

EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL DE GRATUIDADES NAS SANTAS CASAS DE MISERICÓRDIA: ANÁLISE DA CONFORMIDADE COM AS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

ACCOUNTING OF EVIDENCING GRATUITIES IN THE HOLY MERCY HOUSES: EXAMINATION OF THE CONFORMITY WITH BRAZILIAN ACCOUNTING STANDARDS

Bruna Escapilato¹

Karina Yuri Sudo²

Vanessa Bastos Pelizaro³

Cassia Vanessa Olak Alves Cruz⁴

Resumo: No terceiro setor, embora não haja finalidade de lucros, as entidades necessitam de recursos para a consecução de seus objetivos, sendo de suma importância a contabilização das operações realizadas, em especial as gratuidades, uma vez que a evidenciação dos fatos serve como prestação de contas. Desta forma, o objetivo do trabalho é analisar as formas de evidenciação contábil das gratuidades, nas demonstrações contábeis das Santas Casas de Misericórdia cadastradas com o título de Utilidade Pública Federal no Ministério da Justiça, verificando sua conformidade com as Normas Brasileiras de Contabilidade, em especial a ITG 2002. A pesquisa caracterizou-se como documental, sendo analisadas as demonstrações contábeis de 16 entidades, dos anos de 2012 e 2013. Constatou-se que 8 entidades evidenciaram as gratuidades em suas publicações contábeis, não ocorrendo indícios de contabilização conforme previsto na literatura e legislação vigente, apurando-se uma média de conformidade com a ITG 2002 de 42,86%.

Palavras-chave: Terceiro setor; Evidenciação contábil; Gratuidades; ITG 2002.

Abstract: In the third sector, although there is no profitable purpose, entities need resources to achieve their goals, being of paramount importance the accounting the operations carried out, since the disclosure of the facts serves as rendering of accounts. Thus, the objective of this work is to analyze the forms of evidencing the gratuities, accounting in the financial statements of the Holy Mercy Houses registered with the title of Federal Public Service in the Ministry of Justice, checking their conformity with Brazilian Accounting Standards, in particular the ITG 2002. The research characterized as being documental, being analyzed the accounting to 16 entities, of the years 2012 and 2013, it was verified only 8 showed the gratuities on their publications, not occurring indications of accounting in referred to in the literature and current legislation, with a mean of accordance with ITG 2002 of 42.86%.

Key-words: Third sector; Accounting disclosure; Gratuities, ITG 2002.

¹ Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual de Londrina, Pós-Graduada em Perícia e Auditoria Contábil pela Universidade Estadual de Londrina, brunaescapilato2@hotmail.com +55 (43) 99914-3136

² Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual de Londrina, Pós-Graduada em Perícia e Auditoria Contábil pela Universidade Estadual de Londrina, ka.ri.na_yuri@hotmail.com +55 (43) 99959-3927

³ Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual de Londrina, Pós-Graduada em Perícia e Auditoria Contábil pela UniCesumar, vanessa-pelizaro@hotmail.com, +55 (43) 99981-3985

⁴ Professora Doutora do Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Estadual de Londrina. cassiavanessa@uel.br +55 (43) 3371-4265

1 INTRODUÇÃO

Terceiro setor é uma terminologia sociológica aplicada às entidades privadas sem finalidade lucrativa e que desempenham funções de característica social, as quais fundamentalmente são de responsabilidade do Estado.

Sendo assim, o terceiro setor surge como suporte ao setor público, uma vez que, tem caráter participativo e complementar ao serviço prestado pelo governo. No entanto, o governo continua a responder por tais serviços, mas em parceria com organizações privadas para gerenciar os recursos orçamentários.

Segundo Fernandes (1997, p.27), pode-se dizer que:

[...] o Terceiro Setor é composto de organizações sem fins lucrativos, criadas e mantidas pela ênfase na participação voluntária, num âmbito não governamental, dando continuidade às práticas tradicionais da caridade, da filantropia e do mecenato.

Frente a este contexto, a contabilização dos fatos é importante para as entidades sem fins lucrativos, uma vez que elas recebem recursos públicos e privados, o que exige o fornecimento de informações e relatórios contábeis que evidenciem as suas operações realizadas, como forma de prestação de contas.

Segundo Iudícibus (2009, p.7), “[...] o objetivo básico da contabilidade, pode ser resumido no fornecimento de informações econômicas para vários usuários, de forma que propiciem decisões racionais”.

A Contabilidade nas entidades do terceiro setor também é importante para validar juridicamente os atos financeiros da entidade. De acordo com Cruz (2010, p.8), informação relevante é aquela que influencia a decisão do investidor social (doador) por capacitá-lo a prever os resultados das atividades da organização.

Segundo Campos (2003, p.27) “[...] o aumento do volume dos recursos arrecadados pelas entidades do terceiro setor sem fins lucrativos é acompanhado por uma maior necessidade de transparência quanto a sua aplicação”.

O terceiro setor tem sua estrutura patrimonial definida pela Lei das Sociedades por Ações (Lei nº 6404/1976), ela é a base da contabilidade, porém as nomenclaturas de alguns termos variam quando se trata do mesmo.

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) normatiza aspectos contábeis, editando normas técnicas - as Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas (NBC T), sendo que a Interpretação Técnica Geral (ITG) 2002(CFC, 2012) estabelece critérios e procedimentos contábeis específicos para as entidades sem fins lucrativos, com o intuito de oferecer informações padronizadas e relevantes aos usuários da informação.

Ressalta-se que a ITG 2002 foi aprovada por meio da Resolução CFC nº 1.409 (CFC, 2012), a qual aplica-se aos exercícios iniciados desde 1º de janeiro de 2012. No entanto, o CFC publicou em 02 de setembro de 2015, a revisão da ITG 2002 (R1) (CFC, 2015), sendo que esta não alterou os itens referentes a gratuidades, que é objeto de pesquisa do presente estudo.

As entidades do terceiro setor possuem especificações que as diferenciam das demais, sendo a gratuidade, uma operação típica deste setor, que deve ser registrada contabilmente em conformidade com as Normas Brasileiras de Contabilidade.

Segundo Bulgarim et al. (2011, p.47) “Gratuidade é o desembolso financeiro de uma entidade, decorrente da prestação de serviço gratuito a pessoa carente, desde que atenda os objetivos previstos no Art. 2º da Lei n.º 8.742/93 (LOAS)”.

Por conseguinte, entende-se gratuidade como a oferta de bens ou serviços a pessoas da comunidade, as quais necessitam deste auxílio, tais como: serviços de saúde, assistência social, medicamentos, alimentos e itens de necessidade básica.

Com base no contexto e problema apresentados, formula-se a seguinte questão de pesquisa: Como as Santas Casas de Misericórdia estão evidenciando as gratuidades em conformidade com as Normas Brasileiras de Contabilidade?

Este trabalho tem por objetivo geral analisar as formas de evidência contábil das gratuidades, nas demonstrações contábeis das Santas Casas de Misericórdia, verificando a sua conformidade com as Normas Brasileiras de Contabilidade.

Tendo em vista que a contabilidade do terceiro setor é uma área crescente, com vasto campo a ser estudado, e ainda, sabendo que existem controvérsias quanto as diferentes formas de contabilização de gratuidades, os dados obtidos poderão contribuir para incrementar essa área de conhecimento.

Considerando ainda que tanto as legislações aplicadas quanto à internacionalização das normas contábeis são recentes, faltam estudos na área que esclareçam e expliquem as operações típicas realizadas dentro dessas entidades.

Diante destas informações, é necessário maior estudo nesta área em virtude de tratar-se de uma fusão dos princípios públicos e privados e da devida relevância na prestação dos serviços à sociedade, este setor funciona como um mecanismo de redistribuição de riqueza, buscando sempre compensar a deficiência do Estado em suprir as necessidades da população.

2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

2.1 TERCEIRO SETOR

A prestação de serviços promovida por entidades não governamentais, sem finalidade lucrativa, apesar de recente no Brasil vem demonstrando sua importância no cenário econômico e social. Os serviços prestados por estas entidades tornam-se cada vez mais imprescindíveis para a garantia e defesa dos direitos da população.

Segundo estudo desenvolvido pelo IBGE (2005), o terceiro setor já era destaque na economia nacional, movimentando aproximadamente 32 bilhões de reais, representando 1,4% na formação do Produto Interno Bruto Brasileiro (PIB). Recentemente, em 2012, publicou o resultado de outra pesquisa que objetivou o levantamento da quantidade de entidades sem fins lucrativos no país, até o ano de 2010, e de acordo com este, existiam oficialmente no Brasil, em 2010, 290,7 mil Fundações Privadas e Associações sem Fins Lucrativos.

As entidades do Terceiro Setor devem apresentar informações que auxiliem os usuários na tomada de decisão, posto que se trata do instrumento que permite a avaliação do desempenho da entidade quanto à alocação dos recursos.

Com relação aos registros contábeis, as demonstrações que devem ser elaboradas por essas entidades, são as mesmas pedidas para as entidades com finalidade lucrativa, com algumas alterações de nomenclaturas, a conta Capital, por exemplo, deve ser substituída por Patrimônio Social, integrante do grupo Patrimônio Líquido, e a conta Lucros ou Prejuízos Acumulados por Superávit ou Déficit do Exercício.

Para que as entidades sem fins lucrativos possam ter benefícios fiscais, tais como isenções de tributos e incentivos fiscais devem requerer títulos e certificados junto ao Estado. O título de Utilidade Pública Federal (UPF) foi elaborado pela Lei nº 91 de 1935 (BRASIL, 1935), como uma forma do Estado homenagear organizações dedicadas a prestação de serviços à comunidade, sendo este um pré-requisito para concessão e gozo de benefícios fiscais, sobretudo a cota patronal.

A Santa Casa de Misericórdia é uma irmandade com a missão de disponibilizar assistência médica aos enfermos. Dentre outros títulos elas possuem o de UPF. Este título é dado às organizações constituídas no país que sirvam desinteressadamente à coletividade. Desta forma, a saúde é amplamente reconhecida como o maior e o melhor recurso para o desenvolvimento social, econômico e pessoal, assim como uma das mais importantes dimensões da qualidade de vida.

O direito a saúde é garantido pela legislação. Nos termos da Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988), a saúde é direito do cidadão brasileiro, assegurado por políticas sociais e econômicas e pelo acesso universal e igualitário aos serviços de saúde (art. 196).

Ainda, com relação à normatização da escrituração contábil das entidades sem fins lucrativos, inicialmente norteava-se pela Lei nº 6.404 (BRASIL, 1976), chamada Lei das S/As, que normatiza a contabilidade das sociedades anônimas e também outras entidades privadas. Com o decorrer do tempo, houve a preocupação com uma legislação específica, assim o CFC – Conselho Federal de Contabilidade – começa a emitir normas que mais tarde foram revogadas e substituídas pela ITG 2002 (CFC, 2012), tendo em vista a internacionalização das normais contábeis.

A ITG 2002 (CFC, 2012), com vistas a integrar as normas brasileiras de contabilidade, tem por objetivo estabelecer critérios e procedimentos específicos de avaliação, de reconhecimento das transações e variações patrimoniais de estruturação das demonstrações contábeis, além de informações mínimas a serem divulgadas em notas explicativas de entidade sem finalidade de lucros. Ainda orienta a estruturação das demonstrações contábeis, seguindo os CPCs específicos ou o CPC de micro e pequenas empresas.

Ressalta-se que a ITG 2002 (CFC, 2012) aplica-se aos exercícios iniciados desde 1º de janeiro de 2012 e em que pese ter sido publicada pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) em 2015 a sua revisão, esta não altera os itens referentes a gratuidades.

2.2 EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL DAS GRATUIDADES

O presente trabalho tem como foco as gratuidades, que são os desembolsos efetuados por essas entidades do terceiro setor, decorrentes de serviços prestados de forma gratuita à sociedade em geral. De acordo com a definição de Ribeiro, Kian e Lopes (2013, p.10), gratuidades podem ser definidas como:

[...] os serviços prestados pela entidade de forma gratuita, sem nenhum tipo de obrigação de quem irá recebê-la, também tendo um papel muito importante à sociedade, pois estes serviços gratuitos podem ser serviços prestados às pessoas de baixa renda que não teriam condições para adquirir o mesmo, por exemplo.

Devido ao fato de as entidades sem fins lucrativos não distribuírem lucro e da existência das gratuidades, a contabilidade do terceiro setor deve atender às suas características específicas, para que as informações geradas possam ser realistas e utilizadas efetivamente, uma vez que a comprovação da concessão da gratuidade será efetuada por meio de registro contábil.

Segundo Olak e Nascimento (2006, p.105), “[...] gratuidades são custos incorridos que provocam alterações no patrimônio da entidade”. Sendo assim, a evidenciação das gratuidades nas demonstrações contábeis torna-se relevante, em consequência do fato de que a credibilidade da entidade e o compromisso por ela assumido frente à sociedade depende diretamente da clareza nas condutas aplicadas quanto a utilização dos recursos, sejam estes públicos ou privados.

O terceiro setor também pode ser beneficiado com imunidades e isenções como as contribuições destinadas à Previdência Social, e para que isso aconteça é necessário que esta possua o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS), o qual é obtido quando a entidade comprova que aplica recursos em gratuidades de acordo com a porcentagem pré-estabelecida nas normas vigentes, em relação às receitas brutas do período.

Uma das formas mais eficientes na prestação de contas, devido a riqueza de informações que possui, são as demonstrações contábeis. Segundo Cruz (2010, p.8) “[...] informação contábil relevante é aquela que influencia a decisão do doador quanto à alocação de recursos nas instituições do terceiro setor”.

Segundo Ribeiro, Kian e Lopes (2013, p.1) “As organizações de terceiro setor captam recursos junto à esfera física, privada e pública e isso aumenta sua responsabilidade de prestação de contas a seus investidores sociais”. Desta maneira, as informações substanciais tais como Receitas, Despesas, Custos e Gratuidades, devem ser apresentadas e devidamente identificadas nas demonstrações contábeis e notas explicativas aos órgãos fiscalizadores e certificadores, a fim de proporcionar informação útil e relevante na tomada de decisão.

Segundo Beton (2009 apud RIBEIRO; KIAN; LOPES, 2013),

[...] as organizações que possuem uma contabilidade organizada e de acordo com as normas vigentes, terá suporte para a transparência e para a obtenção de novos recursos, além de ter uma administração financeira moderna e funcional. Divulgando a situação econômico-financeira da entidade, conquistará maior credibilidade perante a sociedade.

Sendo a gratuidade evidenciada de forma correta, prioriza-se a transparência, evitando distorções em suas prestações de contas e diversos efeitos colaterais para a organização. É relevante também que as gratuidades sejam evidenciadas nas demonstrações contábeis devido a sua relação com a isenção fiscal, sendo que esta inclui o Imposto de Renda Pessoa Jurídica, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e a Contribuição Patronal à Previdência Social (CFC, 2007).

Segundo Bulgarim et al. (2011, p.41),

[...] a gratuidade ocorre, em determinadas circunstâncias, como contrapartida legal de benefícios que a entidade de Interesse Social

recebe. Exemplo desses benefícios legais são as isenções de tributos mediante renúncia fiscal do Estado.

O Pronunciamento Técnico CPC 07 – Subvenção e Assistência Governamentais (CPC, 2010, Item 3) aborda isenção como sendo “[...] a dispensa legal do pagamento de tributo sob quaisquer formas jurídicas (isenção, imunidade, etc.)” Conforme o art. 4, da Lei nº 12.101 (BRASIL, 2009), que trata da certificação das entidades beneficentes de assistência social, que regula os procedimentos de isenção de contribuições para a seguridade social, para que a entidade de saúde faça jus à certificação é necessário celebrar o contrato ou similares com o SUS, bem como ofertar no mínimo 60% de serviços de saúde ao SUS e ainda, comprovar ao Ministério da Saúde às referidas prestações de serviços.

Desta maneira, no Brasil, nem todas as entidades têm isenção total de tributos, mesmo as que pratiquem ações sociais e filantrópicas. Essa isenção pode ser total ou parcial, dependendo do cumprimento de determinados aspectos específicos da regulamentação.

Em relação à contabilização, Bulgarim et al. (2011, p.44) dizem que as entidades que gozem dos benefícios da isenção e da imunidade tributária devem reconhecer a despesa e o passivo do tributo que é devido e depois de verificar o cumprimento das condições exigidas para o benefício tributário, o passivo deve ser baixado contra conta de resultado.

2.2.1 Mensuração

A mensuração justa dos benefícios concedidos a título de gratuidade é de extrema importância na prestação de contas aos órgãos públicos, para auferir ao benefício da renúncia fiscal.

Essas entidades ainda encontram dificuldades na mensuração e evidenciação das gratuidades, pois falta um consenso sobre como deve ser o tratamento, contabilização e quais as contas que devem ser adotadas, gerando certa incoerência na hora de evidenciá-las. A ITG 2002 (CFC, 2012, itens 13 e 16) informa que:

[...] os benefícios concedidos pela entidade sem finalidade de lucros a título de gratuidade devem ser reconhecidos de forma segregada, destacando-se aqueles que devem ser utilizados em prestações de contas nos órgãos governamentais.

[...] o benefício concedido como gratuidade por meio da prestação de serviços deve ser reconhecido pelo valor efetivamente praticado.

Para isso, torna-se necessário uma análise de custos em que se demonstre a apropriação dos gastos de cada atividade, necessários à produção de bens ou à prestação dos serviços.

A mensuração das gratuidades deve ser feita com base em métodos e critérios que sejam possíveis de comprovar, e em valores compatíveis aos de mercado, quando consumidos pela mesma entidade na prestação de serviços que serão remunerados.

Segundo Bulgarim et al. (2011, p. 48):

[...] para os bens tangíveis, o custo da gratuidade deve corresponder ao valor de entrada, ou seja, o custo de desembolso dos bens ofertados. Para os bens intangíveis, o custo deve corresponder o valor de saída, ou seja, o valor que a entidade receberia pelo serviço.

Assim, fica claro que a gratuidade deve ter seu custo mensurado pelo valor efetivamente praticado, assim como a mensuração do custo dos serviços remunerados de uma entidade. Ela deve apenas estar evidenciada em uma conta separada, para fins de prestação de contas aos órgãos públicos, com o objetivo de receber isenção em impostos.

2.2.2 Contabilização

Existem diferentes abordagens e orientações quanto aos procedimentos contábeis possíveis de adoção no que tangem às gratuidades.

De acordo com a ITG 2002 (CFC, 2012), as contabilizações nestas entidades devem evidenciar as contas de receitas e despesas, com e sem gratuidades, superávit ou déficit, de forma segregada e identificável por tipo de atividade, destacando ainda as gratuidades que devem ser utilizadas em prestações de contas nos órgãos governamentais. Na demonstração de resultados deve-se destacar às informações de gratuidades concedidas, e divulgá-las em notas explicativas também separadas por tipo de atividade. Além disso, a entidade pode controlar em conta de compensação as movimentações referentes a isenções, gratuidades e outras informações que melhoram a evidenciação dos fatos contábeis.

Ainda com relação às demonstrações, estas podem ser complementadas com a divulgação em notas explicativas que contenham no mínimo o critério de apuração de receita e despesa, e o registro segregado de todas as gratuidades, destacando as que serão utilizadas na prestação de contas nos órgãos governamentais, apresentando os valores dos benefícios, número de atendimentos e percentuais representativos.

Bulgarim et al. (2011, p.48) sugerem que os bens tangíveis sejam acumulados em conta de estoque, e os bens intangíveis sejam acumulados em conta de receita de serviço disponibilizado, conforme segue em quadro 1:

Quadro 1 – Contabilização de gratuidades segundo caderno de procedimentos aplicáveis à prestação de contas das entidades do terceiro setor (Fundações)

<p><u>Gratuidade ofertada em bens tangíveis (medicamentos)</u> D - Benefícios Conc. Gratuidade (Resultado) C - Estoque (Ativo Circulante)</p> <p><u>Gratuidade disponibilizada de bens intangíveis (serviço de educação)</u> D - Benefícios Conc. Gratuidade (Resultado) C – Receitas com Gratuidade (Resultado)</p>
--

Fonte: Adaptado de Bulgarim *et al.* (2011, p. 48)

No Brasil são escassos os trabalhos realizados sobre o tema especificamente. Entretanto, destaca-se como pesquisa assemelhada, o estudo realizado por Ferreira (2008), que através da pesquisa de campo, buscou verificar como são contabilizadas as gratuidades recebidas e oferecidas pelas entidades sem fins lucrativos da cidade de Blumenau, no Estado de Santa Catarina.

Apesar de o estudo acima ser especificamente o tema abordado neste trabalho, “contabilização de gratuidades em entidades sem fins lucrativos”, a amostra analisada de

quatro entidades se mostrou insuficiente para traçar um panorama dos procedimentos realmente aplicados por estas, quanto à contabilização de gratuidades.

Ademais, não houve um consenso entre as entidades quanto à forma de contabilização. Conforme Ferreira (2008, p.55) “No que diz respeito à forma de contabilização das gratuidades, verificou-se que cada entidade cria um grupo de contas para este lançamento”.

3 METODOLOGIA

O presente estudo, quanto aos objetivos, caracteriza-se como descritivo, equanto aos procedimentos metodológicos, será conduzido por meio de pesquisa documental, que se justifica com a análise das Demonstrações Contábeis das Santas Casas, visto que segundo Martins e Theóphilo (2009, p.55), a pesquisa documental é:

[...] característica dos estudos que utilizam documentos como fonte de dados, informações e evidências. Os documentos são dos mais variados tipos, escritos ou não, tais como: diários; documentos arquivados em entidades públicas e entidades privadas; gravações; correspondências pessoais e formais; fotografias; filmes; mapas etc.

Este estudo também apresenta uma abordagem quanti-qualitativa. A pesquisa pode ser classificada como qualitativa, uma vez que serão analisadas as formas de contabilização das gratuidades, já a abordagem quantitativa se deve a análise da conformidade das práticas com as normas contábeis, a ser conduzida por um “check-list”, sendo apurados percentuais de concordância entre a metodologia utilizada pelas Santas Casas e a delineada nas Normas Brasileiras de Contabilidade, especificamente a ITG 2002 (CFC, 2012).

As informações quanto as cidades e suas respectivas Santas Casas foram obtidas através de consulta no site do Ministério da Justiça no Cadastro Nacional de Entidades Sociais (CNES), com o título de Utilidade Pública Federal, devido à facilidade na coleta dos dados, relevância e padronização das informações.

Desta forma, foram selecionadas todas as Santas Casas, situadas em todo o país, que constavam no referido cadastro no período de consulta, que foi efetuada entre as datas de 13/10/14 a 24/10/14, resultando em uma população de estudo de 132 organizações.

Através de informações obtidas no CNES, tais como sites, telefones e e-mails, foi possível o contato com todas as 132 instituições selecionadas, no entanto, apenas 16 forneceram suas demonstrações contábeis para colaborar com o presente estudo.

Em um primeiro momento, as demonstrações contábeis foram solicitadas pelo e-mail que constava no CNES. Dos 132 e-mails enviados, obteve-se o retorno de apenas 3 entidades. Devido à baixa aderência, efetuou-se contato por telefone, o qual resultou em um maior retorno, totalizando 16 entidades e suas respectivas demonstrações contábeis, as quais contemplam os anos de 2012 e 2013.

Após a identificação das entidades constituintes da amostra, elaborou-se um “check-list”, que norteou a análise dos resultados, relacionando os principais itens constantes nas Normas Contábeis e principais práticas adotadas pelas entidades, quanto à contabilização e evidência das gratuidades,

Foi utilizada como parâmetro de análise a ITG 2002, aprovada por meio da resolução CFC nº 1.409/2012, a qual se aplica aos exercícios iniciados desde 1º de janeiro de 2012. Em que

pese ter sido publicada a revisão da ITG 2002 (R1), em 02 de setembro de 2015, não houve alteração no conteúdo que diz respeito a gratuidades, assim, a normativa base aplicada no trabalho permanece atualizada.

Desse modo os relatórios contábeis das entidades pesquisadas, especialmente as demonstrações contábeis e notas explicativas, foram examinados à luz da ITG 2002 (CFC, 2012), com foco nos itens 10, 13, 16, 24, 26, 27 (b) e 27 (m) que foram detalhados no check list elaborado para fins dessa investigação, conforme demonstrado na seção 4 a seguir.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 PERFIL DAS ENTIDADES PESQUISADAS

A Santa Casa de Misericórdia, como já citado anteriormente, é uma irmandade destinada a disponibilizar assistência médica aos enfermos, e que pode possuir vários títulos, dentre eles o título de Utilidade Pública Federal, dado às entidades constituídas no Brasil que sirvam desinteressadamente à coletividade.

Como já exposto, a coleta de dados resultou em uma amostra de 16 entidades e suas respectivas demonstrações contábeis.

Tabela 1 – Quantidade de entidades que forneceram as demonstrações contábeis, segregadas por Estado

Estado	Quantidade	Percentual
São Paulo	12	75,00%
Minas Gerais	1	6,25%
Pernambuco	1	6,25%
Rio Grande do Sul	1	6,25%
Espírito Santo	1	6,25%
Total	16	100,00%

Fonte: Os próprios autores

Conforme Tabela 1, a maior parte das demonstrações coletadas são do estado de São Paulo, exatamente 12 entidades, resultando em um percentual de 75% de um total de 16 entidades.

As demais demonstrações são de Santas Casas dos Estados de Minas Gerais, Pernambuco, Rio Grande do Sul e Espírito Santo, obtendo em cada um desses quatro estados o percentual de 6,25%, totalizando os 100% das entidades.

As Santas Casas analisadas, são entidades de grande relevância na prestação de serviços à sociedade, contam com grande quadro de funcionários e detêm um expressivo valor de Ativos, os quais apresentaram valor médio de R\$ 127.468.719,87 nas entidades analisadas. Pode-se ressaltar também que atualmente existem grandes complexos hospitalares, sendo que alguns destes compõem a amostra.

4.2 EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL DAS GRATUIDADES

Para uma melhor análise e visualização dos itens verificados nas demonstrações contábeis e notas explicativas, elaborou-se o Quadro 2. Ressalta-se que as entidades analisadas foram nominadas de A a P para fins de confidencialidade das informações:

Quadro 2 - Itens verificados nas demonstrações contábeis e notas explicativas

Item	Descrição	Entidades Analisadas															
		A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L	M	N	O	P
	Estado	M G	S P	R S	P E	S P	S P	S P	S P	E S	S P						
EVIDENCIAÇÃO																	
1	Há evidenciação de gratuidade?	x		x	x			x	x	x			x	x			
ONDE ESTÁ EVIDENCIADO																	
2	Contas de Receitas																
3	Contas de Despesas																
4	Contas de Compensação				x												
5	Notas Explicativas	x		x	x			x	x	x			x	x			
CARACTERÍSTICAS DAS INFORMAÇÕES EVIDENCIADAS																	
6	Foi segregada por tipo de atividade?	x		x	x												
7	Contêm critérios de mensuração?	x		x				x					x				
8	Contêm o valor da gratuidade?	x		x	x			x					x	x			
9	Contêm o número de atendimentos?	x						x		x				x			
10	Contêm o percentual da gratuidade?	x												x			

Fonte: Os próprios autores

Quanto à evidenciação das gratuidades, após cuidadosa análise, constatou-se que na amostra de 16 entidades, apenas 8 evidenciam informações sobre as gratuidades.

Como pode ser visto na tabela 2, destas que evidenciam as gratuidades, 6 são do estado de São Paulo mantendo um percentual de 75%, 1 de Minas Gerais com percentual de 12,5% e uma do Rio Grande do Sul com percentual de 12,5%.

Tabela 2 – Quantidade de entidades que evidenciaram gratuidades segregadas por Estado

Estado	Quantidade	Percentual
São Paulo	6	75,00%
Minas Gerais	1	12,50%
Pernambuco	0	0,00%
Rio Grande do Sul	1	12,50%
Espírito Santo	0	0,00%
Total	8	100,00%

Fonte: Os próprios autores

Como se observa na Tabela 2 as 8 entidades que continham informações de gratuidades evidenciaram-nas em notas explicativas. Conforme o descrito no art.176 § 4º da Lei nº 6.404 (BRASIL, 1976), as notas explicativas são consideradas um complemento das demonstrações contábeis, com a função de fornecer informações que venham a suprir as dúvidas quanto às operações da entidade.

Entretanto, não houve indícios de contabilização de gratuidades nas Demonstrações do Resultado do Período, em contas de receitas e despesas como evidênciação de informações sobre as gratuidades nas demonstrações contábeis e notas explicativas não permitem afirmar que as mesmas foram contabilizadas em contas de receitas e despesas, no entanto, algumas entidades não abriram em notas explicativas essas contas de forma analítica, o que seria desejável.

Desta forma, estas 8 entidades atenderam parcialmente ao item “24” da ITG 2002 (CFC, 2012), pois este menciona que as informações de gratuidades concedidas e serviços voluntários obtidos, devem ser destacadas na Demonstração do Resultado do Período e divulgadas também em notas explicativas.

No item 26 da ITG 2002 (CFC, 2012), há a previsão de que as gratuidades podem ser contabilizadas em contas de compensação para melhor evidênciação contábil. Sendo assim, após análise, localizou-se apenas 1 entidade que contabilizou a gratuidade em contas de compensação. A referida informação foi coletada em notas explicativas, posto que esta contabilização se refere a contas extrapatrimoniais.

O item 10 da ITG 2002 (CFC, 2012), prevê que as receitas e despesas de gratuidades sejam evidenciadas de forma segregada, identificando-as por tipo de atividade.

Desta forma, após averiguação dos itens acima delineados, constatou-se que dentre as 8 entidades que evidenciavam as gratuidades, 3 as traziam de forma segregada, porém em suas notas explicativas, sendo que, na entidade “A” há a segregação entre serviço funerário e serviço de geriatria. Na entidade “C” há a segregação entre diversos itens da saúde. E na entidade “D” há a segregação entre fisioterapia e serviços de saúde.

O item 16 da ITG 2002 (CFC, 2012), determina que o benefício concedido como gratuidade seja reconhecido pelo valor efetivamente praticado. Ainda no estudo de Bulgarim et al (2011, p. 48), o assunto é mais amplamente discutido, pois subdivide as gratuidades em tangíveis e intangíveis. As gratuidades de bens tangíveis devem ser mensuradas pelo custo de desembolso dos bens ofertados, e para bens intangíveis, a entidade deve mensurar pelo valor que deveria ser recebido pelo serviço, caso fosse remunerado. (BULGARIM et al., 2011, p.48).

Ainda sobre a mensuração, no item 27 – “b” da ITG 2002 (CFC, 2012), prevê que o critério de apuração das receitas e despesas oriundas de gratuidades sejam evidenciadas nas notas explicativas.

Conforme evidenciado na Tabela 3, foi verificado que 4 entidades divulgam o critério de mensuração, sendo que as entidades “A” e “C” utilizaram como critério os custos com gratuidade, a valoração dos procedimentos realizados com base nas tabelas de pagamentos do SUS. A entidade “G” apurou a gratuidade pela diferença do efetivo custo dos procedimentos e os valores pagos pelo SUS somados a subvenção e doação. Já a entidade “L” apurou a gratuidade pela diferença do custo hospitalar excluindo-se os atendimentos do SUS e os atendimentos não remunerados.

Tabela 3 – Características das informações evidenciadas

Descrição	Quantidade	Percentual
Evidenciaram a gratuidades nas notas explicativas	8	100,00%
Informaram o critério de mensuração da gratuidade	4	50,00%
Informaram o valor da gratuidade	6	75,00%
Informaram o número de atendimentos gratuitos	4	50,00%
Informaram o percentual de gratuidade	2	25,00%

Fonte: Os próprios autores

Ainda, de acordo com a Tabela 3, dentre as 8 entidades que evidenciaram as gratuidades em suas demonstrações, 6 informavam o valor da gratuidade, 4 informaram o número de atendimentos e 2 informaram o percentual de gratuidades. Diante disso verifica-se o atendimento parcial do item 27 – “m” da ITG 2002 (CFC, 2012), o qual prevê que sejam evidenciados em notas explicativas os valores, números de atendimentos e percentuais relativos a gratuidades.

4.3 ANÁLISE DA CONFORMIDADE COM AS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

Para a análise da conformidade com a ITG 2002 (CFC, 2012), formulou-se um “check-list”. Em sua elaboração levou-se em consideração o total das 8 entidades que evidenciaram as gratuidades em suas demonstrações, assim elas representam 100% do “check-list”.

Com relação aos primeiros itens verificados por esta pesquisa, a Tabela 4 demonstra a forma de evidenciação nas demonstrações contábeis.

Tabela 4 - Conformidade com a ITG 2002

Item	Base Normativa CFC - ITG 2002	Quantidade	Percentual
As gratuidades foram evidenciadas de forma segregada, identificáveis por tipo de atividade?	Item 10	3	37,50%
O benefício concedido como gratuidade foi reconhecido pelo valor efetivamente praticado?	Item 16	2	25,00%
A gratuidade foi evidenciada na Demonstração do Resultado do Período?	Item 24	0	0,00%
A gratuidade foi evidenciada nas Notas Explicativas?		8	100,00%
As gratuidades foram controladas em contas de compensação?	Item 26	1	12,50%
Nas Notas Explicativas foram evidenciados os critérios de apuração?	Item 27 - "b"	4	50,00%
Nas Notas Explicativas foram evidenciados os valores, números de atendimentos e percentuais relativos a gratuidades?	Item 27 - "m"	6	75,00%
Média da conformidade com a ITG 2002 apurada			42,86%

Fonte: Os próprios autores

A tabela 4 apresenta de uma forma geral como deve ser a evidenciação nas demonstrações e quantas entidades evidenciam as gratuidades em conformidade com cada item da ITG 2002.

Primeiramente, como pode ser visto, 100% das entidades que continham informações de gratuidades evidenciaram-nas em notas explicativas.

Em relação ao item 26 da ITG 2002 que prevê que as gratuidades sejam controladas em contas de compensação, verificou-se que em apenas 1 entidade foi possível identificar esta prática, ou seja, 12,5%, salienta-se que esta informação também foi coletada em notas explicativas.

Quanto à segregação, constatou-se que apenas 3, ou seja, 37,50% das entidades, evidenciam as gratuidades de forma segregada por tipo de atividade, em notas explicativas, atendendo ao item 10 da ITG 2002.

O item 16 orienta que as gratuidades sejam reconhecidas pelo valor efetivamente praticado, desta maneira constatou-se que dentre as 4 entidades que atendiam ao item 27-"b", ou seja, que divulgaram o critério de mensuração, apenas 2 o fizeram em consonância com o disposto por Bulgarim et. al. (2011, p. 48) e a ITG 2002.

Entre as 6 entidades que atenderam ao item 27 – “m” da ITG 2002, apenas 4 informaram o número de atendimentos e 2 informaram os percentuais aplicados em gratuidade.

Desta forma, apurou-se uma média de conformidade com a ITG 2002 em 42,86%, conforme demonstrado na Tabela 4.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho teve por objetivo geral analisar as formas de evidenciação contábil das gratuidades, nas demonstrações contábeis das Santas Casas de Misericórdia, verificando a sua conformidade com as Normas Brasileiras de Contabilidade, sendo a principal, a ITG 2002 (CFC, 2012).

Para alcance deste objetivo, realizou-se a pesquisa documental e análise qualitativa e quantitativa de 16 entidades com título de UPF – Utilidade Pública Federal, dos Estados de São Paulo, Rio Grande do Sul, Pernambuco, Espírito Santo e Minas Gerais.

Entre as 16 entidades, 8 evidenciaram as gratuidades em suas publicações contábeis. No entanto, não há indícios de contabilização, desses serviços gratuitos, em contas de receitas e despesas, como é previsto na literatura e legislação vigente.

Uma possível explicação para este fato pode ser a majoração das receitas que esta contabilização provoca. Uma vez que a quantidade mínima de serviços gratuitos a serem oferecidos a sociedade como pré-requisito para o gozo de benefícios fiscais é medido com base na receita bruta, assim, tal contabilização implicaria em uma maior obrigatoriedade na aplicação dos recursos em gratuidade por parte da entidade.

Com relação à evidenciação das gratuidades, ressalta-se que nenhuma entidade atendia na totalidade as características exigíveis. Entretanto, apurou-se uma média de conformidade com a ITG 2002 de 42,86%, conforme demonstrado na Tabela 4 do item 4.3.

Salienta-se, que a ITG 2002 está em vigor desde 2012, e ainda não houve completa obediência e adequação das entidades a esta norma. Assim, a contabilidade perde a confiabilidade e a sua principal finalidade dentro do âmbito do terceiro setor que é a transparência.

A escolha desta prática adotada às entidades do terceiro setor se fez por ser um tema recente, de difícil acesso pela escassez de pesquisas na área, e ao mesmo tempo, por tratar de um assunto que faz parte do dia-a-dia das entidades sem fins lucrativos.

Recomendam-se para trabalhos futuros, que sejam analisadas também em separado, as outras práticas listadas na ITG 2002, tais como: doações, trabalhos voluntários e convênios, e ainda em outras áreas de entidades sem fins lucrativos, como educação, que tem a forma de gratuidade parcial.

REFERÊNCIAS

BETON, Eliete. **Demonstrações Contábeis e Legislação Vigente Aplicadas no Terceiro Setor: Um Estudo de Caso na Fundação ABRINQ.** 2009. Disponível em: http://www.biblioteca.ajes.edu.br/arquivos/monografia_20110805181859.pdf. Acesso em: 13 ago. 2014.

BRASIL, **Lei nº 12.101**, de 27 de novembro de 2009. Dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/112101.htm . Acesso em: 05 abr. 2015.

BRASIL, **Lei nº 6.404**, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as sociedades por ações. 8ª Ed. Atual. São Paulo: Saraiva, 2012.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil.** Brasília, DF, Senado, 1998.

BULGARIM, M. C. G. et. **Caderno De Procedimentos Aplicáveis À Prestação De Contas Das Entidades Do Terceiro Setor (Fundações).** Brasília: Fundação Brasileira de Contabilidade, 2011.

CAMPOS, Gabriel Moreira. **A realidade contábil-gerencial de uma organização do terceiro setor: o caso da Fundação Otacílio Coser.** São Paulo, 2003. Dissertação (Mestrado), Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS - CPC. **Pronunciamento técnico CPC 07 (R1) - Subvenção e Assistência Governamentais.** 2010. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos>. Acesso em: 20 fev. 2015.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. Resolução CFC n. 2012/001409. **Aprova a ITG 2002 – Entidade sem Finalidade de Lucros.** 2012. Disponível em: http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2012/001409&arquivo=Res_1409.doc. Acesso em 09 out. 2019.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. Resolução CFC n. 2015/ITG2002(R1). **Altera a ITG 2002 que trata de entidades sem finalidade de lucros.** 2015. Disponível em: [http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2015/ITG2002\(R1\)](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2015/ITG2002(R1)). Acesso em 09 out. 2019.

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. Tese (Doutorado em ciências contábeis) – Universidade de São Paulo, São Paulo.

FERNANDES, R. C. **O Que É o Terceiro Setor?** 3º Setor Desenvolvimento Social Sustentado. Rio de Janeiro: Editora Paz e Terra, 1997

FERREIRA, P. C. **A Contabilização Das Gratuidades Nas Entidades Sem Fins Lucrativos**. 2008. Monografia, Graduação - Universidade Regional de Blumenau, Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Blumenau. 2008.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA – IBGE; INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA – IPEA. **As Fundações Privadas e Associações sem Fins Lucrativos no Brasil 2005. Estudos e pesquisas informação econômica**. 2005. Disponível em: <http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/fasfil/2005/fasfil.pdf>. Acesso em: 11 ago. 2014.

IUDÍCIBUS, Sergio de. **Teoria da Contabilidade**. 9. Ed. São Paulo: Atlas. São Paulo: Atlas, 2009.

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da Investigação Científica para Ciências Sociais Aplicadas**. São Paulo: Atlas, 2009.

OLAK, Paulo Arnaldo; NASCIMENTO, Diogo Toledo. **Contabilidade para entidades sem fins lucrativos (terceiro setor)**. São Paulo: Atlas, 2006.

RIBEIRO, C. A.; KIAN, C.; LOPES, J.F.P. **Práticas Contábeis Adotadas Por Entidades do Terceiro Setor: Análise Empírica Junto a Escritórios de Contabilidade de Londrina**. (2013). Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) – Universidade Estadual de Londrina, Londrina.