanto ao procedimento contábil a ser adotado, utilizam-se às práticas utilizadas no primeiro setor.

Martins (1990, p. 137) acrescenta em relação ao terceiro setor:

> Exatamente por não estarem essas instituições sujeitas às regras fiscais, têm elas condições de fazer sua contabilidade se aproximar mais da forma que melhor atenda às necessidades gerenciais em termos de informação. Isso não significa que devam simplesmente se esquecer da existência dos Princípios Fundamentais de Contabilidade para procederem à escrituração da forma que quiserem. Devem, isso sim, fazer prevalecer na sua plenitude todas as boas normas contábeis para que possam as demonstrações de fato ser representativas da realidade.

Dentro desse contexto, o perfil do profissional contábil do terceiro setor deve superar as demandas do trabalho voluntário, pois o mesmo deve compreender e redimensionar os fins da entidade por meio de seu trabalho. Uma gestão transparente da entidade gera confiança naqueles que contribuem para sua existência - nesse termo compreendidos os doadores - além de ser um preceito ético do profissional. O contador pode auxiliar nesse processo de

transparência, visto que é conhecedor dos objetivos da entidade e da forma como está organizada. As entidades do terceiro setor têm sua continuidade intrinsecamente relacionada com o comprometimento das pessoas envolvidas em sua administração. Esse comprometimento supera a esfera do voluntariado (EBSEN; LAFFIN, 2004).

Infere-se que o contador, quando membro e integrante da organização, deverá conhecer bem os procedimentos adotados pelas normas contábeis e aplicá-las à organização em que é voluntário, quando for esse o caso, pois este conhece os objetivos da contabilidade e assim pode desenvolver técnicas adequadas que visem cumprir a legislação vigente e dar transparência às demonstrações contábeis.

As demonstrações contábeis são a melhor forma de dar ciência aos diversos usuários da informação sobre as operações da organização. No Quadro 2 são relacionadas às demonstrações obrigatórias das organizações religiosas, de acordo com a Resolução 1.409 de 2012:

Quadro 2 – Demonstrações Contábeis Obrigatórias

DEMONSTRAÇÃO	DEFINIÇÃO E OBSERVAÇÕES
Balanço Patrimonial	Evidencia a situação patrimonial da entidade em determinado momento, ou seja, apresenta a estrutura patrimonial como uma fotografia dos bens, direitos e obrigações de uma entidade em determinada data. A conta Capital deve ser substituída por Patrimônio Social, integrante do grupo Patrimônio Líquido.
Demonstração do Superávit ou Déficit do Período ou Demonstração do Resultado do Exercício (DRE)	Mensura a riqueza gerada pela entidade, evidenciando as receitas e despesas de determinado período. Devem ser destacadas as informações de gratuidade concedidas e serviços voluntários obtidos e divulgados em notas explicativas por atividade.
Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido	Evidencia as alterações do patrimônio líquido de uma entidade, ocorridas em determinado período.
Demonstração dos Fluxos de Caixa	Evidencia as transformações no caixa e equivalentes de caixa, ou seja, caixa, bancos e aplicações financeiras prontamente disponíveis. As doações devem ser classificadas nos fluxos das atividades operacionais.
Notas Explicativas	Devem complementar – esclarecendo em textos ou com quadros analíticos – os critérios de cálculo dos itens que afetam o lucro e o patrimônio, tais como critérios de depreciação, critérios de reconhecimento e mensuração da receita, detalhamento das obrigações de curto e longo prazo, etc.

Fonte: Adaptado de SZUSTER; ITG, 2002.

No Quadro 2 são apresentadas as demonstrações contábeis aos quais as organizações religiosas estão obrigadas a elaborar de acordo com as normas brasileiras de contabilidade. Cruz et al. (2008) investigaram se a demonstração do superávit ou déficit do exercício influencia ou não nas decisões individuais de potenciais doadores. Entretanto, a pesquisa não foi conclusiva. Pode-se depreender que tanto as organizações não têm práticas de divulgarem suas demonstrações, como os usuários em geral não têm o costume de analisar essas demonstrações.

Ainda complementando as regulações contábeis do terceiro setor, de acordo com a NBC TG 1000, que trata da Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas, também deverão ser avaliadas as características qualitativas das informações das demonstrações contábeis.

As demonstrações contábeis terão as seguintes características qualitativas de acordo com a norma: (1) compreensibilidade – não deixando de omitir informações relevantes com a justificativa de ser de entendimento difícil para determinados usuários; (2) relevância – podendo levar a influenciar decisões econômicas de usuários; (3) materialidade – a informação deve ser material e ter relevância; (4) confiabilidade – livre de desvios substanciais e viés e representando itens com razoabilidade. (5) primazia da essência sobre a forma – contabilizações apresentando a sua essência e não sua forma legal; (6) prudência – precaução no exercício dos julgamentos necessários às estimativas; (7) integralidade – para ser confiável a informação deve ser completa, dentro dos limites de materialidade e custo; (8) comparável – ao longo do tempo para poder identificar tendências em sua posição patrimonial e financeira e no seu desempenho; (9) tempestividade – oferecer a informação dentro do tempo de execução da decisão (NBC TG 1000, 2010).

Sendo assim, para elaborar as Demonstrações Contábeis, as organizações religiosas deverão seguir as normas contábeis com relação às características qualitativas das informações.

Nas subseções a seguir faz-se uma análise de alguns dos principais eventos dentro de uma organização religiosa: doações, gratuidades e trabalho voluntário. Analisa-se também quais procedimentos contábeis devem ser aplicados de acordo com as normas brasileiras de contabilidade.

1.5.2 Doações, Gratuidades e Trabalho Voluntário

As doações são as fontes de recursos das entidades religiosas e, através delas, as organizações podem exercer a sua função social. Diante disso, a contabilização dessas doações deverá obedecer às normas brasileiras de contabilidade. As doações podem ser feitas em dinheiro, serviços, alimentos, máquinas, roupas, brinquedos e etc.

De acordo com o artigo nº. 538 do Código Civil brasileiro considera-se doação: "o contrato em que uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra".

Niyama e Katsumi (2011, p. 283) explicam que doação corresponde a uma receita e receitas são:

> Aumento nos benefícios econômicos durante o período contábil, sob a forma de entrada de recursos ou aumento de ativos ou diminuição de passivos, que resultam em aumentos do patrimônio líquido, e não se confundem com os que resultam de contribuição dos proprietários da entidade.

Niyama e Katsumi (2011) também separam as doações em condicionais e incondicionais. Nas doações condicionais o doador impõe algum tipo de condição para a entidade, já na incondicional não há imposição de condição.

Com relação aos serviços profissionais, eis que as organizações religiosas costumam ter voluntários em diversas atividades. O trabalhador voluntário é aquele que se coloca à disposição da organização religiosa sem a finalidade financeira e disposto a contribuir com a prestação de serviço de forma a melhorar e/ou ajudar no desenvolvimento daquele grupo.

O trabalhador voluntário pode ter serviço especializado ou não. O trabalhador sem serviço especializado é, por exemplo, o evangelizador. O evangelizador é aquele que vai à organização religiosa ensinar, normalmente para crianças, os conceitos religiosos por ela difundidos. Este, apesar de importante para tais instituições, não é um serviço que possua similar no mercado de trabalho, não havendo base de referência para a cobrança de dito serviço. Já o serviço profissional é aquele constituído com base em uma legislação formal, como, por exemplo, o serviço do contador.

De acordo com Niyama e Katsumi (2011, p. 285) os serviços voluntários são:

> Resultantes do trabalho de voluntários, que geralmente ou não cobram pelo serviço ou cobram um valor abaixo do mercado [...] Nessa situação, se não houvesse o serviço voluntário, a entidade deveria arcar com esta despesa contratando um profissional no mercado.

Nesse contexto o valor a ser considerado será o valor justo da contraprestação de serviço.

Sobre valor justo, Szuster (2013, p. 85): "é o valor que seria recebido se um ativo fosse vendido ou pago, se um passivo fosse transferido em uma transação ordenada entre participantes do mercado na data de mensuração". Logo, o valor justo do serviço de um contador é o valor que ele cobraria do cliente em uma situação quando não houvesse a doação do serviço. É o preço praticado pelo mercado.

Vale ressaltar que a lei nº. 9.608 de 1998, alterada pela lei nº. 13.297 de 2016 define o serviço voluntário:

> Considera-se serviço voluntário, para os fins desta Lei, a atividade não remunerada prestada por pessoa física a entidade pública de qualquer natureza ou a instituição privada de fins não lucrativos que tenha objetivos cívicos, culturais, educacionais, científicos, recreativos ou de assistência à pessoa.
> O serviço voluntário não gera vínculo empregatício, nem obrigação de natureza trabalhista previdenciária ou afim.
> O serviço voluntário será exercido mediante celebração de termo de adesão entre a entidade, pública ou privada, e o prestador do serviço voluntário, dele devendo constar o objeto e as condições de seu exercício.

As organizações religiosas devem providenciar um termo de adesão para que os voluntários assinem, com vistas a ratificar que o trabalhador voluntário não tem vínculo empregatício, evitando, assim, contingências futuras.

Pela Resolução nº. 1.409, de 2012 (ITG 2002), item 16, o "benefício concedido como gratuidade, por meio da prestação de serviços, deve ser reconhecido pelo valor efetivamente praticado". Logo, na organização religiosa que tem profissionais com serviços especializados, como o contador, que prestem esse serviço voluntariamente, deverão ser reconhecidos contabilmente como se houvesse o desembolso financeiro. O valor a ser contabilizado é o "valor justo" da prestação de serviço.

A ITG 2002 R1, no item 19, acrescentou ao trabalhador voluntário o membro da administração: "o trabalhador voluntário, inclusive de membros integrantes dos órgãos da administração, no exercício de suas funções, deve ser reconhecido pelo valor justo da prestação do serviço como se houvesse ocorrido o desembolso financeiro".

Depreende-se que o valor do dirigente da organização, que trabalha sem remuneração - porém exerce função essencial na organização, deverá ser atribuído por suas funções e contabilizado como doação de serviços voluntários.

As doações não podem ser confundidas com as gratuidades. A primeira refere-se àquele valor recebido pela organização e a segunda refere-se ao serviço fornecido pela organização. A primeira é receita e a segunda é despesa.

De acordo com Niyama e Katsumi (2011, p.287) a gratuidade corresponde: "a prestação de serviço de interesse da sociedade [...]. A gratuidade, na sua forma mais pura, está associada à entrega de produtos ou serviços pela entidade do terceiro setor sem que exista uma contrapartida financeira do beneficiário". Em sendo assim, a contrapartida da doação do serviço de contabilidade deverá ser uma despesa de serviços de contabilidade, ao qual corresponde à entrega do serviço. No Quadro 3, a seguir, exemplifica-se como contabilizar os diversos tipos de doações existentes em uma organização religiosa.

Quadro 3 – Contabilização das Doações

TIPO DE DOAÇÃO	CONTABILIZAÇÃO
Doação em Dinheiro	Débito – Caixa ou Banco (Patrimônio) Crédito – Receita de Doação (Resultado)
Doação em Mantimentos para Distribuição	a) Pelo recebimento do mantimento Débito – Estoques de Mantimentos (Patrimônio) Crédito – Receita de Doação (Resultado) b) Pela distribuição do mantimento Débito – Distribuição de Mantimentos (Resultado) Crédito – Estoques de Mantimentos (Patrimônio)
Doação de Serviços de Contabilidade	Débito – Despesa de Contabilidade (Resultado) Crédito – Receita de Doação de Serviços (Resultado)

Fonte: A autora, 2017.

No Quadro 3 são exemplificados tipos de doações recebidas pelas organizações religiosas e forma recomendável de contabilização das mesmas. Podemos concluir que as organizações religiosas vivem de doações e, muitas vezes, estas podem ser de serviços, numerários ou outros tipos de bens e que todas elas deverão ser registradas.

Diante do exposto, a organização deverá contabilizar as suas doações recebidas, sejam elas de recursos financeiros, bens ou serviços, de forma a demonstrar aos usuários da informação qual é o custo total da organização religiosa.

1.5.3 Renúncia Fiscal

Os templos de qualquer culto são imunes ao pagamento de impostos sobre a renda. Os objetos dessa imunidade são o patrimônio e os serviços, relacionados com suas finalidades essenciais. Essa imunidade é prevista no artigo 150, da Constituição Federal (1988).

De acordo com Niyama e Katsumi (2011, p. 289):

> Como forma de incentivar a atuação do terceiro setor na sociedade, é usual que o setor público reduza ou elimine a carga tributária destas entidades. Estes incentivos podem incluir a imunidade e a isenção. A imunidade é proveniente da constituição e tem o caráter permanente, não existindo obrigação tributária. A isenção é temporária, proveniente de lei menor, e pode ser provisória.

De acordo com Lima (2016, p. 50):

> Embora não haja desembolso financeiro e nem renuncia da receita, o Estado deixa de arrecadar em prol da organização religiosa, e esta recebe proteção do Estado, para não ter suas receitas tributadas, sendo considerada imune, pois existem para atender ao bem comum.

Lima (2016, p. 51) continua: “as instituições ou organizações religiosas são imunes e a imunidade não pode ser considerada algum tipo de benefício fiscal ou tributário e mesmo do ponto de vista legal ser classificada como uma renúncia fiscal, por isso também não se discute a perda de arrecadação”.

Para manter a sua imunidade, as organizações religiosas deverão obedecer aos requisitos da Lei nº 9.532/1997, que, em seu artigo 12, isenta do imposto de renda e da contribuição social aquela entidade que:

> a) Não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados;
> b) Aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais;
> c) Manter a escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão;
> d) Conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial, e
> e) Apresentar, anualmente, declaração de rendimentos, em conformidade com o disposto em ato específico da Secretaria da Receita Federal.

Em relação à remuneração de seus dirigentes, é possível remunerá-los sem perder sua condição de entidade imune, conforme a alínea a do artigo 12, da Lei nº 9.532/1997, com redação dada pela Lei nº 13.204/2015:

> Somente nos casos de associações, fundações ou organizações da sociedade civil, sem fins lucrativos, cujos dirigentes poderão ser remunerados, desde que atuem efetivamente na gestão executiva e desde que cumpridos os requisitos previstos nos artigos 3º e 16º da Lei nº 9.790/1999, respeitados como limites máximos os valores praticados pelo mercado na região correspondente à sua área de atuação, devendo seu valor ser fixado pelo órgão de deliberação superior da entidade, registrado em ata, com comunicação ao Ministério Público, no caso das fundações.

Ainda em relação à Lei nº 9.532/1997, de acordo com o artigo 12 § 1º, não estão abrangidos pela imunidade os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou renda variável. Ou seja, se a organização investir no mercado de capital, os rendimentos auferidos não estão imunes à tributação.

Essa imunidade contempla apenas os impostos, entretanto as contribuições, tais como a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e o Programa de Integração social (PIS) serão devidas sobre outras receitas não enquadradas em sua finalidade essencial. A retenção e recolhimento dos impostos que como contribuintes responsáveis também são obrigatórios.

O artigo 8º, da Lei nº 10.637/2002 define que as entidades imunes permanecem pagando o PIS com base na folha de pagamento e não sobre as receitas. A instrução normativa

da SRF no 247/2002 (com alterações da IN nº 358/2003) define que os templos de qualquer culto deverão permanecer pagando o PIS sobre a folha de pagamento.

De acordo com Pêgas (2011, p. 632): "as entidades imunes e isentas possuem isenção de COFINS apenas para as receitas da atividade própria. As demais receitas, que não forem incluídas nas atividades essenciais, devem ser tributadas".

A Revisão da Interpretação Técnica Geral de 2002, em seu item 9, destacou que as imunidades tributárias não devem ser reconhecidas como receita: "as imunidades tributárias não se enquadram no conceito de subvenções previsto na NBC TG 07, portanto, não devem ser reconhecidas como receita no resultado".

Nesse sentido Lima (2016, p.53):

> Deve-se, também, analisar a questão das imunidades das instituições religiosas com base no custo de oportunidade, pois em dado momento da histórica brasileira o povo, através de seus representantes legais, decidiu pela imunidade dos templos de qualquer culto, ou seja, poderiam ter decidido constar ou não a imunidade para os templos de culto na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

Ainda sobre este tema, a Resolução 1.409 de 2002 (ITG 2002 R1) acrescentou que as notas explicativas deverão conter a relação dos tributos objeto de renúncia fiscal.

Dentro desse contexto pode-se depreender que, em relação àquelas imunidades constantes na Constituição Federal, não há de se reconhecê-las contabilmente, de acordo com o item 9 da ITG 2002. Em contrapartida, aqueles impostos para os quais não existe imunidade tributária, tais como os ganhos de capitais auferidos no mercado, explicitamente devem ser reconhecidos contabilmente. Por conseguinte, as isenções consideradas pela doutrina de caráter provisório deverão ser contabilizadas em contas de compensação.

1.5.4 Obrigações Acessórias

De acordo com o Código Tributário Nacional (CTN), § 1º. artigo 113, a obrigação acessória: "decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos". O inciso §3º continua: "a obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à prestação pecuniária".

Apesar das organizações religiosas terem imunidade constitucional, na alínea b, do inciso VI, artigo 150 parágrafo quarto da Constituição Federal esclarece que: "as vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c", compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços relacionados às finalidades essenciais das entidades neles mencionadas".

Diante do exposto, a imunidade diz respeito somente às finalidades essenciais, e não desonera as obrigações acessórias nas quais as organizações são enquadradas.

O decreto nº 7.979, de 08 de abril de 2013, que altera o Decreto nº 6.022 de 22 de janeiro de 2007, vem corroborar tal obrigatoriedade, visto que institui o Sistema Público de Escrituração Digital – SPED e preceitua:

> Art. 2º O SPED é instrumento que unifica as atividades de recepção, validação, armazenamento e autenticação de livros e documentos que integram a escrituração contábil e fiscal dos empresários e das pessoas jurídicas, inclusive imunes ou isentas, mediante fluxo único, computadorizado, de informações.
> § 2º o disposto no caput não dispensa a empresa e as pessoas jurídicas, inclusive imunes ou isentas, de manter sob sua guarda e responsabilidade os livros e documentos na forma e prazos previstos na legislação aplicável.

Da mesma forma o artigo 3º, inciso III da Instrução Normativa RFB nº 1.420 de 2013 prevê que:

> Ficam obrigadas a adotar a ECD, nos termos do art. 2º do Decreto nº 6.022, de 2007, em relação aos fatos contábeis ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2014: as pessoas jurídicas imunes e isentas que, em relação aos fatos ocorridos no ano calendário, tenham sido obrigadas à apresentação da Escrituração Fiscal Digital das Contribuições [...]

O Quadro 4 mostra as principais obrigações acessórias das organizações religiosas e as multas pelo descumprimento das mesmas.

Quadro 4 – Obrigações Acessórias

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA	**DESCRIÇÃO**	**DESCUMPRIMENTO**
Sistema Empresa de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - SEFIP	Sistema destinado às pessoas físicas, jurídicas e contribuintes equiparados a empresa, sujeitos ao recolhimento do FGTS, e é responsável por consolidar os dados cadastrais e financeiros dos contribuintes e trabalhadores para repassar ao FGTS e à Previdência Social.	Multa de 2% ao mês sobre as contribuições informadas até o limite de 20% ou R$ 500,00 no mínimo ou R$ 200,00 se não houver movimento
Declaração de Contribuição e Tributos Federais (DCTF)	Informação a Receita Federal através de aplicativo próprio todos os valores de tributos federais devidos (pagos ou não).	2% ao mês sobre as contribuições informadas até o limite de 20% ou R$ 500,00 no mínimo. Se não houver movimento, multa de R$ 200,00
Relação Anual de Informações Sociais – RAIS	Informação dos dados cadastrais e financeiros de cada um dos empregados	Multa de R$ 425,64, acrescidos de R$ 106,40 por bimestre de atraso por mês calendário ou fração.
Declaração do Imposto de Renda na Fonte - DIRF	Declaração feita pela fonte pagadora onde se informa à Receita Federal o valor do Imposto de Renda Retido na Fonte, dos rendimentos pagos ou creditados para seus beneficiários.	a) 2% ao mês sobre os valores informados, até o limite de 20% ou R$ 500,00, no mínimo. b) R$ 20,00 para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas
Sistema Público de Escrituração Digital - SPED	Consiste na modernização da sistemática do cumprimento das obrigações acessórias, transmitidas pelos contribuintes às administrações tributárias e aos órgãos fiscalizadores.	Multa de R$ 500,00 por mês ou fração por apresentação fora do prazo e 3%, não inferior a R$ 100,00, do valor das transações comerciais ou operações financeiras por informação inexatas, incompletas ou omitidas.

Fonte: A autora, 2017.

No Quadro 4 são demonstradas as obrigações acessórias as quais as organizações religiosas estão obrigadas a apresentar. Ressalta-se que o descumprimento dessas obrigações está sujeito a multas cabíveis, de acordo com a legislação aplicável.

Face aos dados acima, pode-se concluir que apesar de sua imunidade tributária as organizações religiosas devem prestar informações às diversas esferas governamentais.

1.5.5 Princípios Contábeis

Princípios são normas que servem de base para algo. Em Contabilidade os princípios são normas gerais que delimitam a Ciência Contábil.

De acordo com a Resolução nº 774 de 1994, a qual não está mais em vigor, porém esclarece que, os Princípios Fundamentais de Contabilidade:

> Representam o núcleo central da própria Contabilidade, na sua condição de ciência social, sendo a ela inerentes. Os princípios constituem sempre as vigas-mestras de uma ciência, revestindo-se dos atributos de universalidade e veracidade, conservando validade em qualquer circunstância.

Desta forma, como acima mencionado, essa resolução não está mais em vigor, pois a partir de 2008 o Brasil convergiu às normas internacionais de Contabilidade, conforme previsto pela Lei nº 11.638, aprovada no ano anterior. Com essa convergência, foi criado o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), que tem como objetivo precípuo o estudo e a preparação de pronunciamentos técnicos sobre os procedimentos de contabilidade no Brasil. Este comitê divulgou a Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade para a elaboração e divulgação de relatórios contábeis-financeiros.

Szuster (2013, p. 63), sobre este pronunciamento conceitual, esclarece que seu objetivo básico é: “servir como fonte dos conceitos básicos e fundamentais a serem utilizados na elaboração e na interpretação dos Pronunciamentos Técnicos, na preparação e utilização das demonstrações contábeis das entidades e também para a elaboração de outros relatórios”.

Diante de exposto, todas as organizações brasileiras deverão seguir a normatização do CPC para sua escrituração contábil e para elaboração das demonstrações contábeis.

Até agora se falou em princípios contábeis, e dentro deste temos os regimes contábeis. Regimes Contábeis são as formas que as organizações adotarão para escriturar suas receitas e despesas, os quais podem levar em consideração o momento do pagamento ou recebimento ou o momento de sua ocorrência, independente de sua realização.

A Resolução nº 1.409 de 2012, emitida pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), trata de entidades sem fins lucrativos e recomenda, em seu item 8, que: "as receitas e as despesas devem ser reconhecidas, respeitando-se o regime contábil de competência".

A Resolução nº 1.282, de 2010, explicitava o princípio da competência. Esta resolução foi revogada pela NBC TSP Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público, porém sobre o regime de competência é necessário à leitura do Pronunciamento Conceitual Básico do CPC, que, em seu item 4.50 define:

> As despesas devem ser reconhecidas na demonstração do resultado com base na associação direta entre elas e os correspondentes itens de receita. Esse processo, usualmente chamado de confrontação entre despesas e receitas (regime de competência), envolve o reconhecimento simultâneo ou combinado das receitas e despesas que resultem diretamente ou conjuntamente das mesmas transações ou outros eventos.

Cabe aqui uma observação importante. As organizações religiosas não têm como objetivo a geração de receitas, como acontece nas organizações do setor privado. As receitas destas organizações são doações e mensalidades de sócios, basicamente. A confrontação das receitas e despesas deverá ser cuidadosamente analisada pelo contador responsável.

Pode-se citar um exemplo para esta situação, as doações trabalho especializado. Neste caso a confrontação de despesa e receita ocorrerá quando o serviço for prestado, tendo como contrapartida a gratuidade colocada à disposição da população atendida.

Ainda sobre o regime de competência, o art. 177 da Lei nº 6.404 de 1976 regula que:

> A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.

O art. 187 da mesma lei menciona que a demonstração do resultado do exercício discriminará:

> As receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente de sua realização em moeda;
> Os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentemente a essas receitas e rendimentos.

O princípio da competência tem ainda como referência o Pronunciamento Técnico de Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas, que em seu item nº 2.36 assim detalha:

> A entidade deve elaborar suas demonstrações contábeis, exceto informações de fluxo de caixa, usando o regime contábil de competência. No regime de competência, os itens são reconhecidos como ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas ou despesas quando satisfazem as definições e critérios de reconhecimento para esses itens.

Em contrapartida, o regime de caixa consiste, de acordo com Szuster (2013, p.108), em: “classificar e reconhecer as operações de uma pessoa jurídica pelo efetivo ingresso e desembolso de bens numerários”.

O regime de caixa, apesar de mais prático para as organizações, não é o recomendado pelas normas de contabilidade, conforme se pode perceber no texto acima. Cabe às organizações estruturarem-se de forma a melhor se adequarem a essa norma.

Entretanto, as organizações religiosas experimentam situações nas quais poderá ser adotado o regime de caixa.

Sobre este assunto, Olak e Nascimento (2009, p. 65) relatam que: “há momentos em que um regime misto deve ser adotado, ou seja, parte caixa e parte competência, fazendo valer a essência sobre a forma”. Os autores se referem a algumas doações, subvenções, auxílios e contribuições que na ausência de previsão de recebimento, deverá ser adotado o regime de caixa.

Martins (1990, p. 136) acrescenta que existem situações em que são necessárias duas aplicações: o regime de caixa e o de competência:

> Competência para algumas receitas para as quais existe a possibilidade e necessidade dessa adoção, e de caixa para outras. A entidade pode viver de valores doados por terceiros, registrados mediante regime de caixa, mas mesmo assim deve registrar as receitas financeiras por competência.

De fato, as organizações religiosas recebem doações que não são constantes, sendo difícil prever se realizar-se-ão ou não. Estas doações poderão ser registradas pelo regime de caixa.

Diante do exposto, as organizações religiosas deverão adotar o regime de competência em sua contabilidade para aqueles fatos que são certos de acontecer (despesas, contribuições mensais dos sócios ou membros, entre outros) e o regime caixa para aquelas doações que não têm caráter eventual.

Entretanto as organizações não poderão deixar de considerar os demais princípios contábeis constantes no Pronunciamento Conceitual Básico e no Pronunciamento Técnico de Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas, ambos emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), bem como as normas brasileiras de contabilidade, consubstanciado na NBC TSP Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral, emitido pelo Conselho Federal de Contabilidade em setembro de 2016.

1.5.6 Livros Contábeis

Dentro das normas brasileiras de contabilidade e da legislação correlata existem livros que são de escrituração obrigatória para a contabilidade, os quais relacionamos a seguir.

O capitulo IV do Código Civil Brasileiro (CC) de 2002, ainda vigente, trata da escrituração. Nos artigos 1.180 e 1.184 têm-se a obrigatoriedade do livro diário:

> Além dos demais livros exigidos por lei, é indispensável o Diário, que pode ser substituído por fichas no caso de escrituração mecanizada ou eletrônica.
> No diário serão lançadas, com individuação, clareza e caracterização do documento respectivo, dia a dia, por escrita direta ou reprodução, todas as operações relativas ao exercício da empresa.
> Admite-se a escrituração resumida do diário, com totais que não excedam o período de trinta dias, relativamente a contas cujas operações sejam numerosas ou realizadas fora da sede do estabelecimento, desde que utilizados livros auxiliares regularmente autenticados, para registro individualizado, e conservados os documentos que permitam a sua perfeita verificação.
> Serão lançados no diário o balanço patrimonial e o de resultado econômico, devendo ambos ser assinados por técnico em Ciências Contábeis legalmente habilitado e pelo empresário ou sociedade empresária.

A legislação deixa a interpretação por conta dos profissionais que conhecem o assunto, visto que possui algumas inconsistências. Não existe o "Técnico em Ciências Contábeis". Sendo assim, infere-se que o livro deverá ser assinado pelo contador, entendendo-se aqui o bacharel em Ciências Contábeis com registro no Conselho Regional de Contabilidade (CRC).

Da mesma forma, infere-se que junto ao diário devem-se encadernar as Demonstrações Contábeis devidamente assinadas. O Código Civil (CC) fala do balanço patrimonial e do resultado econômico.

A ITG 2000 R1 trata sobre a escrituração contábil e seu item 2 esclarece que esta interpretação: "deve ser adotada por **todas as entidades**, independente da natureza e do porte, na elaboração da escrituração contábil, observadas as exigências da legislação e de outras normas aplicáveis, se houver" (grifo nosso).

Em relação ao diário a ITG 2000 R1, em seu item 9, estabelece critérios e procedimentos para a escrituração do livro diário e também acrescenta o livro razão. Este item estabelece o critério para a forma não digital:

> Os livros contábeis obrigatórios, entre eles o Livro Diário e o Livro Razão, em forma não digital, devem revestir-se de formalidades extrínsecas, tais como:
> Serem encadernados;
> Terem suas folhas numeradas sequencialmente;
> Conterem termo de abertura e de encerramento assinados pelo titular ou representante legal da entidade e pelo profissional da contabilidade regularmente habilitado no Conselho Regional de Contabilidade.

Com relação à forma digital a referida ITG estabelece em seu item 10 que:

> Os livros contábeis obrigatórios, entre eles o Livro Diário e o Livro Razão, em forma digital, devem revestir-se de formalidades extrínsecas, tais como:
> Serem assinados digitalmente pela entidade e pelo profissional da contabilidade regularmente habilitado;
> Quando exigível por legislação específica, serem autenticados no registro público ou entidade competente.

O item 17 da ITG acrescenta que: "em caso de escrituração contábil em forma digital não há necessidade de impressão e encadernação em forma de livro, porém o arquivo magnético autenticado pelo registro público competente deve ser mantido pela entidade".

Ainda em relação aos livros diário e razão, o Regulamento do Imposto de Renda estabelece em seu artigo 259:

> A pessoa jurídica tributada com base no lucro real deverá manter, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, Livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário, mantidas as demais exigências e condições previstas na legislação.
> §1ºA escrituração deverá ser individualizada, obedecendo à ordem cronológica das operações.
> §2ºA não manutenção do livro de que trata este artigo, nas condições determinadas, implicará o arbitramento do lucro da pessoa jurídica
> §3ºEstão dispensados de registro ou autenticação o Livro Razão ou fichas de que trata este artigo.

Cabe aqui a observação de que o Regulamento do Imposto de Renda menciona as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, entretanto as organizações religiosas são organizações imunes e isentas. A ITG, entretanto, é de caráter geral e mencionou-se aqui o regulamento a fim de complementar às informações.

Ainda em relação à escrituração digital dos livros Diário e Razão, o artigo 2º, da Instrução Normativa 1.420 prevê que:

> A ECD compreenderá a versão digital dos seguintes livros:
> I – Livro Diário e seus auxiliares, se houver;
> II – Livro Razão e seus auxiliares, se houver;
> III – Livro Balancetes Diários, Balanços e fichas de lançamento comprobatórios dos assentamentos neles transcritos.

Além disso, de acordo com os artigos 6º e 7º do Decreto nº 64.567 de 1969, o livro Diário deverá conter o termo de abertura e de encerramento na primeira e última página, respectivamente. Nestes termos constarão a finalidade do livro, o número de ordem, o número de folhas, a firma individual ou nome da sociedade a que pertença, o local da sede ou estabelecimento e o número do registro no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ). Os termos deverão serão datados e assinados pelo representante legal da sociedade e pelo contador legalmente habilitado.

O livro caixa só é obrigatório para àquelas empresas enquadradas no conceito de lucro presumido, de acordo com o artigo 18 da Lei nº 8.541 de 1992:

> A pessoa jurídica que optar pela tributação com base no presumido deverá adotar os seguintes procedimentos:
> I – escriturar os recebimentos e pagamentos ocorridos em cada mês, em Livro-Caixa, exceto se mantiver escrituração contábil nos termos da legislação comercial.

O artigo 61, da Resolução nº 94, de 2011, também fala sobre o livro caixa:

> A ME ou EPP optante pelo Simples Nacional deverá adotar para os registros e controles das operações e prestações por ela realizadas, observado o disposto no art. 61 A
> I – Livro caixa, no qual deverá estar escriturada toda a sua movimentação financeira e bancária.

Perante tais dados, pode-se concluir que a organização religiosa precisará manter o livro diário e o livro razão em sua escrituração comercial, não sendo o livro caixa obrigatório. O livro caixa tem caráter auxiliar e só é obrigatório para as empresas tributadas pelo lucro presumido, microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples nacional.

2 METODOLOGIA

Nesta seção, estão enumerados os procedimentos metodológicos que possibilitaram a presente análise da questão apresentada: As organizações espíritas fazem uso das práticas de governança corporativa? Ao detalhá-lo, é importante apresentar o modelo de análise construído de acordo com a revisão de literatura bem como trabalhos científicos na área julgados importantes para a construção desta pesquisa.

2.1 **Método**

O objetivo dessa pesquisa, avaliar se as organizações espíritas fazem uso das práticas de governança corporativa, apresentou organizações do terceiro setor em seus aspectos conceituais e históricos; suas escolhas de governança corporativa, bem como suas principais práticas e os relatórios julgados necessários. Foi também o foco, a teoria das escolhas contábeis e, finalmente, a contabilidade como instrumento de governança corporativa e, neste item, qual a regulação contábil das organizações religiosas, a diferença entre doações e gratuidades, a renúncia fiscal, obrigações acessórias, os princípios contábeis e os livros contábeis.

Quanto aos objetivos, a pesquisa é descritiva com abordagem quantitativa, por meio da aplicação de questionários, numa investigação junto às organizações espíritas situadas no Brasil.

De acordo com Beuren (2014, p. 81), a pesquisa descritiva:

> Configura-se como um estudo intermediário entre a pesquisa exploratória e a explicativa, ou seja, não é tão preliminar como a primeira nem tão aprofundada como a segunda. Nesse contexto, descrever significa identificar, relatar, comparar, entre outros aspectos.

Na visão de Silva (2010, p. 59) a pesquisa descritiva tem como objetivo principal: “a descrição das características de determinada população ou fenômeno, estabelecendo relações entre as variáveis. Os dados coletados nesse tipo de pesquisa possuem técnicas padronizadas, como o questionamento e a observação sistemática”.

Os dados foram coletados por meio da técnica de aplicação de questionário padrão, com três categorias de perguntas: abertas, fechadas e de múltipla escolha.

De acordo com Severino (2007, p. 125) o questionário é “conjunto de questões, sistematicamente articuladas, que se destinam a levantar informações escritas por parte dos sujeitos pesquisados, com vistas a conhecer a opinião dos mesmos sobre os assuntos em estudo”.

Lakatos (2003, p. 200) define questionário: “instrumento de coleta de dados, constituído por uma série ordenada de perguntas, que devem ser respondidas por escrito e sem a presença do entrevistador”.

2.2 **Definição da Amostra**

A amostra alvo inicial deste estudo é as organizações religiosas espíritas (ditas “kardecistas”) do Brasil.

De acordo com dados da Federação Espírita Brasileira (FEB), atualmente existem no Brasil aproximadamente 14.000 centros espíritas. No censo divulgado pelo IBGE em 2010 (http://censo2010.ibge.gov.br) houve um crescimento no número de espíritas, ditos kardecistas, no Brasil.

> A pesquisa indica também o aumento do total de espíritas, dos que se declaram sem religião, ainda que em ritmo inferior ao da década anterior, e do conjunto pertencentes às outras religiosidades.
> Entre os espíritas, que passaram de 1,3% da população (2,3 milhões) em 2000 para 2,0% em 2010 (3,8 milhões), o aumento mais expressivo foi observado no Sudeste, cuja proporção passou de 2,0% para 3,1% entre 2000 e 2010, um aumento de mais de 1 milhão de pessoas (de 1,4 milhão em 2000 para 2,5 milhões em 2010). O estado com maior proporção de espíritas era o Rio de Janeiro (4,0%), seguido de São Paulo (3.3%), Minas Gerais (2,1%) e Espírito Santo (1,0%).

A amostra é empírica e foi coletada através de questionário aplicado aos dirigentes das organizações religiosas espíritas, com respondentes dos estados do Rio de Janeiro, Brasília e Rio Grande do Sul.

2.3 **Coleta dos Dados**

O instrumento de coleta de dados foi o questionário padrão aplicado na amostra alvo deste estudo. A pesquisa foi realizada com os presidentes, diretores, tesoureiros e outros colaboradores das organizações religiosas.

Os representantes dos centros espíritas concordaram em responder o questionário com a condição de sigilo de seus dados e sem sua respectiva identificação. Assim os dados aparecerão apenas em termos numéricos.

Foi elaborado um questionário com duas categorias de perguntas, sendo a primeira relacionada a fatores individuais do respondente e a segunda relacionada às práticas da organização ao qual o respondente pertence.

O questionário foi composto de perguntas abertas e fechadas. Além disso, em algumas perguntas, foi utilizada a escala Likert, composta de dez categorias.

A pesquisa foi realizada por meio de e-mails enviados para os possíveis respondentes.

O processo de construção do questionário iniciou-se com a revisão de literatura e possibilitou não só a construção do questionário, bem como a interpretação dos dados obtidos.

Na subseção a seguir estão detalhados o questionário aplicado e seus objetivos, bem como o modo como foi feito o tratamento dos dados coletados.

Foram enviados, no total, 552 email e foram respondidos 56, correspondendo a 10,14% do total.

2.3.1 Objetivos do Questionário

O questionário relaciona-se a toda revisão de literatura e tem como objetivo identificar se as organizações (1) conhecem as práticas de governança corporativa e, (2) adotam a regulação contábil como prática de governança corporativa.

O questionário é composto por 25 (vinte e cinco) perguntas no total, sendo 22 (vinte e duas) questões fechadas e 3 (três) abertas. A primeira categoria de perguntas diz respeito ao perfil do respondente e é composta de 5 (cinco) perguntas, sendo 1 (uma) aberta e 4 (quatro) fechadas. Já a segunda categoria de perguntas diz respeito ao perfil da organização e é composta de 20 (vinte) perguntas, sendo 2 (duas) abertas e 18 (dezoito) fechadas.

2.3.1.1 Categoria de Perfil do Respondente

O objetivo da primeira categoria de perguntas foi obter dados a respeito do perfil do respondente.

As perguntas 1 e 2 são relacionadas ao cargo que o respondente ocupa na organização e há quanto tempo. Com esta pergunta buscou-se avaliar se o respondente conhece a organização e se tem poder de influenciar nas decisões e nas escolhas contábeis da organização.

As perguntas 3 e 4 têm como objetivo saber se o dirigente da organização é profissional da área contábil e, se a resposta for sim, há quanto tempo. Buscou-se obter a percepção do dirigente em relação aos tópicos discriminados no referencial teórico, os quais dizem respeito à adoção da regulação contábil aplicável ao terceiro setor, bem como se o dirigente conhece e procura aplicar as práticas de governança corporativa à organização.

A pergunta 5 buscou saber se o respondente quer receber, após a conclusão do trabalho, esta dissertação.

Quadro 5 – Perfil do Respondente

No	Definição	Valor
Q1	Qual cargo ocupa na organização?	Questão aberta
Q2	Há quantos anos ocupa este cargo na organização?	- 1 a 5 anos - 6 a 10 anos - 11 anos ou mais
Q3	Trabalha na área contábil?	- Contador - Não Contador
Q4	Há quantos anos trabalha na área contábil	- 1 a 5 anos - 6 a 10 anos - 11 anos ou mais
Q5	Deseja receber cópia eletrônica deste trabalho	- Sim - Não

Fonte: A autora, 2017.

No Quadro 5 são relacionadas às perguntas referentes a categoria do perfil do respondente. Essas perguntas iniciais têm como objetivo entender – como já foi dito - se o dirigente tem poder de decisão na organização, se conhece a área contábil, e se suas escolhas afetarão a organização.

2.3.1.2 Categoria das Práticas da Organização

O objetivo da segunda categoria de perguntas, que diz respeito às práticas da organização, foi obter dados sobre as boas práticas contábeis bem como se a mesma utiliza os instrumentos de governança corporativa.

Quadro 6 – Práticas da Organização (continua)

No	Definição	Valor
Q1	Entre membros, doadores não membros, voluntários, usuários e outros, a organização atende a quantas pessoas?	- 1 a 50 - 51 a 100 - 101 a 500 - Mais de 500 - Não sei
Q2	A organização possui escrituração contábil?	- Sim - Não - Não sei
Q3	Se a resposta da pergunta anterior foi sim, a pessoa responsável pela contabilidade é membro da organização ou a função é terceirizada?	- Membro -Terceirizado - Não sei
Q4	Se a organização possui escrituração contábil, é adotado o regime caixa (escrituração feita com base nos pagamentos e recebimentos) ou regime de competência (as despesas e receitas são escrituradas no período que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independente de reconhecimento ou pagamento).	- Regime Caixa - Regime de Competência - Não sei
Q5	Se a organização possui escrituração contábil, quais livros contábeis são escriturados? (Marque mais de uma opção, se necessário)	- Razão - Diário - Caixa - Outros - Não sei
Q6	A organização utiliza a legislação vigente e as normas brasileiras de contabilidade para fazer a escrituração e/ou elaborar as Demonstrações Contábeis?	- Lei 6.404/76 e alterações posteriores - Resolução 1.409/12 - Outras (Especificar) - Não Sei
Q7	A organização elabora quais demonstrações contábeis? (Marque mais de uma opção, se necessário)	- Nenhuma - Balanço Patrimonial - Demonstração do Superávit/Déficit do Exercício - Demonstração dos Fluxos de Caixas - Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido - Notas explicativas às Demonstrações Contábeis - Outras (especificar) - Não sei
Q8	A organização elabora algum tipo de relatório social com suas ações realizadas ou previstas?	- Sim - Não - Não sei
Q9	Se a resposta questão anterior foi sim, quais informações esse relatório possui?	Questão aberta

Quadro 6 – Práticas da Organização (conclusão)

No	Definição	Valor
Q10	É feita prestação de contas (informações das receitas e despesas) da organização?	- Sim - Não - Não sei
Q11	Como os membros e demais usuários da organização tomam ciência da prestação de contas?	- Quadro de Avisos - Jornal - Internet - Outros (especificar)
Q12	Qual a periodicidade da prestação de contas (se houver)?	- Mensalmente - Semestralmente - Anualmente - Outras
Q13	Conhece alguma prática de governança corporativa?	- Sim - Não
Q14	Poderia citar algumas delas?	
Q15	Percebe algum interesse dos membros da organização em saber quanto foi gasto em ações sociais ou quanto a organização obteve de receitas e qual o total de despesas?	- 0 (nenhum interesse) - 1 a 5 (algum interesse) - 6 a 9 (muitos interessados) - 10 (todos são interessados)
Q16	Os membros e diversos usuários da organização costumam pedir algum esclarecimento em relação às receitas e às despesas da organização?	- Sim - Não - Não sei
Q17	A organização da qual é membro elabora e divulga algum dos relatórios abaixo que seja do seu conhecimento? (marque mais de uma opção, se necessário) ( ) Organograma ( ) Relatório de Ações Sociais ( ) Relatório do Conselho Fiscal ou Conselho de Administração ( ) Demonstrações Contábeis ( ) Outros Relatórios (Especificar)	- Sim - Não - Não sei
Q18	A organização possui algum trabalhador voluntário com trabalho especializado, tais como médico, psicólogo, contador, fisioterapeuta ou outros?	- Sim - Não - Não sei
Q19	No caso de resposta da questão anterior for sim, esse serviço prestado pelo trabalhador voluntário é contabilizado como doação?	- Sim - Não - Não sei
Q20	Tem conhecimento se a organização cumpre com as seguintes obrigações acessórias:	- SEFIP – Sistema Empresa de Recolhimento do FGTS - RAIS – Relação Anual de Informações Sociais - DIRF – Declaração de Imposto de Renda na Fonte - SPED – Sistema Público de Escrituração Digital - Outras (especificar)

Fonte: A autora, 2017.

No Quadro 6 estão relacionadas às perguntas referentes a categoria das práticas da organização. Essas perguntas têm como objetivo avaliar os aspectos das boas práticas contábeis e se a organização conhece e aplica as práticas de governança corporativa.

A questão 1 busca saber a quantidade de membros da organização da qual o respondente faz parte. As perguntas de 2 a 7 e de 18 a 20 visam obter informações sobre se a

organização utiliza as boas práticas contábeis como instrumento de governança corporativa. As perguntas de 8 a 17 foram formuladas com a intenção de saber se a organização utiliza as práticas de governança corporativa. No total foram feitas vinte perguntas sendo duas abertas e dezoito fechadas.

Com relação à Q1, pretendeu-se obter informações a respeito do universo de membros que tem cada organização.

A Q2 buscou saber se a organização tem contabilidade, com vistas a manter a imunidade constitucional, bem como se utiliza a contabilidade como forma de governança corporativa na transparência de suas informações.

A Q3, caso a organização tenha escrituração contábil, pretende saber se o contador é membro da organização ou não. O objetivo é avaliar se o mesmo se envolve nas diversas etapas de governança corporativa e, mais a frente, saber se o trabalho é voluntário e se o mesmo é contabilizado, como recomenda a boa norma contábil.

A Q4 busca saber se a organização utiliza o regime de caixa ou o regime de competência para contabilizar suas operações.

A Q5 busca investigar quais são os livros são escriturados. Se a organização escritura somente o Livro Caixa ou demais livros obrigatórios, tais como o Livro Diário e o Livro Razão.

A Q6 busca obter informações se o contador e o gestor estão integrados com a regulação do terceiro setor utilizando a Lei 6.404/76 e alterações posteriores, bem como a Resolução 1.409/2012 (ITG 2002). A Q7 corrobora com essa questão discriminando quais as demonstrações contábeis são obrigatórias e se a organização elabora as mesmas.

Nas Q8 e Q9 pretende-se saber se a organização tem algum tipo de relatório divulgando suas ações sociais, comoa quantidade de cestas básicas distribuídas.

Na Q10 até aQ12 enfatiza-se as práticas de governança corporativa (prestação de contas e divulgação). A primeira delas, questão 10, buscou saber se a organização presta contas de suas receitas e despesas. A questão 11 tem como objetivo saber como os membros tomam conhecimento destas prestações de contas e a questão 12 quer entender qual a periodicidade das mesmas.

Da Q13 à Q17 aprofunda-se o conhecimento das práticas de governança corporativa, buscando-se obter informações do dirigente a respeito da elaboração e divulgação de relatórios tais como organograma, relatório de ações sociais, relatório do conselho fiscal ou do conselho de administração, demonstrações contábeis e outros. Busca-se perceber também o interesse dos membros e demais usuários da informação a respeito das prestações de contas

divulgadas pela organização, bem como se o respondente conhece formalmente as práticas de governança corporativa.

As Q18 e Q19 têm como objetivo avaliar se existe trabalho voluntário de caráter profissional e se o mesmo é contabilizado de acordo com o estabelecido na Resolução CFC nº. 1.409 de 2012.

A Q20 trata de obrigações acessórias, item obrigatório para qualquer organização. Com a pergunta pretende-se saber se o dirigente conhece e se a organização fornece aos órgãos competentes estas informações.

2.4 Tratamento dos Dados

Os dados foram tratados no sistema SPSS (Statistical Package for the Social Sciences), o qual se utilizou para quantificar os dados, bem como para fazer o cruzamento de dados entre questões julgadas essenciais à análise dos dados.

3 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Nesta seção são apresentados o tratamento dos dados, as características da amostra e a análise e discussão dos resultados, de acordo com o objetivo da pesquisa, bem como modelos estatísticos quando aplicáveis, utilizado para se aferir os resultados da pesquisa.

A análise e discussão dos resultados compõe-se da análise exploratória do perfil do respondente e do perfil da organização.

A análise exploratória do perfil da organização, para melhor entendimento, foi subdividida em: (1) as práticas contábeis como instrumento de governança corporativa e (2) aplicação das práticas formais de governança corporativa. Julgou-se importante essa separação tendo-se em vista que as boas práticas contábeis são condições essenciais para atendimento às práticas de governança corporativa. Estas práticas (prestação de contas, equidade, responsabilidade corporativa e transparência) reforçam a utilização das melhores práticas contábeis em conformidade com a legislação do país, o cumprimento de regulamentos e normas e o tratamento igualitário aos usuários da informação contábil.

3.1 **Característica da Amostra**

A amostra foi composta por 56 respondentes constituída pelos dirigentes de centros espíritas de algumas regiões do Brasil, tais como Rio de Janeiro (39), Rio Grande do Sul (3), Brasília (8) e 4 não quiseram se identificar. Responderam ao questionário 54 dirigentes de organizações religiosas: um respondeu não querer participar da pesquisa por não ter contabilidade formalizada e um respondeu não concordar com a pesquisa.

Foram enviados 552 emails e respondidos 56, correspondendo a 10,14% da amostra.

Consultado o site da organização cujo dirigente respondeu não concordar com a pesquisa, constatou-se que o mesmo não informa suas prestações de contas de receitas e despesas aos usuários da informação.

A seguir são apresentados os dados, a análise exploratória do perfil do respondente e do perfil da organização, além dos estatísticos necessários para responder a pesquisa. Os resultados apresentados estão de acordo com referencial teórico apresentado na primeira seção.

3.2 **Análise Exploratória do Perfil do Respondente**

No primeiro bloco de perguntas, referente ao perfil do respondente, buscou-se saber dados tais como cargo ocupado na organização, quanto tempo o ocupa e se o respondente é da área contábil ou não.

A Tabela 2 refere-se às perguntas 1 (qual cargo o respondente ocupa na organização) e 2 (há quanto tempo o respondente ocupa o mesmo). Com estas perguntas pretendeu-se avaliar se o respondente conhece a organização e se tem poder de influenciar nas decisões e escolhas contábeis da organização.

Tabela 2 – Cargo na Organização Religiosa

Cargo	**Tempo no Cargo**			**Total**	**%**
	1 a 5 anos	6 a 10 anos	11 anos ou mais		
Auxiliar Administrativo		1		1	1,85%
Conselheiro	1			1	1,85%
Coordenador	2			2	3,70%
Diretor	4	3	2	9	16,67%
Presidente	7	9	9	25	46,30%
Secretário	2	1		3	5,56%
Tesoureiro	7	1		8	14,81%
Vice-presidente	4			4	7,41%
Não respondeu			1	1	1,85%
Total	**27**	**15**	**12**	**54**	**100,00%**

Fonte: A autora, 2017.

É possível observar que a maioria dos respondentes está no cargo por 1 a 5 anos e que existe maior representatividade de respondentes entre os presidentes das organizações religiosas, totalizando 25.

A Tabela 3 relaciona-se com as perguntas 3 (se o respondente trabalha na área contábil) e 4 (se trabalha na área contábil, há quantos anos) do questionário. Teve como objetivo analisar a percepção do dirigente em relação aos tópicos do referencial teórico, aos quais dizem respeito às práticas de governança corporativa das organizações religiosas.

Tabela 3 – Profissional da Área Contábil

	Experiência			**Não Respondeu**	**Total**	**%**
	1 a 5 anos	6 a 10 anos	11 anos ou mais			
Contador	1	1	8	1	12	22,22%
Não é Contador					42	77,78%
Total	1	1	8	1	54	100,00%

Fonte: A autora, 2017.

De acordo com as respostas, apenas 12 dos 54 respondentes são profissionais da área contábil. Esse dado pode dificultar o desenvolvimento da pesquisa, visto que 11 perguntas são sobre as boas práticas contábeis, as quais podem ser utilizadas como instrumento de governança corporativa.

Para elaborar a Tabela 4 foi feito um cruzamento entre a pergunta 1 (qual cargo ocupa na organização) e a pergunta 3 (se o respondente trabalha na área contábil). O objetivo desta Tabela cruzada foi avaliar se o dirigente é profissional da área contábil e se tem condições de utilizar a contabilidade da organização, como instrumento de governança corporativa, bem como utilizar bem as escolhas contábeis da organização.

Tabela 4 – Cargo na Organização x Profissional da Área Contábil

	Profissional Contábil				
Cargo	Sim	Não	Não Responderam	Total	%
Auxiliar Administrativo	1			1	1,85%
Conselheiro		2		2	1,85%
Coordenador		2		2	3,70%
Diretor	3	6		9	16,67%
Presidente	6	19		25	46,30%
Secretário		3		3	5,56%
Tesoureiro	1	7		8	14,81%
Vice-presidente	1	3		4	7,41%
Não respondeu			1	1	1,85%
Total	**12**	**42**	**1**	**54**	**100,00%**

Fonte: A autora, 2017.

Na Tabela 4 pode-se visualizar que, entre os 54 respondentes, 25 são presidentes e 4 são vice-presidentes de organizações religiosas. Deste total de 29 (presidentes e vice-presidentes), apenas 7 são profissionais da área contábil. Este fato poderá afetar a qualidade das escolhas contábeis, não comprometendo, entretanto, a administração da organização religiosa.

Conforme mostrado na seção Referencial Teórico, os gestores das organizações fazem escolhas contábeis, definindo rumos que estas seguirão. Estes poderão fazer escolhas com base no conhecimento que têm das organizações e das políticas adotadas pelas mesmas. Suas escolhas definirão as práticas organizacionais, suas metas e os objetivos da organização.

De acordo com Niyama e Tibúrcio Silva (2011), a Contabilidade é influenciada pelos administradores através de suas decisões: "forma que será feita a divulgação e o que será divulgado pela organização".

Os gestores e os profissionais contábeis poderão definir os padrões contábeis a serem seguidos pela organização, tais como: (1) adoção dos princípios contábeis; (2) informação ao contador responsável sobre se há voluntários com trabalho especializado, devendo este ter o mesmo registrado como doação de serviço; (3) assinatura, em conjunto com o contador, das obrigações acessórias a serem enviadas aos órgãos competentes e (4) assinatura do Livro Diário, com o contador, bem como das demonstrações contábeis que serão anexadas a este.

Da mesma forma, os gestores poderão fazer escolhas contábeis em relação às práticas de governança corporativa definindo: (1) como a organização prestará contas de suas ações sociais e financeiras aos diversos usuários da informação contábil; (2) por qual forma serão divulgadas as prestações de contas de caráter voluntário (relatórios sociais e outros) e as prestações de contas de caráter obrigatório (demonstrações contábeis) e (3) quais relatórios das práticas de governança corporativa serão adotados pela organização.

As escolhas contábeis de uma organização religiosa são decisões que os gestores tomarão em acordo com o profissional da área contábil e demais membros da organização e definirão as práticas de governança corporativa a serem adotadas pela organização.

3.3 Análise Exploratória do Perfil da Organização

A seguir são apresentados os dados coletados referentes ao perfil da organização, aos quais estão separados em dois blocos: (1) As boas práticas contábeis como instrumento de governança corporativa e (2) A aplicação das práticas de governança corporativa.

Os dados foram cruzados e analisados de acordo com o referencial teórico apresentado na primeira seção deste trabalho.

3.3.1 As Boas Práticas Contábeis como Instrumento de Governança Corporativa

Nesta subseção serão apresentados os dados coletados dos respondentes a respeito das organizações religiosas as quais fazem parte e discutidas as onze perguntas do questionário. A primeira questão refere-se à quantidade de membros da organização ao qual o respondente faz parte. As demais questões referem-se às boas práticas contábeis, que são pré-condições para avaliação das práticas de governança corporativa, e estas serão discriminadas nos tópicos a seguir.

a) **Quantidade de Membros da Organização**

A Tabela 5 mostra as respostas dadas a pergunta 1 do segundo bloco de perguntas, ao qual diz respeito ao perfil da organização. Com essa pergunta buscou-se obter informações a respeito da quantidade usuários da informação que tem a organização ao qual o respondente faz parte.

Tabela 5 – Quantidade de Membros da Organização

Faixa	Frequência	%
1 a 50	17	31,5%
51 a 100	9	16,7%
101 a 500	19	35,1%
Mais de 500	8	14,8%
Não Souberam Responder	1	1,9%
Total	54	100,0%

Fonte: A autora, 2017.

Na Tabela 5 constata-se que dentro do grupo pesquisado a maioria corresponde a organizações de 101 a 500 membros, que totaliza 35,15% da amostra.

b) **Sobre a Escrituração Contábil**

A Tabela 6 relaciona-se com a pergunta 2 do questionário (se a organização possui escrituração contábil). A finalidade foi avaliar se a organização religiosa respondente tem contabilidade formalizada ou não, se está de acordo com a legislação, bem como se utiliza a contabilidade como instrumento de governança corporativa.

Tabela 6 – Escrituração Contábil

Escrituração	Frequência	%
Sim	49	90,74%
Não	3	5,56%
Não Souberam Responder	2	3,70%
Total	54	100,00%

Fonte: A autora, 2017.

A Tabela 6 mostra que apenas quatro respondentes (três responderam ao questionário dizendo que não possuem contabilidade e um disse não ter contabilidade e não quis responder ao questionário) disseram não possuir contabilidade. Apesar de corresponder a apenas 5,56% da amostra, cabe observar que a contabilidade é condição para manutenção da imunidade constitucional da organização.

As organizações religiosas, para manterem a sua imunidade constitucional, precisam revestir-se das formalidades legais impostas pela legislação brasileira, pois, de acordo com a letra a do inciso IV do art. 9º do CTN: "é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios cobrar impostos sobre os templos de qualquer culto".

Para que seja garantido esse direito constitucional as organizações religiosas precisarão manter escrituração regular das suas **despesas e receitas**, ou seja, ter contabilidade formalizada (grifo nosso), de acordo com o artigo 14 do CTN.

Conforme mostrado na seção Referencial Teórico, além de manter a escrituração para as normas fiscais, as organizações religiosas ainda precisam seguir as normas brasileiras de contabilidade.

A resolução nº. 1.330 de 2011 (ITG 2000) estabelece: "critérios e procedimentos a serem adotados pela entidade para a escrituração contábil de seus fatos patrimoniais, por meio de qualquer processo, bem como a guarda e a manutenção da documentação e de arquivos contábeis e a responsabilidade do profissional da contabilidade". O item 2 da mesma resolução define que a norma é aplicável a todas as organizações: "esta interpretação deve ser adotada por **todas** as entidades, independente da natureza e do porte, na elaboração da escrituração contábil, observadas as exigências da legislação e de outras normas aplicáveis, se houver." (grifo nosso).

De acordo com as respostas, a maioria das organizações pesquisas tem escrituração contábil e poderão assim utilizar a mesma como instrumento de governança corporativa para informar os dados contábeis aos diversos usuários da informação. Apenas 7% da amostra afirmou não ter contabilidade formalizada.

c) **Sobre o Trabalho Voluntário**

A Tabela 7 refere-se à pergunta número 3 do questionário (se a organização possui escrituração contábil, a pessoa responsável pela contabilidade é membro da organização ou a função é terceirizada).

Tabela 7 – Contador Membro da Organização ou Terceirizado

	Frequência	**%**
Membro	17	31,48%
Terceirizado	32	59,26%
Não Possui Contabilidade	4	7,41%
Não Responderam	1	1,85%
Total	54	100,00%

Fonte: A autora, 2017.

Na amostra coletada, conforme mostrado na Tabela 7, informaram que o contador era membro da organização 17 respondentes. A pesquisa não foi conclusiva ao avaliar se os membros da organização, que são responsáveis pela contabilidade, são voluntários na prestação de serviços ou não. Ou seja, não foi possível concluir se o trabalho do contador é doado para instituição ou se é cobrado pelo serviço.

A Tabela 8 relaciona-se com as questões 18 (se a organização possui algum voluntário com trabalho especializado, tais como médico, psicólogo, contador, fisioterapeuta ou outros) e 19 (se a resposta da pergunta 18 foi sim, se esse serviço prestado pelo trabalhador voluntário é contabilizado como doação). Foi feito um cruzamento entre essas duas tabelas com objetivo de avaliar se existe o trabalho voluntário e se o mesmo é contabilizado como doação de serviço, conforme o estabelecido na Resolução CFC nº. 1.409 de 2012.

Tabela 8 – Trabalhador Voluntário com Trabalho Especializado

	Contabiliza como Doação					
Voluntário com Trabalho Especializado	Sim	Não	Não Sei	Não Responderam	Total	**%**
Sim	14	6	1	0	21	38,89%
Não	0	16	0	16	32	59,26%
Não sei	0	0	1	0	1	1,85%
Total	14	22	2	16	54	100,00%

Fonte: A autora, 2017.

Perguntados se existia trabalhador voluntário com trabalho especializado, informaram que sim 21 respondentes, conforme mostrado na Tabela 8.

Perguntados sobre quantos contabilizam como doação de serviços o trabalho voluntário, 14 disseram que contabilizam e 22 disseram que não contabilizam, 2 disseram não saber e 16 não responderam a pergunta.

Conforme mostrado no referencial teórico, as organizações que possuem voluntários com trabalho especializado, tais como médicos, contadores, psicólogos e outros, deverão contabilizar a doação de serviço com base no valor justo. Considera-se valor justo da prestação de serviços, o valor que o profissional cobraria no mercado, caso não fosse um trabalho voluntário. Em acordo com o item 16 da resolução nº 1.409 de 2012 (ITG 2002) o "benefício concedido como gratuidade por meio da prestação de serviços deve ser reconhecido pelo valor efetivamente praticado".

A revisão da resolução nº 1.409 de 2012 (ITG 2002) trouxe ainda uma importante alteração com relação à contabilização do trabalho voluntário do membro da administração: "o trabalhador voluntário, inclusive de membros integrantes dos órgãos da administração, no exercício de suas funções, deve ser reconhecido pelo valor justo da prestação do serviço como se tivesse ocorrido o desembolso financeiro".

Ainda analisando a Tabela 2, item 3.2 deste trabalho, e de acordo com o referencial teórico, mostramos que, dos 54 respondentes, 25 são presidentes e 4 são vice-presidentes de organizações religiosas. De acordo com a norma vigente, apresentada no referencial teórico, este trabalho deveria ser reconhecido pelo valor justo da prestação do serviço, de acordo com a revisão da ITG 2002 (Resolução nº 1.409 de 2012).

Com a pesquisa constatou-se que nem todas as organizações da amostra estão de acordo com a norma contábil, ou seja, não estão contabilizando o trabalho voluntário especializado como doação de serviços, com base no valor justo da contraprestação de serviços.

Recomenda-se ainda que as organizações reflitam sobre a possibilidade de contabilizar o trabalho voluntário do dirigente como doação de serviços.

d) **Sobre o Regime Contábil**

A Tabela 9 refere-se à questão 4 do questionário (se a organização possui escrituração contábil, é adotado o regime de caixa – escrituração feita com base nos pagamentos e recebimentos – ou regime de competência – as despesas e receitas são escrituradas no período que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independente de recebimento e pagamento) e buscou-se saber se a organização utiliza o regime de caixa ou o regime de competência para registrar suas operações.

Para melhor análise dos resultados, foi feita uma tabela cruzada entre a questão 4 e a questão 2 (se a organização possui escrituração contábil)

Tabela 9 – Regime Contábil Adotado x Escrituração Contábil

	Regime Contábil					
A organização possui Contabilidade?	**Regime de Caixa**	**Regime de Competência**	**Ambos os Regimes**	**Não Souberam Responder**	**Total**	**%**
Sim	34	11	1	3	49	90,74%
Não	0	0	0	3	3	5,56%
Não Sei	1	0		1	2	3,70%
Total	**35**	**11**	**1**	**7**	**54**	**100,00%**

Fonte: A autora, 2017.

Como constatado na Tabela 9, dos 49 respondentes que disseram possuir contabilidade formalizada, entretanto a maioria das organizações da amostra (34), está adotando o regime de caixa, e não o de competência para sua escrituração contábil. Um respondente informou utilizar ambos os regimes.

Conforme apresentado no referencial teórico, o regime contábil de competência é o recomendável pelas normas brasileiras de contabilidade.

No Regime de Caixa os ingressos e desembolsos (entradas e saídas respectivamente) são reconhecidos na contabilidade no momento da entrada ou saída do recurso na organização. Já o Regime de Competência os ingressos e desembolsos são reconhecidos no momento efetivo de sua ocorrência, independente se houve o recebimento ou desembolso. Sobre o princípio de competência o pronunciamento conceitual básico do CPC define:

> As despesas devem ser reconhecidas na demonstração do resultado com base na associação direta entre elas e os correspondentes itens de receita. Esse processo, usualmente chamado de confrontação entre despesas e receitas (regime de competência), envolve o reconhecimento simultâneo ou combinado das receitas e despesas que resultem diretamente ou conjuntamente das mesmas transações ou outros eventos.

Cabe novamente ressaltar que no caso das organizações religiosas a confrontação de despesas e receitas se dará na prestação de serviço em contrapartida com a gratuidade efetuada, conforme exemplificado no referencial teórico.

Da mesma forma o item 8 da resolução 1.409 de 2012, indica claramente que as receitas e despesas deverão ser escrituradas obedecendo ao princípio da competência.

Conforme mostrado no referencial teórico, para aquelas doações as quais não se podem prever e que a organização não tem certeza de que irá acontecer, poderá se adotar o regime de caixa para a escrituração destas receitas

Com relação as contribuições feitas pelos membros das organizações religiosas, no estatuto proposto pela Federação Espírita Brasileira (FEB) o associado deverá contribuir mensalmente com um valor mínimo fixado pela diretoria de cada organização religiosa ou um valor definido pelo associado. Entretanto aqueles que alegarem escassez pecuniária poderão solicitar dispensa da contribuição mensal, até que sejam afastadas as razões que motivaram o pedido de isenção. Sob o prisma contábil e com reflexão no princípio da competência, no momento que se cria um potencial doador cria-se também um "contas a receber" ao qual será amortizado quando houver a integralização do caixa. Entretanto, de acordo com o estatuto sugerido pela FEB o contas a receber poderá ser suspenso, em respeito à situação pessoal de cada membro da organização religiosa.

Acrescenta-se ainda que, o Apêndice A da Resolução 1.409 de 2012, exemplifica as Demonstrações Contábeis para entidades sem fins lucrativos com uma linha destinada a "mensalidade de terceiros" no Ativo Circulante, referência direta ao regime de competência.

Com relação à adoção do regime de competência, a pesquisa constatou que as organizações religiosas da amostra não estão dentro da norma contábil e que seria recomendável ajustes futuros na mensuração dos elementos patrimoniais, financeiros e de desempenho das organizações. O regime de caixa poderá ser adotado para as doações eventuais.

Além disso, o Regime de Competência permite que as obrigações futuras sejam demonstradas, e não adoção deste poderá comprometer a sua transparência destas organizações religiosas.

e) **Sobre a Escrituração de Livros Contábeis**

A Tabela 10 relaciona-se com a pergunta 5 do questionário (quais são os livros escriturados, se a organização possui escrituração contábil).

Tabela 10 – Escrituração dos Livros Contábeis

	Escrituram		**Não Escrituram**		**Não Souberam**		**Total**
Livros	**Frequência**	**%**	**Frequência**	**%**	**Frequência**	**%**	**Frequência**
Razão	21	38,89%	26	48,15%	7	12,96%	54
Diário	26	48,15%	21	38,89%	7	12,96%	54
Caixa	33	61,11%	14	25,93%	7	12,96%	54

Fonte: A autora, 2017.

De acordo com a Tabela 10, apenas 26 respondentes disseram escriturar o Livro Diário e 21 o Livro Razão.

Conforme apresentado na seção Referencial Teórico, os livros contábeis obrigatórios são o Livro Diário e Livro Razão, conforme a Resolução 1.330 de 2011 (ITG 2000) e demais legislações relacionadas na revisão de literatura.

O Livro Diário é obrigatório pela legislação comercial. É necessário que seja autenticado no Registro de Pessoas Jurídicas e nele ser anexado as Demonstrações Contábeis obrigatórias. O livro precisará ser assinado por um contador com registro no Conselho Regional de Contabilidade, bem como o responsável legal da organização religiosa. Além disso, deverá conter termo de abertura e encerramento. A falta de sua escrituração acarreta em desconsideração da escrituração contábil em processo judicial, de acordo com o Decreto Lei n 486 de março de 1969 e Decreto 64.567 de maio de 1969. A responsabilidade de escrituração do diário é do contador bem como do responsável pela organização.

O Livro Razão também é obrigatório, serve para acompanhar as contas de resultado e patrimoniais de determinado período da organização. Não precisa ser autenticado nem assinado.

O Livro Caixa é obrigatório para as empresas tributadas pelo Lucro Presumido, as Micro-Empresas e para as Empresas de Pequeno Porte.

De acordo com a amostra pesquisada, as organizações religiosas não estão, em sua totalidade, escriturando o Livro Diário e o Livro Razão. Neste ponto não estão seguindo as normas contábeis e fiscais, e isto pode afetar a sua transparência, visto que estão incorrendo em erros que podem afetar suas obrigações futuras.

Para elaborar a Tabela 11 utilizou-se a questão 4 do questionário (se a organização possui escrituração contábil, é adotado o regime de caixa ou regime de competência) e a questão 5 do questionário (se a organização possui escrituração contábil, quais livros são escriturados). A elaboração desta Tabela cruzada buscou compreender se existe relação com a adoção do regime caixa e a escrituração do livro caixa.

Tabela 11 – Utilização do Regime Caixa e Escrituração do Livro Caixa

Escrituram o Livro Caixa	**Regime de Caixa**	**Regime de Competência**	**Não Souberam Responder**	**Ambos os Regimes**	**Não Responderam**	**Total**	**%**
Sim	25	6		1	1	33	61,11%
Não	7	5			2	14	25,93%
Não Sei	3	0	4			7	12,96%
Total	35	11	4	1	3	54	100,00%

Fonte: A autora, 2017.

A Tabela 11 evidenciou que dos 35 respondentes que disseram utilizar o regime de caixa, 25 escrituram o Livro Caixa.

De acordo com o item 8 da Resolução 1.409 de 2012 (ITG 2002) as entidades imunes e isentas deverão adotar o Regime de Competência para o registro de suas operações, em sendo assim, não existe obrigatoriedade para a escrituração do Livro Caixa. Podendo o mesmo ser utilizado como auxiliar em sua contabilidade.

f) **Sobre a Legislação Adotada pelas Organizações**

A Tabela 12 refere-se à pergunta 6 do questionário (a organização segue/obedece a legislação vigente e as normas brasileiras de contabilidade para fazer a escrituração e/ou elaborar as Demonstrações Contábeis) e buscou obter informações se o contador e a organização estão integrados com a regulação do terceiro setor utilizando a Lei 6.404/76 e alterações posteriores, bem como a Resolução 1.409/2012 (ITG 2002).

Tabela 12 – Legislação Adotada pela Organização

	Adotam		**Não Adotam**		**Não Souberam Responder**		**Não Responderam**		**Total**
	Freq	**%**	**Freq**	**%**	**Freq**	**%**	**Freq**	**%**	**Freq**
Lei 6.404	18	33,33%	7	12,96%	23	42,59%	6	11,11%	54
Resolução CFC	21	38,89%	4	7,41%	23	42,59%	6	11,11%	54
Outras	0	0,00%	25	46,30%	23	42,59%	6	11,11%	54

Fonte: A autora, 2017.

A pesquisa não foi conclusiva quanto a este ponto. Os gestores das organizações religiosas, ditos aqui os respondentes, em sua maioria, não são profissionais da área contábil e este fato pode gerar dúvidas ao responder a pergunta. A adoção da legislação do terceiro setor deverá ser mais bem avaliada e discutida junto as organizações, e caberá a esta dissertação auxiliar neste ponto.

As organizações religiosas são entidades sem finalidade de lucros, constituída por pessoas jurídicas de direito privado.

De acordo com a Resolução 1.409 de 2012 do Conselho Federal de Contabilidade:

> Aplicam-se à entidade sem finalidade de lucros os Princípios de Contabilidade e esta Interpretação. Aplica-se também a NBG TG 1000 – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas ou as normas completas (IFRS completas) naqueles aspectos não abordados por esta Interpretação.

Diante disto, conforme apresentado no referencial teórico, as organizações religiosas deverão observar as Normas Brasileiras de Contabilidade para registro de suas operações contábeis, bem como as normas do IFRS, quando aplicáveis.

A Resolução CFC 1.409 de 2012 tem como objetivo orientar as entidades sem fins lucrativos, neste contexto inseridas as organizações religiosas, e contém as premissas básicas a serem adotadas por estas organizações.

Em sendo assim, caberá as organizações religiosas se adequarem às normas brasileiras de contabilidade.

g) **Sobre as Obrigações Acessórias**

A Tabela 13 foi elaborada de acordo com as respostas da pergunta 20 do questionário (se respondente tem conhecimento se a organização cumpre com a entrega das obrigações acessórias, tais como SEFIP, RAIS, DIRF, SPED e outras), e buscou avaliar se as organizações religiosas estão entregando as obrigações acessórias aos órgãos competentes.

Tabela 13 - Entrega de Obrigações Acessórias

Obrigação Acessória	**Adotam**		**Não Adotam**		**Não Souberam Responder**		**Não Responderam**		**Total**
	Freq	**%**	**Freq**	**%**	**Freq**	**%**	**Freq**	**%**	**Total**
SEFIP	23	42,59%	22	40,74%	7	12,96%	2	3,70%	54
RAIS	36	66,67%	9	16,67%	7	12,96%	2	3,70%	54
DIRF	31	57,41%	14	25,93%	7	12,96%	2	3,70%	54
SPED	18	33,33%	27	50,00%	7	12,96%	2	3,70%	54
OUTRAS	4	7,41%	41	75,93%	7	12,96%	2	3,70%	54

Fonte: A autora, 2017.

Conforme apresentado no referencial teórico, as entidades imunes e isentas, aqui compreendidas as organizações religiosas, estão sujeitas as obrigações acessórias que a legislação impõe.

De acordo com o Código Tributário Nacional (CTN), § 1º. Artigo 113, a obrigação acessória: "decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos". No inciso §3º continua: "a obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à prestação pecuniária".

Atualmente as obrigações acessórias das organizações religiosas são: SEFIP (referente ao recolhimento do FGTS e para informações a previdência social, quando a organização tem funcionários), DCTF (quando a organização tem débitos tributários fiscais a declarar), RAIS (informações sociais dos empregos e que, mesmo quando a organização não tem funcionários,

é obrigado a enviar a RAIS negativa), DIRF (quando há retenções de imposto de renda) e o SPED que é a grande novidade do momento, compreendido nos livros fiscais e contábeis.

A pesquisa pode concluir que as organizações religiosas conhecem e estão seguindo, em sua maioria, as normas tributáveis aplicáveis ao terceiro setor. Ou seja, estão entregando as obrigações acessórias aos órgãos competentes.

Acrescenta-se que os gestores das organizações religiosas precisam ter seus nomes informados na maioria das obrigações acessórias, por isso, mesmo que não conheçam profundamente o trabalho desenvolvido pelo contador, precisarão ter noções básicas destas obrigações acessórias.

Conforme foi apresentado ao longo deste trabalho, as práticas de governança corporativa também levam em conta a qualidade das informações contábeis geradas bem como a obediência às leis e regulamentos vigentes no país. Em sendo assim, a qualidade das informações fornecidas aos órgãos governamentais também faz parte da transparência nas organizações religiosas.

h) **Sobre as Demonstrações Contábeis**

A Tabela 14 relaciona-se com a pergunta 7 do questionário (se a organização elabora as Demonstrações Contábeis) e buscou saber se as organizações adotam o conjunto de demonstrações contábeis a qual a Resolução 1.409 de 2012 apontam como obrigatórias para as organizações do terceiro setor.

Tabela 14 – Demonstrações Contábeis da Organização

	Adotam		**Não Adotam**		**Não (Souberam /Responderam)**		**Total**
	Freq	**%**	**Freq**	**%**	**Freq**	**%**	**Freq**
Balanço Patrimonial	37	68,52%	12	22,22%	5	9,26%	54
DRE	29	53,70%	20	37,04%	5	9,26%	54
DFC	31	57,41%	18	33,33%	5	9,26%	54
DMPL	12	22,22%	37	68,52%	5	9,26%	54
Notas Explicativas	17	31,48%	32	59,26%	5	9,26%	54

Fonte: A autora, 2017.

Pode-se perceber na Tabela 14, que, de acordo com a amostra, as organizações religiosas não estão elaborando e divulgando o conjunto de demonstrações obrigatórias e que existem dúvidas quanto a isto. Estas dúvidas podem ser em relação à formação do respondente, visto que a maioria não é da área contábil. Cabe assim a esta dissertação

informar que as organizações religiosas deverão adotar o conjunto das demonstrações obrigatórias, de acordo com a norma contábil.

As organizações religiosas, aqui compreendidos os centros espíritas, mesmo não tendo finalidades lucrativas, deverão elaborar (norma contábil obrigatória) e divulgar (prática de governança corporativa recomendável) suas Demonstrações Contábeis.

Conforme apresentado no referencial teórico, de acordo com a Resolução 1.409 de 2012, são demonstrações contábeis que devem ser adotadas pelas entidades sem fins lucrativos: "Balanço Patrimonial, a Demonstração do Resultado do Período, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, a Demonstração dos Fluxos de Caixas e as Notas Explicativas".

Diante do exposto, cabem as organizações religiosas se adequarem quanto à normatização contábil, elaborarem e divulgarem, aos seus usuários da informação, o "conjunto das Demonstrações Contábeis".

3.3.2 Aplicação das Práticas de Governança Corporativa

Nesta subseção serão apresentados os dados coletados dos respondentes a respeito das práticas de governança corporativa adotadas pela organização a qual fazem parte.

Serão discutidas 9 questões, as quais se procurou avaliar se as organizações da amostra adotam as práticas formais de governança corporativa, tais como (1) se as organizações apresentam as prestações de contas e divulgam estas prestações, bem como a periodicidade destas; (2) se conhecem formalmente o termo "governança corporativa"; (3) se elaboram relatórios das práticas de governança corporativa e (4) se os usuários da informação (membros da organização e outros) têm interesse nas prestação de contas das organizações.

a) A Prática de Prestação de Contas

A Tabela 15 tem relação com questão 10 (se é feita a prestação de contas – informações das receitas e das despesas – da organização), e buscou saber se a organização religiosa presta contas aos diversos usuários da informação.

Tabela 15 – Prestação de Contas da Organização

Prestação Contas	Frequência	%
Sim	53	98,15%
Não	1	1,85%
Total	54	100,00%

Fonte: A autora, 2017.

De acordo com a amostra, as organizações prestam contas de suas receitas e despesas aos seus usuários da informação. A existência de prestação de contas é extremamente importante e positiva, entretanto deve-se avaliar a qualidades destas prestações de contas. Este fato será detalhado nas questões a seguir.

A Tabela 16 relaciona-se com a pergunta 12 do questionário (qual a periodicidade das prestações de contas, caso existam).

Tabela 16 – Periodicidade das Prestações de Contas

Periodicidade	**Frequência**	**%**
Mensal	26	48,15%
Semestral	4	7,41%
Anual	23	42,59%
Não há	1	1,85%
Total	54	100,00%

Fonte: A autora, 2017.

De acordo com a Tabela 16, os respondentes afirmaram que as organizações das quais participam, estão prestando contas das suas receitas e despesas aos usuários da informação, na maioria das vezes, mensalmente (26 respondentes) e anualmente (25 respondentes). Entretanto, alguns pontos podem ser melhorados em relação a sua regulação contábil. A utilização do regime de caixa, adotado pela maioria das organizações da amostra, pode afetar também a qualidade das prestações de contas. É necessário utilizar as melhores práticas contábeis, conforme apresentado por Andrade e Rossetti (2012) a prestação de contas ou *accountability* consiste: "prestação responsável de contas, fundamentada nas melhores práticas contábeis e de auditoria".

Conforme apresentado no referencial teórico, prestar contas das receitas e despesas aos usuários da informação é uma "escolha contábil" feita pelos gestores das organizações religiosas.

De acordo com o IBGC (2015): "os agentes da prestação devem prestar contas de sua atuação de modo **claro, conciso, compreensivo e tempestivo**" (grifo nosso).

O Manual de Procedimentos para o Terceiro Setor do CFC (2015, p. 81) descreve a prestação de contas como:

> Conjunto de documentos e informações disponibilizados pelos dirigentes das entidades aos órgãos interessados e autoridades, de forma a possibilitar a apreciação, conhecimento e julgamento das contas da gestão dos administradores das entidades, segundo as competências de cada órgão e autoridade, na periodicidade estabelecida no estatuto social ou na lei.

Para elaborar a Tabela 17 foi elaborada uma tabela cruzada entre a pergunta 2 do questionário (se a organização tem escrituração contábil) e a pergunta número 10 do

questionário (se é feita prestação de contas – informação das receitas e despesas – da organização).

Tabela 17 – Escrituração Contábil x Prestação de Contas

	Prestação de Contas			
Possui escrituração Contábil?	Sim	Não	Total	**%**
Sim	48	1	49	90,74%
Não	3		3	5,56%
Não Sei	2		2	3,70%
Total	53	1	54	100,00%

Fonte: A autora, 2017.

De acordo com a Tabela 17, mesmo as organizações da amostra que não têm escrituração contábil, prestam contas das receitas e despesas da organização, fato este extremamente positivo, cabendo somente observar o regime contábil.

A Tabela 18 relaciona-se com a questão 13 (perguntou-se ao respondente se conhecia alguma prática de governança corporativa). Com essa pergunta buscou compreender se o respondente conhece, formalmente, as práticas de governança corporativa.

Tabela 18 – Conhecimento das Práticas de Governança Corporativa

Conhecedor	**Frequência**	**%**
Sim	12	22,22%
Não	35	64,81%
Não Responderam	7	12,96%
Total	54	100,00%

Fonte: A autora, 2017.

De acordo com as respostas a maioria dos respondentes não conhece formalmente as práticas de governança corporativa, muito embora utilizem na prática, como pode ser visto na Tabela 14, visto que a maioria dos respondentes disse que as organizações as quais fazem parte prestam contas de suas receitas e despesas aos diversos usuários da informação.

Para elaborar a Tabela 19 fez-se uma referência cruzada entre a questão 10 (se feita prestação de contas – informações das receitas e das despesas – da organização) e a questão 13 (perguntou-se ao respondente se conhecia alguma prática de governança corporativa).

Tabela 19 – Prestação de Contas x Práticas de Governança Corporativa

	Conhece Governança	**%**	**Não Conhece Governança**	**%**	**Sem Respostas**	**%**	**Total**
Prestam Contas	12	22,64%	34	64,15%	7	13,21%	53
Não Prestam Contas	0	0,00%	1	1,89%	0	0,00%	1
Total	12	22,64%	35	66,04%	7	13,21%	54

Fonte: A autora, 2017.

A pesquisa pode constar que embora os respondentes não conheçam formalmente as práticas de governança corporativa, 34 respondentes disseram não conhecer e apenas 12

disseram conhecer, prestam contas de suas ações aos diversos usuários da informação, ou seja, utilizam as práticas de governança corporativa (mostrando aos usuários suas despesas e receitas), mesmo desconhecendo o termo.

Vale ressaltar que, dentro da amostra, os três respondentes que afirmaram não ter contabilidade formalizada, ainda assim prestam contas das receitas e despesas aos membros da organização, fato este muito positivo.

Com relação à utilização do Regime de Caixa, utilizado pela maioria da amostra, isto pode estar afetando substancialmente a qualidade das prestações de contas. Seria recomendável que as organizações religiosas utilizassem a regulação contábil para corrigir este ponto.

b) A Prática de Divulgação

A Tabela 20 relaciona-se com a pergunta 11 do questionário (como os membros e demais usuários da organização tomam ciência das prestações de contas, caso existam). Com esta pergunta buscou-se saber como é feita a divulgação das prestações de contas pelas organizações religiosas.

Tabela 20 – Divulgação das Prestações de Contas

Divulgação da Prestação de Contas	**Frequência**	**%**
Somente Quadro de Avisos	19	35,19%
Somente Internet	1	1,85%
Somente Jornal	1	1,85%
Somente Outros	20	37,04%
Quadro de Avisos e Outros	8	14,81%
Quadro de Avisos, Internet e Outros	3	5,56%
Jornal e Internet	1	1,85%
Inconsistência de Informação	1	1,85%
Total	54	**100,00%**

Fonte: A autora, 2017.

Sobre as outras fontes de divulgação das prestações de contas, 09 responderam que dão ciência através Assembleia Geral e 11 através de reuniões com os membros da organização, com a finalidade de apresentar as contas.

O respondente que afirmou não prestar contas de suas despesas e receitas, entretanto informou fazer a mesma em “quadro de avisos”, sendo assim foi considerada na Tabela como resposta inconsistente.

De acordo com o referencial teórico, dentro das práticas de governança corporativa temos a divulgação das prestações de contas e outras ações realizadas ou previstas. De acordo com o IBGC (2015) a divulgação: “consiste no desejo de disponibilizar para as partes interessadas as informações que sejam de seu interesse e não apenas aquelas impostas por disposições de leis ou regulamentos”.

No Brasil o marco regulatório do terceiro setor foi a Lei n nº 13.019, de 2014. Essa lei cria as organizações da sociedade civil: “que se dediquem a atividades ou a projetos de interesse público e de cunho social distintas das destinadas a fins exclusivamente religiosos”, também incluídas neste contexto as organizações religiosas. Embora a lei deixe claro no que tange à transparência que a divulgação das prestações de contas é obrigatória nas parcerias com a administração pública, cabe aqui uma ressalva que, quando se fala de transparência, independe de qual foi à fonte de recursos, os dirigentes deverão informar aos usuários da informação qual foram os valores ou itens recebidos para doação e qual foi o valor empregado de recursos.

Dentro deste contexto, a pesquisa pode inferir que as organizações religiosas estão divulgando suas prestações de contas aos seus usuários da informação, com as ferramentas mais acessíveis aos seus membros, visto que a maioria informou divulgar internamente suas prestações de contas, através de quadro de avisos e reuniões com os seus sócios.

c) A Prática de Equidade

A Tabela 21 relaciona-se com a pergunta 16 do questionário (se os membros da organização costumam pedir algum esclarecimento em relação às receitas ou às despesas da organização).

Tabela 21 – Pedidos de Esclarecimentos das Receitas e das Despesas da Organização

Pedidos	**Frequência**	**%**
Sim	26	48,15%
Não	28	51,85%
Total	54	100,00%

Fonte: A autora, 2017.

De acordo com a Tabela 21, pode-se concluir que, de acordo com a amostra, os membros das organizações religiosas não têm o costume de pedir esclarecimentos a respeito das despesas e receitas da organização.

Conforme mostrado no referencial teórico, a prática da equidade leva em consideração o direito de cada um dos participantes da organização.

As organizações religiosas têm finalidade social e não financeira e, apesar de seu patrimônio ser privado, não pertence aos dirigentes das organizações. Em vistas disto, os usuários da informação, aqui caracterizado pelos seus membros, deverão proteger este patrimônio.

O estatuto da organização deve prever a formação de conselhos de administração e conselhos fiscais e estes, cumprindo suas funções, deverão analisar as contas das organizações, bem como fiscalizar as ações dos gestores, com a finalidade preservar o patrimônio da organização.

Diante disto, os membros deverão conhecer o estatuto da organização a que fazem parte e ser organizarem para acompanhar as contas e criar mecanismos de proteção dos seus ativos tangíveis e intangíveis.

A Tabela 22 relaciona-se com a pergunta 15 do questionário (Na escala de 1 - nenhum interesse - à 10 - todos interessados -, indique, na escala abaixo, o grau de concordância à seguinte afirmação: "Os membros da organização têm interesse em saber o quanto foi gasto em ações sociais ou quanto a organização obteve de receitas e qual o total das despesas"). Para elaborar esta tabela também foi feita uma referência cruzada com a questão 1 (qual a quantidade de membros da organização ao qual o respondente participa), com vistas a analisar se existe relação entre o porte da organização e o grau de interesse dos membros em saber sobre as receitas e despesas.

Tabela 22 – Escala de Interesse dos Membros

		Quantidade de Membros					
Nota	**Escala de Interesse**	**1 a 50**	**51 a 100**	**101 a 500**	**Mais de 500**	**Total**	**%**
0	Nenhum Interesse	4	1	0	0	5	9,26%
1 a 3	Ruim	4	3	1	0	8	14,81%
4 a 6	Razoável	1	3	6	1	11	20,37%
7 a 9	Bom	4	2	5	3	14	25,93%
10	Excelente	4	0	6	4	14	25,93%
Não Responderam	-			2		2	3,70%
Total	-	17	9	20	8	54	100,00%

Fonte: A autora, 2017

De acordo com os dados coletados, 28 respondentes estão na faixa de 7 a 10 (bom a excelente). Destes a maioria, composta por 11 respondentes, são organizações maiores (101 a 500 membros ou mais de 500). A pesquisa pôde inferir que nas organizações de maior porte o interesse dos membros sobre as despesas e receitas da organização é maior do que nas organizações menores.

Os centros espíritas são pessoas jurídicas de direito privado, constituídos como "associações". De acordo com as práticas de governança corporativa aplicáveis ao terceiro setor, é recomendável criar conselhos (de administração e fiscal) na estrutura organizacional das associações, desde que esteja previsto no estatuto, a fim de reduzir os riscos de uma administração ruim.

O objetivo dos conselhos de administração é zelar pelos objetivos da associação, assegurando a boa gestão, já o do conselho fiscal é examinar as contas das associações e denunciar suas irregularidades.

Pode-se inferir que os associados, aqui denominados membros dos centros espíritas, deveriam ter interesse em fiscalizar as prestações de contas bem como pedir esclarecimentos aos gestores sobre as mesmas, a fim de zelar pelo patrimônio da organização.

d) A Prática de Responsabilidade Corporativa

A Tabela 23 foi elaborada de acordo com as respostas a pergunta número 8 do questionário (a organização elabora algum tipo de relatório social contendo as ações realizadas e/ou previstas).

Tabela 23 – Elaboração de Relatórios Sociais

Relatório de Ações Sociais	Frequência	**%**
Sim	35	64,81%
Não	15	27,78%
Não sei	3	5,56%
Não responderam	1	1,85%
Total	54	**100,00%**

Fonte: A autora, 2017.

De acordo com a Tabela 23, a maioria dos respondentes (35) afirmou possuir relatório de ações sociais, o que condiz com as boas práticas de governança corporativa.

Conforme mostrado na Seção Referencial Teórico, Oliveira (2009) separa as prestações de contas em dois grupos, sendo a primeira financeira (diz respeito à distribuição de recursos financeiros) e a segunda não financeira (composta por relatórios das atividades realizadas).

A responsabilidade corporativa prevê o *compliance* (cumprimento) das normas que estão expressas nos regulamentos e normas da organização. O estatuto sugerido da Federação Espírita Brasileira (FEB) prevê a prática da caridade material, cabendo as organizações melhor se adequarem a isto.

Além disso, as organizações religiosas são pautadas no trabalho na seara do bem e amor ao próximo, razão maior para informar aos diversos usuários da informação suas ações de auxilio aos menos favorecidos, estimulando ainda mais a prática do bem.

e) Demais Relatórios das Práticas de Governança Corporativa

A Tabela 24 foi elaborada de acordo com as respostas da pergunta 17 do questionário (a organização elabora e divulga relatórios tais como organograma, relatórios de ações sociais, relatório do conselho fiscal ou de administração, demonstrações contábeis ou outros relatórios).

Tabela 24 – Emissão de Relatórios das Práticas de Governança Corporativa

	Adotam		**Não Adotam**		**Sem Respostas**		**Total**
	Freq	**%**	**Freq**	**%**	**Freq**	**%**	**Freq**
Organograma	28	51,85%	20	37,04%	6	11,11%	54
Relatório de Ações Sociais	34	62,96%	14	25,93%	6	11,11%	54
Relatório do Conselho Fiscal ou de Administração	38	70,37%	10	18,52%	6	11,11%	54
Demonstrações Contábeis	46	85,19%	3	5,56%	5	9,26%	54
Outros Relatórios	17	31,48%	27	50,00%	10	18,52%	54

Fonte: A autora, 2017.

De acordo com a Tabela 24 as organizações religiosas da amostra estão utilizando, em sua maioria e de acordo com a amostra, os relatórios das práticas de governança corporativa.

A transparência das ações de uma organização compõe-se por um conjunto de ações que não são obrigatórias pela legislação vigente. As Demonstrações Contábeis, por exemplo, são de caráter obrigatório, entretanto existem outros relatórios que não o são, porém a organização que zela pela transparência, pode divulgar com vistas a informar os seus usuários suas ações de caráter organizacional e social.

Conforme apresentado no referencial teórico, o Relatório de Ações sociais tem como função dar ciência aos usuários da informação das ações sociais praticadas pelas organizações. Essas informações poderão estar incluídas nas notas explicativas ou em um relatório anexo, da forma que melhor convier à organização. A resolução nº 1.409 de 2012 do CFC, na letra m do item 27, menciona que: "todas as gratuidades praticadas devem ser registradas de forma segregada [...] valores dos benefícios, número de atendidos, número de atendimentos, número de bolsistas com valores e percentuais representativos". A maioria das organizações religiosas tem caráter social, sejam distribuindo bolsas de alimentos aos carentes, fazendo serviços de atendimentos médicos e psicológicos, trabalhos com moradores de ruas e outros. Ora, a organização religiosa vive de doações privadas, e as organizações que prezam pela transparência de suas ações deverão dar ciências aos seus doadores e beneméritos de quanto foi recebido e de quanto foi efetivamente gasto em suas ações.

O Organograma tem a função de informar quem são os responsáveis pela organização: presidente, vice-presidentes, conselho de administração, conselho fiscal, diretoria financeira e outros. É importante que as pessoas que chegam a organização saibam quem é responsável por qual departamento.

O Conselho de Administração tem como função verificar se os princípios da organização estão sendo cumpridos, fiscalizar metas e dar ciência aos usuários da informação sobre o que foi apontado em sua fiscalização, através de relatórios.

Já o Conselho Fiscal tem função de fiscalizar a administração e dar ciência aos membros da organização, através de pareceres emitidos pelo conselho.

Cada organização poderá adotar outros relatórios que tenham como objetivo informar aos seus membros, doadores, usuários e etc, ações promovidas, projetos futuros, campanhas e outras itens que façam parte da organização.

A pesquisa pode inferir que as organizações religiosas pesquisadas estão cientes que os relatórios das práticas de governança corporativa podem contribuir com a transparência na organização a qual atuam, divulgando relatórios destas práticas.

A maioria dos respondentes diz adotar os relatórios destas práticas, cabendo a esta pesquisa ressaltar a importância dos mesmos nas práticas de governança corporativa aplicáveis as organizações religiosas.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa buscou conhecer o perfil das organizações espíritas do Brasil, investigando se há transparência nas organizações religiosas e se as mesmas adotam as práticas de governança corporativa, bem como se adotam as melhores práticas contábeis como instrumento de governança corporativa.

As práticas consagradas de governança corporativa (equidade, responsabilidade corporativa, prestação de contas e divulgação) reforçam a ideia de utilização das melhores práticas contábeis, cumprindo as regulações e legislações do país onde a organização está inserida. Em vista disto, o referencial teórico, além do tema governança corporativa, abordou os temas e literatura pontuados pela proposta da pesquisa e presentes no questionário-padrão utilizado no levantamento de campo, referentes a regulações contábeis aplicáveis às organizações religiosas.

A transparência nas organizações religiosas espíritas vai além do conceito de governança corporativa. Decorre, também, da conduta ética dessas organizações. O Manual de Orientação ao Centro Espírita da Federação Espírita Brasileira (2006, p.17) estabelece: "toda atividade de estudo, divulgação e prática da Doutrina Espírita só será correta e eficiente quando executada dentro dos princípios morais do Evangelho de Jesus". Depreende-se que a organização deve administrar com a moralidade necessária e isso diz respeito a zelar tanto pela imagem da organização quanto aos recursos econômicos colocados à disposição desta. Em sendo assim, as organizações religiosas deverão adequar-se a legislação aplicável ao terceiro setor, bem como dar ciência aos seus usuários da informação (aqui compreendidos os doadores, membros, voluntários, funcionários, frequentadores e assistidos de suas ações sociais) de todas as suas ações, de forma clara e transparente, sejam elas de natureza financeira ou social.

Constatou-se que as organizações religiosas espíritas da amostra, também conhecidas como "kardecistas", são transparentes trabalhando as práticas que hoje se consagraram como melhores práticas de governança corporativa, muito embora, "academicamente" não o declarem de maneira formal. Estas organizações prestam contas de suas receitas e despesas e divulgam suas prestações em períodos regulares em meios adequados para que os usuários da informação tomem conhecimento da gestão. Além disso, as organizações emitem e divulgam outros relatórios das práticas de governança corporativa, tais como organograma, relatórios de ações sociais e relatórios do conselho de administração e/ou fiscal.

Entretanto alguns pontos referentes a regulação contábil, em relação ao terceiro setor, a qual estão inseridas, podem afetar a qualidade da transparência destas organizações, pois em relação às regulações contábeis, existem alguns pontos que podem e precisam ser melhorados, muito embora algumas organizações já os conheçam. A seguir estão relacionados estes pontos, buscando sempre a divulgação destas práticas, com vistas a contribuir para o desenvolvimento do setor.

a) A maioria das organizações religiosas da amostra está dentro das normas legais que estabelecem que para manter a imunidade constitucional é necessário ter escrituração contábil. Entretanto, a maioria está registrando suas operações contábeis com o regime de caixa, quando as normas recomendam a adoção do regime de competência. Existem autores que defendem o regime misto no que tange às doações, às subvenções e aos outros recebíveis que têm caráter eventual, ou seja, aqueles que não se pode prever que irão acontecer. A não observância deste, pode afetar a transparência destas organizações no que tange à não divulgação de seus recebíveis e de suas obrigações futuras.

b) Em relação ao trabalho voluntário, algumas organizações não estão contabilizando como "doação de serviço pelo valor justo da contraprestação" os serviços especializados colocados à disposição da organização pelos seus voluntários. Cabe acrescentar que a revisão da ITG 2002, em seu item 19, acrescentou como trabalho voluntário também o serviço prestado pelos integrantes dos órgãos da administração.

c) Também em relação aos livros contábeis obrigatórios, nem todas estão escriturando os livros Diário e Razão. Com relação ao Livro Diário, ressaltamos que o mesmo deverá ser encadernado com o conjunto de demonstrações contábeis, registrado e assinado pelo contador e pelo representante legal. A falta do mesmo pode gerar sanções para organização, afetando sua transparência.

d) Com relação à legislação adotada pelas organizações religiosas, a pesquisa permite concluir que as mesmas conhecem a legislação que deve ser utilizada, embora nem todas as estejam adotando, de acordo com as respostas obtidas. Com relação a este ponto a pesquisa não foi conclusiva.

e) Da mesma forma, nem todas estão utilizando o "conjunto de demonstrações contábeis" obrigatórias para as organizações do terceiro setor, discriminadas exaustivamente no referencial teórico.

Considerando que existem poucas pesquisas em relação ao terceiro setor, e menos ainda em relação às organizações religiosas espíritas, como sugestão de trabalhos futuros temos: (1) concepção e elaboração de propostas para planos de contas adequados

às organizações religiosas a partir das práticas (assistenciais, de propagação de fé, de mobilização em torno de causas) específicas realizadas pelas mesmas; (2) concepção e elaboração de normas compreensivas de aplicação do regime de competência para estas organizações; (3) concepção e elaboração de guias de práticas de governança corporativa para organizações religiosas, incluindo detalhamento sobre o que poderia ser inserido em seus relatórios sociais; e (4) levantamentos de avaliação se as organizações religiosas estão praticando a depreciação de seus ativos.

REFERÊNCIAS

ABREU, Daniele Cunha de. *Governança Corporativa no Brasil*. 2013. 70 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia) – Auditoria e Controladoria, Universidade Cândido Mendes, Rio de Janeiro, 2013.

ANDRADE, A; ROSSETTI, José Pascoal. *Governança corporativa*: fundamentos, desenvolvimento e tendências. 6.ed. – São Paulo: Atlas, 2012.

ARRIBAS, Célia da Graça. Espiritismo: entre crime e religião. MNEME *Revista de Humanidades*, Rio Grande do Norte, v.12 , n.29, p.318-339 , Semestral. Disponível em: https://periodicos.ufrn.br/mneme/article/view/956/956 Acesso em: 24 mar. 2017.

BALCÃO, Yolanda F. Organograma: representação gráfica da estrutura. *RAE – Revista de Administração de Empresas*, v, 5, n.17, p.107-125. São Paulo, 1965. Disponível em: http://rae.fgv.br/rae/vol5-num17-1965/organograma-representacao-grafica-estrutura. Acesso em: 19 fev. 2017.

BEUREN, Ilse Maria. Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática. 3ª Ed. – São Paulo: Atlas, 2014.

BIZERRA, André Luiz Villagelim. *Governança no setor público:* a aderência dos relatórios de gestão do Poder Executivo municipal aos princípios de boas práticas de governança. 2011. 124 f. Dissertação (mestrado) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2011.

BRASIL. Código Civil. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Brasília-DF, 10 de jan. de 2002.

_____. Código Tributário Nacional. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, 25 de out. de 1966.

_____. Constituição (1988) *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 20 abr. 2017.

BNDES – Banco Nacional de Desenvolvimento Social. Terceiro setor e Desenvolvimento Social: relato social número 3. 2001. Disponível em: http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes_pt/Galerias/Arquivos/conhecimento/relato/tsetor.pdf Acesso em: 19 abr. 2017.

CRUZ, Cássia Vanessa Olak Alves; CORRAR, Luiz João; SLOMSKI, Valmor. *Efeitos da divulgação de informações contábeis econômicas sobre as doações individuais para entidades do terceiro setor*: um estudo experimental com alunos de Ciências Contábeis. In: ENCONTRO ANUAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO – EnAMPAD, 32., 2008, Rio de Janeiro. *Anais*

eletrônicos. Rio de Janeiro: ANPAD, 2008.

CRUZ, Cássia Vanessa Olak Alves. *A relevância da informação contábil para os investidores sociais privados de entidades do terceiro setor no Brasil:* uma investigação empírica. 2010. 156 f. Tese (doutorado) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

DINIZ, J. H. A. S.; MATTOS, P. L. C. L. de. Organizações não governamentais e gestão estratégica: desfiguração de seu caráter institucional-original? In: ENCONTRO ANUAL DA ANPAD, 26., 2002, Florianópolis. *Anais*... Enanpad, 2002.

EBSEN, Kamille S; LAFFIN, Marcos. Terceiro Setor e Contabilidade: compilações de uma pesquisa. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, Florianópolis, jan/jun. 2004. Disponível em: https://periodicos.ufsc.br/index.php/contabilidade/article/view/699 Acesso em: 19 abr. 2017.

FARIA, Juliano Almeida de; REGO, André Lourenço da Silva. Transparência nas Entidades Religiosas: Um Estudo de Caso sobre a Aplicação de Fatores que Contribuem para a Transparência Financeira na Paróquia Senhor do Bonfim. *Revista de Teologia e Ciências da Religião*, Pernambuco, v. 4, n. 1, p.267- 299, dez. 2014. Semestral. Disponível em: <http://www.unicap.br/ojs/index.php/theo/article/view/ 457> Acesso em: 20 abr. 2017.

FERREIRA, Fernanda Flávia Martins. *Espiritismo Kardecista brasileiro e cultura política história e novas histórias.* 2008. 245 f. Dissertação (mestrado) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Políticas, da Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2008.

FONTES FILHO, Joaquim Rubens. *Governança Corporativa*: internacionalização e convergência: os novos rumos das práticas de governança. São Paulo: Saint Paul Editora, 2010.

FIELDS, Thomas D.; LYS, Thomas Z.; VINCENT, Linda. Empirical Research on Accounting Choice. *Jornal of Accounting and Economics*. JAE Rochester Conference Jan, 2001. Disponível em: <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=258519>. Acesso em: 19 abr. 2017.

FRANÇA, Antonio de; ANDRADRE, Álvaro Pereira de. Manual de Procedimentos para o terceiro setor: aspectos de gestão e de contabilidade para entidade de interesse social. Brasília: CFC : FBC : Profis, 2015

FREIRE, Andréa Marques. *Escrituração contábil e uniformidade das contas no processo accountability*: um estudo nas igrejas católicas da arquidiocese de Natal/RN. 2015. 69 f. Dissertação (mestrado) – Universidade Federal do Rio Grande do Norte – Universidade Federal da Paraíba – Universidade de Brasília. Programa Multi-institucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis. Natal, 2015.

HUDSON, Mike. *Administrando Organizações do Terceiro Setor*. Tradução: James F. Sunderland Cook; revisão técnica: Luiz Carlos Merege. São Paulo: Makron Books, 1999.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Teoria da Contabilidade*. 5.ed. São Paulo: Atlas, 1997.

_____. *Teoria da Contabilidade*. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2000.

_____ ; LOPES, Alexsandro Broedel. *Teoria Avançada da Contabilidade*. São Paulo: Atlas, 2004.

LIMA, Eliseu Bandeira de. *Governança nas organizações religiosas:* enfoque na transparência de recursos. 2016. 124 f. Dissertação (mestrado) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2016.

MACHADO NETO, Manoel Marcondes. Os dilemas éticos da comunicação. In: FÓRUM ABRACOM DE GESTÃO DA COMUNICAÇÃO CORPORATIVA, 3., 2014. Centro Britânico Brasileiro, São Paulo. 2014.

_____. A transparência é a alma do negócio. Rio de Janeiro: Conceito Editorial. 2012.

MARTINS, Eliseu. Demonstrações contábeis e plano de contas em entidades de fins não lucrativos (i). *Boletim IOB – Temática Contábil e Balanços*. São Paulo, Bol. 22/83, 1983.

_____. Contabilidade de entidades de fins não lucrativos. Boletim IOB – Temática Contábil e Balanços, São Paulo, Bol. 17/90, 1990.

MATTIELLO, Kerla; RODRIGUES, Wagner Almeida; RIBEIRO, Roberto Rivelino Martins; OLIVEIRA, Neuza Corte de; GONÇALVES, Marguit Neumann. A percepção dos membros de uma igreja da região Sudoeste do Estado de São Paulo sobre a prestação de contas. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE ADMINISTRAÇÃO 2016. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/312147408_A_percepcao_dos_membros_de_uma_igreja_da_regiao_Sudoeste_do_Estado_de_Sao_Paulo_sobre_a_prestacao_de_contas Acesso em: maio 2017

MALACRIDA, Mara Jane Contrera; YAMAMOTO, Marina Mitiyio. Governança corporativa: nível de evidenciação das informações e sua relação com a volatilidade das ações do IBOVESPA. *Revista de Contabilidade e Finanças da USP*, v,17, n especial. p.65-79. São Paulo, 2006. Disponível em: http://www.scielo.br/pdf/rcf/v17nspe/v17nspea06 Acesso em: 2 mar. 2016.

MARCOVITCH, Jacques. *Da exclusão à coesão* social: profissionalização do Terceiro Setor. In: 3º Setor: desenvolvimento social sustentado. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1997.

MILANI FILHO, Marco Antonio Figueiredo. *O voluntariado nas entidades filantrópicas paulistanas*: o valor não registrado contabilmente. *Revista de Contabilidade, Gestão e Governança da UNB*, v, 6, n.1, p.53-72. Brasília, 2003 Disponível em: <https://cgg-amg.unb.br/index.php/contabil/article/view/200>. Acesso em: 20 abr. 2017.

_____. *A função da controladoria em entidades filantrópicas*: uma contribuição para avaliação de desempenho. São Paulo, 2004. Dissertação (Mestrado). Faculdade de Economia. Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. 2004

_____. *Governança no Terceiro Setor*: Estudo sobre uma Organização Religiosa Francesa do Século XIX. In: SEMEAD SEMINÁRIOS EM ADMINISTRAÇÃO, 13., São Paulo, 2010. Disponível em: http://sistema.semead.com.br/13semead/resultado/trabalhosPDF/210.pdf Acesso em: maio 2017.

MURCIA, Fernando Dal-ri; WUERGUES, Artur. Escolhas contábeis no mercado brasileiro: divulgação voluntária de informações versus gerenciamento de resultados. *Revista Universo Contábil*, v, 7, n.2, p.28-44. Campina Grande, 2011. Disponível em: <http://gorila.furb.br/ojs/index.php/universocontabil/article/view/1878>. Acesso em: 20 abr. 2017.

NAKAGAWA, Masayuki. *Estudos de alguns aspectos de controladoria que contribuem para eficácia gerencial*. Tese de Doutorado. São Paulo: FEA/USP, 1987.

NIYAMA, Jorge Katsumi; SILVA, César Augusto Tibúrcio. Teoria da Contabilidade. 2ª Edição. São Paulo: Atlas, 2011.

OLAK, Paulo Arnaldo; NASCIMENTO, Diogo Toledo. *Contabilidade para entidades sem fins lucrativos*. 2ª edição. São Paulo: Atlas, 2009.

OLAK, Paulo Arnaldo; SLOMSKI, Valmor; ALVES, Cássia Vanessa Olak. As publicações acadêmicas da pesquisa contábil no Brasil, no âmbito das Organizações do Terceiro Setor, 2008. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, v. 2, n. 1, art. 2, p. 24-46 Disponível em: <http://www.repec.org.br/index.php/repec/article/view/20>. Acesso em: 17 maio. 2017

OLIVEIRA, Antonio Benedito Silva. *Métodos da pesquisa contábil*. São Paulo: Atlas, 2011.

OLIVEIRA, Aristeu de; ROMÃO, Valdo. *Manual do Terceiro Setor e Instituições Religiosas*. 2ª Edição. São Paulo. Atlas, 2008.

OLIVEIRA, Irani Maria da Silva. *Uma investigação sobre a prestação de contas das entidades do Terceiro Setor*. Recife, 2009. Dissertação (Mestrado). Universidade Federal de Pernambuco. 2009.

PAULO, Edilson. *Manipulação das informações contábeis*: uma análise teórica e empírica sobre os modelos operacionais de detecção de gerencialmente de resultados. 2007. 269 f. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Curso de Pós-graduação em Contabilidade e Controladoria. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-28012008-113439/pt-br.php>. Acesso em 20 abr. 2017.

PÊGAS, Paulo Henrique Barbosa. *Manual de contabilidade tributária*. .ed.ª edição. Rio de Janeiro: Maria Augusta Delgado, 2011.

RAMOS, Fernando Maciel; KLANN, Roberto Carlos. Qualidade da Informação Contábil das Entidades Brasileiras do Terceiro Setor. *Future Studies Research Journal*. v.7, n.1, p. 03 – 32. São Paulo, 2015. Disponível em: https://www.revistafuture.org/FSRJ/article/viewFile/03/291 Acesso em: 19 abr. 2017.

ROCHA, Ivan Barreto de Lima. *As dificuldades de implantação de práticas de governança corporativa em ONGs.* 2013. 125 f. Dissertação (mestrado) – Programa de Pós-Graduação em Administração, da Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2013.

ROSSETTI, José Pascoal. ANDRADE, Adriana. *Governança Corporativa*: fundamentos, desenvolvimento e tendências. 6.ed. São Paulo: Atlas, 2012.

ROSSONI, L. MACHADO DA SILVA, C. Institucionalismo organizacional e práticas de governança corporativa. *RAC*, v.14, n especial. p.173-178. Curitiba, 2010. Disponível em: http://www.scielo.br/pdf/rac/v14nspe/a08v14ns.pdf Acesso em: 20 abr. 2017.

SALAMON, Lester. *Estratégias para fortalecimento do terceiro setor*. IOSCHPE, Evely (Org.) Terceiro setor: desenvolvimento social sustentado. 2.ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 2000.

SEVERINO, Antonio Joaquim. *Metodologia do trabalho científico*. 23.ed. São Paulo: Cortez, 2007.

SILVA, André Luiz Carvalhal da; LEAL, Ricardo Pereira Câmara. *Governança corporativa*: evidências empíricas no Brasil. São Paulo, Atlas, 2007.

SILVA, Denise Mendes da; MARTINS, Vinicius Aversari; LEMES, Sirlei. Escolhas contábeis: reflexões para a pesquisa no Brasil. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, v, 13, n.29, p.129-156. Florianópolis, 2016. Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/3801<. Acesso em: 20 abr. 2017.

SILVA, Antonio Carlos Ribeiro da. *Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade*: orientações de estudos, projetos, artigos, relatórios, monografias, dissertações, teses. São Paulo: Atlas, 2010.

SZAZI, Eduardo. *Terceiro Setor*: temas polêmicos. São Paulo: Petrópolis, 2004.

SZUSTER, Natan; CARDOSO, Ricardo Lopes, SZUSTER, Fortunée Rechtman; SZUSTER, Fernanda Rechtman; SZUSTER, Flávia Rechtman. *Contabilidade geral*: introdução à contabilidade societária. 4ª edição. São Paulo, Atlas, 2013.

VARGAS, Sandra Ibanez. *Governança nas entidades do terceiro setor*: uma análise dos princípios de boa governança definidos pelo IBGC nas ONGs associadas à ABONG sediadas nas regiões sul e sudeste do Brasil. 2008. 131 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Curso de Pós-graduação em Contabilidade e Controladoria. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-14052008-122702/pt-br.php>. Acesso em: 19 abr. 2017.

APÊNDICE – Questionário de Pesquisa Final

Prezado (a) Senhor (a),
Meu nome é Luciana Braga dos Santos e sou mestranda do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Faculdade de Administração e Finanças da UERJ (PPGCC/UERJ).
Você está sendo convidado (a) a responder às perguntas deste questionário de forma totalmente voluntária. Não existem respostas certas ou erradas. Trata-se apenas de uma busca de opinião. Antes de concordar em participar desta pesquisa e responder este questionário, é importante que você compreenda as informações contidas neste documento.
O objetivo do estudo é a "Transparência nas Organizações Religiosas".
Você poderá recusar a participar da pesquisa e poderá abandonar o procedimento em qualquer momento, sem nenhuma penalização ou prejuízo. Durante a entrevista ou atividade, você poderá se recusar a responder a qualquer pergunta que por ventura lhe cause algum constrangimento.
A sua participação, como voluntário, não auferirá nenhum privilégio, seja ele de caráter financeiro ou de qualquer natureza, podendo se retirar do projeto em qualquer momento sem prejuízo algum.
A sua participação não envolverá qualquer risco. Serão garantidos o sigilo e a privacidade, sendo reservado ao participante o direito de omissão de sua identificação ou de dados que possam comprometê-lo.
Na apresentação dos resultados não serão citados os nomes dos participantes. Sua participação nesta pesquisa consistirá apenas no preenchimento deste questionário, respondendo às perguntas formuladas que abordam o tema "Transparência nas Organizações Religiosas".
Ciente e de acordo com o que foi anteriormente exposto, eu aceito participar desta pesquisa:
( ) Concordo
( ) Discordo

QUESTIONÁRIO

1. PERFIL DO RESPONDENTE

1) Qual cargo ocupa na organização?

_____

2) Há quanto tempo ocupa este cargo?

( ) 1 a 5 anos ( ) 6 a 10 anos ( ) 11 anos ou mais

3) Trabalha na área contábil?
( ) Sim ( ) Não

4) Se trabalha na área contábil, há quantos anos?
( ) 1 a 5 anos ( ) 6 a 10 anos ( ) 11 anos ou mais

5) Você gostaria de receber cópia eletrônica da dissertação?

( ) Sim ( ) Não
E-mail para retorno: _____

2. PRÁTICAS DA ORGANIZAÇÃO

1) Entre membros, doadores não membros, voluntários, usuários e outros, a organização atende a quantas pessoas?

( ) 1 a 50 ( ) 51 a 100 ( ) 101 a 500 ( ) Mais de 500 ( ) Não sei

2) A organização possui escrituração contábil?

( ) Sim ( ) Não ( ) Não sei

3) Se a resposta da pergunta anterior foi sim, a pessoa responsável pela contabilidade é membro da organização ou a função é terceirizada?

( ) Membro ( ) Terceirizado ( ) Não sei

4) Se a organização possui escrituração contábil, é adotado o regime de caixa (escrituração feita com base nos pagamentos e recebimentos) ou regime de competência (as despesas e receitas são escrituradas no período que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento).

( ) Regime Caixa ( ) Regime de Competência ( ) Não sei

5) Se a organização possui escrituração contábil, quais livros contábeis são escriturados?
( ) Razão
( ) Diário
( ) Caixa
( ) Outros (especificar) _____
( ) Não sei

6) A organização segue/obedece a legislação vigente e as normas brasileiras de contabilidade para fazer a escrituração e/ou elaborar as Demonstrações Contábeis?

( ) Lei 6.404/76 e alterações posteriores
( ) Resolução do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) nº 1.409/12
( ) Outras (Especificar) _____
( ) Não sei

7) A organização elabora quais Demonstrativos Contábeis? Marque mais de uma alternativa, se necessário

( ) Nenhum
( ) Balanço Patrimonial
( ) Demonstração do Superávit/Déficit do Exercício
( ) Demonstração dos Fluxos de Caixa
( ) Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido
( ) Notas explicativas às Demonstrações Contábeis
( ) Outras (especificar) _____
( ) Não sei

8) A organização elabora algum tipo de relatório social contendo as ações realizadas e/ou previstas?

( ) Sim ( ) Não ( ) Não sei

9) Se a resposta da questão anterior foi sim, quais informações este relatório possui?

_____

10) É feita prestação de contas (informação das receitas e das despesas) da organização?

( ) Sim ( ) Não ( ) Não sei

11) Como os membros e demais usuários da organização tomam ciência da prestação de contas?

( ) Quadro de Avisos
( ) Jornal
( ) Internet
( ) Outros (especificar) _____

12) Qual a periodicidade da prestação de contas (se houver)?

( ) Mensalmente ( ) Semestralmente ( ) Anualmente ( ) Não há

13) Conhece alguma prática de Governança Corporativa?

( ) Sim ( ) Não

14) Se a resposta da questão 13 (treze) for sim, poderia citar algumas delas?

_____

15) Na escala de 1 (nenhum interesse) à 10 (todos interessados), indique, na escala abaixo, o grau de concordância à seguinte afirmação: "Os membros da organização têm interesse em saber o quanto foi gasto em ações sociais ou quanto a organização obteve de receitas e qual o total das despesas".

Nenhum Interesse (1)__(2)__(3)__(4)__(5)__(6)__(7)__(8)__(9)__(10) Todos Interessados

16) Os membros da organização costumam pedir algum esclarecimento em relação às receitas ou às despesas da organização?

( ) Sim ( ) Não ( ) Não sei

17) A organização elabora e divulga algum dos relatórios abaixo que seja do seu conhecimento?

ELABORA	**DIVULGA**
( ) Organograma	( ) Sim ( ) Não ( ) Não sei
( ) Relatório de Ações Sociais	( ) Sim ( ) Não ( ) Não sei
( ) Relatório do Conselho Fiscal ou Conselho de Administração	( ) Sim ( ) Não ( ) Não sei
( ) Demonstrações Contábeis	( ) Sim ( ) Não ( ) Não sei
( ) Outros Relatórios (Especificar)	( ) Sim ( ) Não ( ) Não sei

18) A organização possui algum voluntário com trabalho especializado, tais como médico, psicólogo, contador, fisioterapeuta ou outros?

( ) Sim ( ) Não ( ) Não sei

19) Se a resposta da pergunta anterior foi sim, esse serviço prestado pelo trabalhador voluntário é contabilizado como doação?

( ) Sim ( ) Não ( ) Não sei

20) Tem conhecimento se a organização cumpre com as seguintes obrigações acessórias:

( ) SEFIP – Sistema Empresa de Recolhimento do FGTS
( ) RAIS – Relação Anual de Informações Sociais
( ) DIRF – Declaração de Imposto de Renda na Fonte
( ) SPED – Sistema Público de Escrituração Digital
( ) Não sei
( ) Outras (especificar) _____