

RECONHECIMENTO E EVIDENCIAÇÃO DE RECEITAS:
O CONTEXTO OPERACIONAL DE ORGANIZAÇÕES SOCIAIS VINCULADAS AO
GOVERNO FEDERAL

ACCOUNTING AND DISCLOSURE OF REVENUE:
THE OPERATIONAL CONTEXT OF SOCIAL ORGANIZATIONS LINKED TO THE
FEDERAL GOVERNMENT

Ana Beatriz Gonçalves de Carvalho¹
Abimael de Jesus Barros Costa²
Bruno Vinícius Ramos Fernandes³

Resumo: Esse estudo teve como objetivo buscar o entendimento sobre as receitas auferidas pelas Organizações Sociais vinculadas à União e avaliar como estão sendo reconhecidas e evidenciadas em seus demonstrativos contábeis. O procedimento técnico desenvolvido foi a análise de conteúdo para a construção de banco de dados não estruturado, classificando-se em uma pesquisa documental. Quanto aos objetivos, a pesquisa se enquadra como quali-quantitativa e descritiva. Foram analisados os relatórios de gestão com os demonstrativos contábeis e suas notas explicativas dos últimos 5 (cinco) anos dessas entidades. Os resultados obtidos com a análise foram que apenas 3 (três) das 8 (oito) Organizações Sociais analisadas estão reconhecendo e evidenciando em seus demonstrativos as receitas operacionais em conformidade com as normas e princípios contábeis. Recomenda-se com o estudo a revisão dos critérios para elaboração de seus demonstrativos contábeis, assim como a atualização dos profissionais que atuam nessas entidades. O estudo se baseia em um campo pouco explorado sobre Entidades do Terceiro Setor, o que torna a pesquisa de suma relevância no meio acadêmico.

Palavras-chave: Organizações Sociais; Receitas Operacionais; Reconhecimento Contábil; Evidenciação Contábil.

Abstract: *This study aimed at understanding the revenue of Social Organizations related to the Federal Union and to assess its recognition and disclosure in the Organizations financial statements. The technical procedure adopted was data analysis to build an unstructured database. As such, the research is classified as a documentary work. As for its objectives, it is qualitative-quantitative and descriptive. Results show that only 3 (three) of the 8 (eight) Social Organizations considered are providing disclosure and recognition to the operating revenue in their financial statements in accordance with rules and*

¹ Bacharel pelo Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Universidade de Brasília (UnB), Distrito Federal, Brasil. e-mail: ana.bia200@hotmail.com Endereço: UnB - Brasília, DF, 70910-900, Brasil– Brasil.

² Pós-doutor em Contabilidade Pública pela Universidade de Valência/Espanha, professor do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais e do Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis (PPGCont) da Universidade de Brasília (UnB), Distrito Federal, Brasil. e-mail: acosta@unb.br Endereço: UnB - Brasília, DF, 70910-900, Brasil– Brasil.

³ Doutor em Contabilidade pelo Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis (PPGMI/UnB/UFRN/UFPB), professor do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais e do Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis (PPGCont) da Universidade de Brasília (UnB), Distrito Federal, Brasil. e-mail: bv.ramos@gmail.com Endereço: UnB - Brasília, DF, 70910-900, Brasil– Brasil.

Editado por Luiz Carlos Marques dos Anjos. Recebido em 13/02/2019. Avaliado e recomendado para publicação em 19/04/2019.

accounting standards. Based on the study, it is recommended that the financial statements elaboration criteria be revised and that training is provided to professionals of these entities. The study is based on a field that is not much explored in regard to Entities of the Third Sector. This aspect gives it great relevance in the academia.

Keywords: Social Organizations; Operating Incomes; Accounting Recognition; Accounting Disclosure.

1 INTRODUÇÃO

A crise do Estado, ampliada pela crise econômica mundial na década de 80 resultou no abalo dos conceitos de administração pública, em especial, quanto à eficiência e eficácia governamental. Surge então a necessidade de diversas reestruturações no âmbito da Administração Pública (FERRAREZI, 2007).

Em 1998 foi implantada no Brasil a Reforma do Estado regida pela emenda nº 19 da Constituição Federal. Conduzida pelo ministro Luiz Carlos Bresser Pereira no governo FHC, sob a direção do Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado (MARE), a reforma trouxe diversas mudanças e novos conceitos para a Administração pública.

O que se pretendeu alcançar com as reformas administrativas era uma administração pública eficiente e que ofereça serviços públicos essenciais com maior qualidade. A partir disso, surge a parceria entre o público e o privado com a publicização de serviços não-exclusivos do Estado. Entra então nesse cenário as Organizações Sociais (OS) com um papel fundamental na dinâmica da Reforma do Estado principalmente no setor dos serviços não-exclusivos. Dessa forma, as OSs passaram a serem vistas como parceiras para a execução de ações cuja realização pertencia tão somente à burocracia pública (BUENO, 1990).

Esse tipo de parceria entre sociedade e Estado, além de tornar a ação pública mais rápida e eficiente em seu alcance, favorece o controle social, mediante a participação nos próprios conselhos de administração das entidades envolvidas. As organizações nesse setor usufruem de autonomia administrativa muito maior do que aquela dentro do aparelho do Estado. Como contrapartida, seus dirigentes assumem uma responsabilidade maior, em conjunto com a sociedade, na gestão da instituição (BRASIL, 1997).

Os recursos recebidos pelas OS devem ser reconhecidos e evidenciados em seus demonstrativos de forma a tornar transparente as atividades desenvolvidas por elas. Porém, as OS além do Contrato de Gestão têm parcerias com outros órgãos, entidades ou empresas, com base em contratos administrativos, ou seja, ela desenvolve atividades e projetos, e gera resultado operacional utilizando outras fontes de recursos, além do Contrato de Gestão.

Sabendo-se disso, há a necessidade de melhor entendimento sobre a Receita gerada pelas OSs, pois esse setor carece de estudos que abranjam a análise de suas atividades. Analisar como são evidenciadas e quais os critérios utilizam para reconhecer suas receitas será um dos objetivos deste trabalho, além de analisar as atividades desenvolvidas pelas Organizações Sociais vinculadas à União e em quais normas contábeis de reconhecimento de receitas - CPC's - elas se enquadram. A partir dessa perspectiva a questão que norteará o estudo será: **A luz da Teoria Contábil, como devem ser reconhecidas e evidenciadas as receitas geradas a partir das atividades operacionais das organizações sociais vinculadas à União?**

Essa pesquisa tem como objetivo geral buscar o entendimento sobre as receitas auferidas pelas Organizações Sociais vinculadas à União e avaliar como estão sendo reconhecidas e evidenciadas em seus demonstrativos contábeis. Ao buscar o objetivo geral,

certos objetivos específicos são traçados como: a) Buscar as fontes de receita das Organizações Sociais vinculadas à União e os embasamentos contábeis que são utilizados para reconhecimento em seus demonstrativos. b) Definição de reconhecimento e evidenciação de Receita segundo as Normas e padrões Contábeis que devem ser aplicados nos demonstrativos de entidades do terceiro setor.

As OSs parecem constituir tentativa para a redução dos custos, para gerenciamento mais flexível e melhoramento dos serviços oferecidos à sociedade (FERRAREZI, 2007). Porém pouco analisadas e discutidas em artigos e revistas científicas.

O Brasil vive um momento de grande crise política, financeira e econômica, dar maior atenção para o modelo OS parece ser uma grande tentativa na busca de melhoras desse cenário. Entender como funciona uma Organização Social e os benefícios que essa parceria traz para a sociedade põe em discussão todos os aspectos que as caracterizam e quais aqueles em que são passíveis de mudanças.

Este trabalho está estruturado da seguinte forma: neste tópico foram apresentados a introdução ao tema, o problema, a justificativa e os objetivos do estudo. No tópico seguinte, é realizada revisão de literatura sobre os principais temas relacionados ao Terceiro Setor e as Organizações Sociais, assim como a legislação acerca do assunto. Ainda no tópico de revisão da literatura é feito um panorama geral dos CPCs que abordam sobre receitas e por fim foi explanado sobre a contabilização de receitas em Organizações Sociais. No terceiro tópico são apresentados os procedimentos metodológicos adotados na pesquisa. No quarto, são apresentadas a descrição e análise dos resultados. E, finalmente, no último tópico são feitas as considerações finais sobre o estudo com sugestões a novas pesquisas.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 Terceiro Setor e Organizações Sociais

O plano diretor da Reforma do Aparelho de Estado (Plano Diretor) de 1995 foi o marco da reforma administrativa. Apresentado pelo Ministro Bresser Pereira do Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado – MARE. O plano definiu objetivos e diretrizes para a Reforma da Administração pública. A qual se justifica pela crise do papel do Estado, que além da crise fiscal existia a crise burocrática, que engessa a atuação estatal. A crise do modelo burocrático tinha como característica o excesso de regulamentos, centralização de processos, estrutura hierarquizada, o que limitava a atuação do Estado e reduzia sua eficiência na prestação de serviços à sociedade (FERRAREZI, 2007).

A partir desse plano cresce a atuação do Terceiro Setor na prestação de serviços públicos com a transferência da gestão pelos Estados para as instituições não-estatais ou Organizações Não Governamentais (BABILÔNIA, 2012).

Previsto no Plano Diretor, em 15 de maio 1998 com a Lei nº 9.637 é criado o Programa Nacional de Publicização (PNP) que dispõe sobre a qualificação das Organizações Sociais (OS). O PNP teve como objetivo estabelecer diretrizes e critérios para a qualificação de organizações sociais, a fim de assegurar a absorção de atividades desenvolvidas por entidades ou órgãos públicos da União que atuem nas atividades não-exclusivas do Estado, no caso as organizações sociais, qualificadas na forma desta Lei (BRASIL, 1998).

Conforme a Lei de criação anteriormente citada ficam definidas como Organizações Sociais (OS): as pessoas jurídicas de direito privado, cujas atividades não visem lucros e sejam

dirigidas ao ensino, à pesquisa científica, ao desenvolvimento tecnológico, à proteção e preservação do meio ambiente, à cultura e à saúde. A contemplação deste título serve como forma de padronização, certificação e controle jurídico, além de possibilitar a distinção das pessoas jurídicas (COUTINHO, 2006).

Denominam-se, portanto como Organização Social as entidades privadas, fundações ou associações sem fins lucrativos que contemplam o título público adquirido em ato formal. Passam a usufruírem dos benefícios conferidos assim como das obrigações pertinentes (MODESTO, 1997). Bresser (1998) comenta que além de constituir um espaço intermediário entre o Estado e o mercado contribuindo para o fortalecimento das instituições democráticas, o modelo OS traz mais eficiência e garante melhor qualidade aos serviços prestados do que as organizações estatais ou privadas.

Desse modo, o Estado deixa o papel de executor ou prestador direto de serviços, mantendo-se, entretanto, no papel de regulador e provedor ou promotor destes, principalmente dos serviços sociais, como educação e saúde que são essenciais para à sociedade desenvolver-se, na medida em que envolvem investimento em capital humano (FRANÇA, et al, 2015). As Organizações Sociais promoverão a absorção de serviços, antes prestados por órgãos e entidades públicas, agora extintos, dando lugar à nova figura, com diferenciações no modelo de gestão, obtendo mais autonomia gerencial, orçamentária e financeira (LARA-RESENDE, 2012).

Após formalização da entidade como Organização Social é necessário a celebração do Contrato de Gestão entre o Poder Público e a entidade qualificada. No contrato de gestão ficam delineados os objetivos e as metas a serem alcançadas, assim como as responsabilidades e obrigações de ambas as partes. O contrato de gestão é firmado entre um órgão ou entidade supervisora da área de atuação correspondente à atividade fomentada pela Organização (BRASIL, 1998).

Assim, conforme lei de criação das OSs nº 9.637 de 1998 em seu artigo 12 “às organizações sociais poderão ser destinados recursos orçamentários e bens públicos necessários ao cumprimento do contrato de gestão” e conforme parágrafo § 1º: “são assegurados às organizações sociais os créditos previstos no orçamento e as respectivas liberações financeiras, de acordo com o cronograma de desembolso previsto no contrato de gestão” (BRASIL, 1998).

Receber o título de Organização Social e instituir o Contrato de Gestão é apenas algumas das prerrogativas necessárias para a atuação da OS. E como explanado anteriormente, no contrato estão as obrigações relativas a ambas as partes. Entre as obrigações está a fiscalização e o controle por parte do órgão supervisor, e a obrigatoriedade de publicação anual no Diário Oficial da União dos relatórios financeiros e do relatório de execução do contrato de gestão por parte da OS (BRASIL, 1998).

A apresentação dos relatórios é feita ao término do exercício, sendo eles pertinentes à execução do contrato de gestão, conteúdo comparativos das metas propostas com os resultados alcançados, além da prestação de contas correspondente ao exercício financeiro (BRASIL, 1998). Desta forma, os registros contábeis devem ser evidenciados de forma que propiciem a apuração das informações para prestação de contas exigidas por entidades governamentais, aportadores, reguladores e usuários em geral (CFC, 2012).

Segundo Coutinho (2006), isso acontece porque essa entidade estará executando serviços públicos, ou seja, atividades de interesse da sociedade, além do que, em sua maioria,

obterá recursos públicos, utilizará bens e funcionários da Administração Pública. Portanto, nada mais correto do que, como ocorre com a Administração Pública, seja a fiscalização e controle do destino dos bens públicos.

Outro requisito como forma de controle do poder público é a previsão que as OS devem ter definidos em estatuto, como órgãos de deliberação superior e de direção, um Conselho de Administração e uma diretoria, que deve compreender de 20 a 40% de membros próprios representantes do Poder Público. Esses membros serão os encarregados pela aprovação da proposta de orçamento, do contrato de gestão, de projetos de investimentos, pelo envio ao órgão supervisor dos relatórios gerenciais e de atividades (BRASIL, 1998).

2.2 Reconhecimento de Receitas à luz dos CPCs

O momento de reconhecimento de receitas é um assunto bastante discutido na contabilidade (RUARO, RODRIGUES, 2014). Há dificuldades no sentido de que, em alguns casos, a operação e o negócio em que a sociedade atua irão cobrar maior grau de julgamento pela administração (ALMEIDA, 2014).

Segundo o pronunciamento técnico do CPC nº 00 (R1) a receita é definida como o crescimento nos benefícios econômicos durante o período contábil como entrada de recursos ou aumento de ativos ou diminuição de passivos que resultam em aumento no patrimônio líquido da entidade e que não sejam provenientes de contribuições com recursos dos proprietários (CFC, 2011).

De acordo com esse mesmo CPC, a receita surge no curso das atividades regulares da entidade e pode ser apresentada por diferentes nomes, tais como vendas, honorários, juros, dividendos, royalties, aluguéis. O aumento de ativos e seu recebimento podem ocorrer por meio da receita, exemplos estão o caixa, contas a receber, bens e serviços recebidos em troca de bens e serviços fornecidos. A receita também pode resultar da redução de passivos. A título de exemplo, a entidade pode fornecer mercadorias e serviços ao credor por empréstimo em liquidação da obrigação de pagar o empréstimo (CFC, 2011).

Após a definição do que é receita, o próximo procedimento é a definição do reconhecimento de receita.

Em 2009, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis emitiu pela primeira vez o Pronunciamento Técnico CPC 30 e em 2012 este Pronunciamento foi revogado. Agora denominado de Pronunciamento Técnico CPC 30 (R1), aprovado e regularizado pela Resolução CFC nº 1.412/12 e pela Deliberação CVM nº 692/12.

O CPC 30 (R1) define reconhecimento como o processo que consiste na introdução ao balanço patrimonial ou à demonstração do resultado de item que se enquadre na definição de elemento e que satisfaça os critérios de reconhecimento dispostos na resolução. Compreende a definição do elemento, a mensuração do seu montante monetário e a sua inclusão no balanço patrimonial ou na demonstração do resultado. O conceito base para o reconhecimento de receitas é a transferência da propriedade ao comprador (TOLEDO, BIANCHI, SOUZA, 2016).

Os critérios de reconhecimento são os seguintes:

(a) for provável que algum benefício econômico futuro associado ao item flua para a entidade ou flua da entidade e;

(b) o item tiver custo ou valor que possa ser mensurado com confiabilidade.

As fontes de receitas de uma empresa podem ser várias, dependendo da atividade desenvolvida por esta, o reconhecimento e evidenciação terão particularidades próprias. O

quadro abaixo aborda as principais atividades possíveis desenvolvidas e qual a abordagem segundo os CPCs.

As definições diversas sobre as Receitas Contábeis, segundo o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), estão previstas nos CPCs que tratam os temas de Contratos de Arrendamento Mercantil, Subvenção e Assistência Governamentais, Contratos de seguro, Contratos de Construção, Dividendos provenientes de investimentos, Reconhecimento inicial e alterações no valor justo de ativos biológicos, Venda de bens, Prestação de serviços, Juros, royalties e dividendos e Mudanças no valor justo de ativos e passivos financeiros, ou da sua alienação.

O CPC 07 relaciona-se as atividades do terceiro setor e define a subvenção governamental como um subsídio de natureza monetária, em alguns casos não-monetária, dada a uma entidade geralmente em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas às atividades operacionais da entidade (CFC, 2010). Possui grande relevância no contexto de uma Organização Social, visto que, o Contrato de Gestão será a contribuição financeira prometida a uma OS em troca de certas condições contratuais, como a prestação de serviços com projetos relacionados às áreas atuam as OSs.

Segundo o CPC enquanto não atendidos os requisitos para reconhecimento da receita com subvenção na demonstração do resultado, a contrapartida da subvenção governamental registrada no ativo deve ser feita em conta específica do passivo, ou seja, uma obrigação da organização para com o órgão supervisor (CFC, 2010).

Em entidades prestadoras de serviço também devem observar ao CPC 30 (R1). Compreendido também os contratos de construção, quando a finalização de uma atividade que envolva a prestação de serviços tiver a possibilidade de ser mensurada com confiabilidade, a receita vinculada à transação deve ser reconhecida com base no estágio de execução (*stage of completion*) da transação ao término do período referente. A mensuração confiável do desfecho de uma transação é possível quando todos os seguintes requisitos forem satisfeitos.

2.3 Reconhecimento e Evidenciação de Receitas em Entidades do terceiro Setor

A Resolução CFC nº 1.409 de 2012 aprovou a ITG 2002 – Entidades sem Finalidade de Lucros. Essa resolução revogou as principais Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas voltadas às entidades do Terceiro Setor, a saber NBC T 10.4 – Fundações e NBC T 10.19 – Entidades sem finalidade de lucros (CARVALHO, 2013). Essa resolução dispõe que as receitas e as despesas devem ser reconhecidas respeitando-se o Regime Contábil de Competência (CFC, 2012).

Posto isso, o Princípio da Competência pressupõe a simultaneidade da confrontação de receitas e de despesas correlatas, ou seja, as receitas e as despesas relacionadas à mesma transação ou a outro evento devem ser reconhecidas simultaneamente. Essa definição vem dos princípios da realização da receita e de confrontação das despesas que em conjunto são conhecidas por Regime de Competência (IUDÍCIBUS, MARTINS, GELBCKE, 2008).

As Organizações Sociais, como exposto anteriormente, fornecem serviços que são classificados como não-exclusivos do Estado, desta forma, suas receitas serão originadas principalmente da prestação de serviços. Assim, deverão observar o CPC 30 que aborda sobre o reconhecimento de receitas, em especialmente, com prestações de serviços.

Muitos dos recursos obtidos pelas OSs têm destinação específica, determinados principalmente pelo repassador, além daqueles deliberados pela própria entidade. Desta limitação surge a necessidade de controle separado para cada recurso (SILVA, 2004).

Sendo assim, elas deverão segregar em seus demonstrativos as receitas originárias das atividades relacionadas ao Contrato de Gestão, firmado com o órgão governamental, como as originárias de outros contratos administrativos, regra esta que faz parte das cláusulas do Contrato de Gestão.

Todo o programa de trabalho proposto pela Organização Social deve estar especificado no Contrato de Gestão firmado entre o Poder Público e a entidade qualificada, assim como as condições para a execução dos projetos, os critérios de avaliação e os indicadores de desempenho (BRASIL, 1998). Nesse contrato fica firmado o comprometimento na apresentação anual, ou quando solicitada, do desenvolvimento do plano de ação, dos relatórios gerenciais e do cronograma de desembolso dos recursos a serem repassados, observando os princípios previstos nos termos do Art. 17 da Lei. 9.637- legalidade, moralidade, publicidade, economicidade e impessoalidade.

Após a formalização do contrato de gestão serão estabelecidos às Organizações Sociais os créditos previstos no orçamento e as respectivas liberações financeiras, de acordo com o cronograma de desembolso definidos em contrato na forma de termos aditivos (BRASIL, 1998).

Manter a transparência quanto ao seu portfólio de projetos e, também, quanto aos resultados obtidos e os recursos alocados é o que se espera das Organizações Sociais, pois elas desempenham funções de interesse público (OLAK, DO NASCIMENTO, 2000). Seguindo esse objetivo, as Organizações Sociais, de acordo com o CFC 2012, deverão evidenciar seus recursos separando-os entre os com aplicação restrita - vinculados ao doador - e os sem restrições - vinculados às outras atividades operacionais.

Esses recursos recebidos podem vir ou não acompanhados de restrições quanto à sua utilização, ou seja, há recursos que poderão ser livremente utilizados, dependendo tão somente da ação administrativa da entidade, e os que só poderão ser utilizados para atender atividades e propósitos específicos, de acordo com as regras explicitadas no documento de doação - no caso das OSs, no Contrato de Gestão- (OLAK, DO NASCIMENTO, 2000). Para as contribuições recebidas sem qualquer restrição, os órgãos diretivos da entidade têm liberdade para decidir quando e onde gastar os recursos recebidos. Não há nenhuma restrição externa quanto a sua utilização.

Esta forma de evidenciação entende-se como contabilidade por fundos. Segundo o CFC 2012, a Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) deve vir evidenciada de acordo com o seguinte modelo próprio (figura 1).

Na DRE são evidenciadas as receitas de cada categoria de fundos e como foram utilizadas nos diversos programas, eventos ou serviços da entidade, de acordo com as regras impostas pela administração (fundo sem restrição) ou pelos doadores (fundos temporária e permanentemente restritos). Esta demonstração mostra também o superávit ou déficit, por fundo no período substituindo as palavras lucro e despesa denominando-se assim "Demonstração do Superávit ou Déficit" (CFC ITG, 2002).

Figura 1- Modelo de demonstrativo do resultado das receitas com restrição e receitas sem

restrição

I – Demonstração do Resultado do Período		
	20x1	20x0
RECEITAS OPERACIONAIS		
<i>Com restrição</i>		
Programa (Atividades) de Educação		
Programa (Atividades) de Saúde		
Programa (Atividades) de Assistência Social		
Programa (Atividades) de Direitos Humanos		
Programa (Atividades) de Meio Ambiente		
Outros Programas (Atividades)		
Gratuidades		
Trabalho Voluntário		
Rendimentos Financeiros		
<i>Sem Restrição</i>		
Receitas de Serviços Prestados		
Contribuições e Doações Voluntárias		
Ganhos na Venda de Bens		
Rendimentos Financeiros		
Outros Recursos Recebidos		

Fonte: Recorte do CFC N.º 1.409/12 ITG 2002 (R1) - Entidades sem finalidade de lucros

Os recursos anuais repassados às OSs poderão também ser aplicados no mercado financeiro, desde que os resultados sejam destinados aos objetivos do contrato (BRASIL, 1998). Logo haverá geração de receitas financeiras das aplicações feitas pelas entidades dos recursos restritos e não restritos, das quais também estarão evidenciadas em seus demonstrativos.

Em se tratando das tributações devidas pelas Organizações Sociais qualificadas no termo da Lei nº 9.637/98 lhes é conferidas a isenção tributária, motivada pelo fato de suas atividades estarem voltadas para o desenvolvimento educacional e de pesquisa. Caso não obtivesse o benefício fiscal, as receitas oriundas da prestação de serviços estariam sujeitas à tributação, com as seguintes alíquotas: Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN 2,00%; Programa de Integração Social - PIS 1,65% e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS 7,60% (VIDAL, 2016).

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Quanto aos objetivos, a pesquisa se enquadra como descritiva quali-quantitativa (GERHARDT, SILVEIRA, 2009; PRODANOV, FREITAS, 2013). De acordo com Prodanov e Freitas (2013) tal pesquisa observa, indica, examina e organiza dados sem alterá-los, ou seja, sem mediação do pesquisador.

Para a elaboração da pesquisa foi necessário explorar as principais legislações vigentes que regulamentam as Organizações Sociais, assim como as Normas contábeis que abordam sobre reconhecimento e evidenciação de receitas. Após compreender o que a legislação aponta, foi feita a busca pelas atividades por elas exploradas, assim possibilitar relacionar as fontes de receitas auferidas com os demonstrativos por elas divulgados.

O processo de coleta de dados foi realizado através da averiguação dos demonstrativos contábeis, financeiros e relatórios de gestão das 8 (oito) Organizações Sociais que mantêm contrato de gestão com a União, disponibilizados em sítios das próprias Organizações nos últimos 5 (cinco) anos - 2012 a 2016 -. Abaixo uma lista das OSs objeto da pesquisa: Centro de Seleção e de Promoção de Eventos (Cebasp); Associação de Comunicação Educativa Roquette Pinto (Acerp); Centro de Gestão e Estudos Estratégicos (CGEE); Centro Nacional de Pesquisa em Energia e Materiais (Cnpem); Empresa Brasileira de Pesquisa e Inovação Industrial (Embrapii); Instituto de Desenvolvimento Sustentável Mamirauá (IDSM); Instituto Nacional de Matemática Pura e Aplicada (IMPA); Rede Nacional de Ensino e Pesquisa (RNP).

Após a coleta de dados de cada relatório de gestão, foram examinadas cada uma das notas explicativas disponibilizadas pelas entidades, fazendo um levantamento das principais

informações que dizem respeito ao reconhecimento e evidenciação de receitas. Ao fim de todas essas etapas foi possível auferir se há alinhamento entre as atividades desenvolvidas com os demonstrativos divulgados pelas OSs com as Normas de Padronização contábil.

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DE DADOS

4.1 Contexto operacional das Organizações Sociais

Para a realização da análise dos dados foram consultadas as páginas da internet de todas as Organizações Sociais vinculadas à União – objeto de pesquisa. Nesses sites são divulgados os relatórios de gestão anuais, assim como os relatórios financeiros e contábeis de forma periódica e obrigatória conforme a Lei 9.637 - discutida nas sessões anteriores -.

Para o cumprimento dos objetivos do estudo, primeiramente é necessário buscar as principais fontes de receita das Organizações Sociais vinculadas à União. E para isso foi utilizado os Contratos de Gestão e os relatórios de gestão em que estão descritas as atividades desenvolvidas pelas OSs.

Abaixo segue Quadro 2 no qual lista o contexto operacional de todas as Organizações Sociais vinculadas a União extraído do contrato firmado com o órgão supervisor respectivo e o ano em que foi realizado.

Quadro 1 - Contexto Operacional das Organizações Sociais Vinculadas à União.

Organização Social	Órgão Supervisor	Ano de celebração do contrato	Atividades fins do Contrato de Gestão
Cebraspe	MEC	2014	Atividades de gestão de programas, projetos, apoio técnico e logístico para subsidiar sistemas de avaliação educacional.
Acerp	MEC	2015	Atividades de produção, gestão e distribuição de conteúdos educativos em diversos formatos e acessíveis em múltiplas plataformas, sobretudo televisão e internet; de pesquisa na área de inovação e desenvolvimento de tecnologias educacionais; e de formação e capacitação continuada de professores, técnicos e gestores educacionais.
CGEE	MCTI/MEC	2010	Atividades focadas no ambiente da ciência, desenvolvimento tecnológico e da promoção da inovação, objetivando a realização de estudos de futuro, a condução de avaliações estratégicas de políticas e programas, e a gestão da informação e do conhecimento.
Cnpem	MCTI	2010	Atividades de pesquisa, desenvolvimento tecnológico e transferência de tecnologia nas áreas de atuação, de forma a contribuir para elevar o nível de capacitação tecnológica e científica do Brasil.
Embrapii	MCTI	2013	Promoção e incentivo a realização de projetos empresariais de pesquisa, desenvolvimento e inovação – PD&I - voltados para setores industriais, por meio de cooperação com instituições de pesquisa tecnológica.
IDSM	MCTI	2001	Promoção de pesquisa científica sobre a biodiversidade, manejo e conservação dos recursos naturais da Amazônia de forma participativa e sustentável.
IMPA	MCTI	2010	Atividades de pesquisa, difusão do conhecimento, capacitação científica, desenvolvimento tecnológico e melhoria de ensino na área da matemática.

RNP	MCTI	2010	Atividades de pesquisas tecnológicas, desenvolvimento e operação de meios e serviços de difusão do conhecimento na área de tecnologia de informação e comunicação.
-----	------	------	--

Fontes: Elaborado pelos autores com base nos Relatórios de Gestão das Organizações Sociais vinculadas à União (2012 a 2016)

Nota: Ministério da Educação (MEC); Ministério da Ciência e Tecnologia (MCTI).

Conforme colocado como objetivo da pesquisa, foram definidas as principais fontes de receita das Organizações Sociais vinculadas à União. Dando continuidade, será necessário compreender os embasamentos contábeis que são utilizados para reconhecimento em seus demonstrativos, assim será possível concluir a conformidade com os CPCs e normas contábeis, em especial as voltadas ao terceiro setor.

4.2 Receitas Operacionais Bruta das Organizações Sociais

A tabela 2 foi elaborada baseada nos demonstrativos contábeis de cada Organização Social analisada nos anos de 2012 a 2016 formando assim 5 (cinco) anos retrospectivos. Apesar de os demonstrativos não serem a maioria uniformes, foi buscado o melhor entendimento dos valores apresentados e assim montada a tabela para apresentação dos mesmos de acordo com a norma CFC ITG 2002 (R1), que traz em seu anexo o exemplo de estrutura de demonstrativos contábeis das Organizações sem fins lucrativos.

Tabela 1- Receita Operacional das Organizações Sociais Vinculadas à União (milhares R\$)

RECEITA OPERACIONAL	CEBRASPE	ACERP	CGEE	CNPEM	EMBRAPII	IDSMS	IMPA	RNP	TOTAL	%	Máximo	Mínimo	Média
Com restrição	1,22	47,00	143,54	148,29	27,03	114,62	485,91	1067,90	2035,51	73%	1067,90	1,22	251,07
Contrato de Gestão	1,22	47,00	134,10	148,29	27,03	101,86	421,17	1017,24	1897,90	68%	1017,24	1,22	233,87
Serviços Prestados	0,00	0,00	9,08	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	9,08	0,4%	9,08	0,00	1,14
Outras receitas	0,00	0,00	0,37	0,00	0,00	12,76	64,74	50,66	128,53	4,6%	64,74	0,00	16,07
Sem restrição	347,08	28,49	2,01	329,18	0,00	8,99	13,37	28,19	757,31	27%	347,08	0,00	92,99
Serviços Prestados	347,08	16,92	1,99	6,16	0,00	6,99	0,75	10,31	390,19	14%	347,08	0,00	48,68
Outras receitas	0,00	11,58	0,02	323,01	0,00	2,01	12,62	17,88	367,12	13%	323,01	0,00	44,31
Receita Bruta	348,30	75,49	145,55	477,46	27,03	123,61	499,28	1096,09	2792,82	100%	1096,09	0,00	344,18

Fonte: Elaborado pelos autores com base nos Relatórios de gestão e seus demonstrativos financeiros (2012 – 2016)

A Cebraspe apesar de receber recursos fomentados pelo MEC, segundo seus demonstrativos, o resultado auferido em suas atividades são originários quase na totalidade

de prestações de serviços para terceiros vinculados a contratos administrativos firmados com entidades públicas ou privadas. O que reduz sua dependência do contrato de gestão. E após realizados os repasses, enquanto não desenvolvidas as atividades, os recursos são mantidos no passivo em conformidade com a norma CFC ITG 2002 (R1).

De acordo com as informações da tabela 2, especificamente as colunas máximo e mínimo, essa foi a OS que menos realizou receitas com o contrato de gestão no valor de 1,22 milhões durante os 5 anos. No caso dessa OS, além do contrato de gestão ser recente, foi indicado em notas explicativas que os recursos recebidos estão aplicados em ativos financeiros, em vistas aos projetos ainda não executados.

As próximas Organizações - ACERP e CGEE - reconhecem os recursos recebidos pelos Ministérios em seus demonstrativos integralmente, conforme seus valores são empenhados e como contrapartida o lançamento em contas a receber. O que foge dos critérios de reconhecimento de receita segundo CPC 30, no qual determina que a receita deve ser reconhecida pelo regime de competência e simultaneamente com as despesas incorridas na atividade desenvolvida.

Na prestação de serviços, a receita deve ser reconhecida proporcionalmente à execução do serviço (CFC, 2010). Entretanto, em notas explicativas a CGEE afirma que a receita é reconhecida conforme o estágio de conclusão do serviço, não condizendo com o relatório de gestão e os demonstrativos contábeis.

Outro ponto na análise da CGEE seria que seu demonstrativo de resultado traz a separação entre as receitas com restrição e sem restrição, porém todas as receitas estão totalizadas dentro do grupo com restrição, durante os 5 (cinco) anos de análise. O que não condiz com seu relatório de gestão, pois a OS mantém contratos administrativos para a prestação de serviços fora as atividades desenvolvidas vinculadas ao contrato com o MCTI, sendo recursos não restritos a projetos, conforme relatórios de gestão. Portanto, a conta receitas sem restrição deveria estar com saldo.

Segundo CFC ITG 2002 (R1), os registros contábeis devem ser segregados para que possibilitem a apuração das informações para prestação de contas exigidas por entidades governamentais, aportadores, reguladores e usuários em geral. Ou seja, a evidenciação é um ponto de suma importância nos relatórios contábeis das OSs, visto que serão objeto de análise dos usuários em geral, principalmente do órgão supervisor. Desta forma, quando a OS não segrega suas receitas com restrição e sem restrição não é possível ter um entendimento inicial com relação a origem das mesmas.

No caso da ACERP e da CGEE outro ponto a destacar seria que a maioria de suas receitas, diferentemente do CEBRASPE são resultantes do contrato de gestão, totalizando 134,10 milhões e 47 milhões para CGEE E ACERP, respectivamente. Defini-se, portanto que há alta dependência de recursos repassados pelos seus órgãos supervisores.

A CNPEM evidencia em seus demonstrativos as receitas segregadas em receitas com restrição e sem restrição, em conformidade com o CFC ITG 2002 (R1). As receitas com restrição é resultado de projetos específicos e as receitas sem restrição são voltadas ao custeio e manutenção de laboratórios, assim como outras receitas de prestação de serviços. Por isso é notado que parcela de suas receitas sem restrição supera as receitas com restrição, não podendo concluir que suas receitas são oriundas na maioria do contrato de gestão com o Ministério possuindo reduzida dependência de recursos orçamentários.

Outro ponto a ser destacado é que o CNPEM reconhece e evidencia suas receitas oriundas do contrato de gestão como subvenções federais. Em nota explicativa ela esclarece bem o tratamento contábil dos recursos recebidos do contrato de gestão. Reconhece no passivo no momento do recebimento e conforme a realização dos projetos reconhece a receita e os custos incorridos, conforme a execução do serviço. Procedimento em conformidade com o CPC 07.

A EMBRAPPII como é possível verificar na tabela 2, sua receita bruta é composta apenas pelas receitas geradas com projetos vinculados ao contrato de gestão totalizando 27,03 milhões, não possuindo contratos administrativos para prestação de serviços a terceiros. Outro ponto analisado em seus demonstrativos e notas explicativas foi que a receita é reconhecida e evidenciada como subvenção governamental ou custeio administrativo, alegando está presente essa expressão no termo aditivo do contrato de gestão, decidindo assim modificar o termo “receitas de subvenção” para “custeio administrativo”.

Esta evidenciação não se enquadra na ITG 2002 (R1) do CFC, pois a norma orienta a segregar as receitas por programas e atividades dentro do título receitas com restrição e receitas sem restrição. Como as OS segundo a Lei 9.637 são entidades voltadas à realização de projetos e programas sociais, apresentar suas receitas por programas e atividades dentro do título receitas com restrição e receitas sem restrição possibilita o acompanhamento do resultado por projetos desenvolvidos e maior clareza aos usuários da informação.

A IDSM e a IMPA se mostraram bem semelhantes em seus demonstrativos. Elas divulgam suas receitas operacionais sinteticamente no demonstrativo de resultado, evidenciam apenas o resultado líquido. O detalhamento é trazido em notas explicativas com a abertura das contas. Foi possível notar que a maior parte das receitas brutas operacionais são resultante do contrato de gestão e convênios. As receitas próprias não chegam a 10% do faturamento das OSs, que seriam basicamente a prestação de serviços no ecoturismo, doações e comércio de artesanato no caso da IDSM. Já o IMPA diferentemente, comercializa livros, além da prestação de serviços e doações.

A RNP elabora seus demonstrativos segregando as receitas com restrição e sem restrição. Aquelas com restrição são as originadas do contrato de gestão e convênios, em perfeito acordo com a ITG 2002 (R1). Porém apesar dos esforços da OS em não se manter apenas com recursos do contrato de gestão, de acordo com a Tabela 2 na coluna máximo e mínimo, é possível observar que o maior resultado foi no montante de 1017,24 milhões realizados por ela de um total de 1096,09 milhões da receita bruta total. Ou seja, a RNP foi a OS que mais realizou receitas nos últimos 5 anos, parte delas vinculadas ao contrato de gestão. Esse resultado pode está implicado ao tempo em que essa OS recebeu o título de Organização Social – em 2002 – assim como o contexto operacional de desenvolvimento de projetos de alto custo.

As receitas sem restrição correspondem a 27% das receitas brutas operacionais totais das OSs, em que o maior montante de receita realizada está o valor de 347,08 milhões auferidas pelo CEBRASPE, ou seja, como já identificado anteriormente, essa entidade não possui dependência operacional do contrato de gestão, porém diferentemente de todas, ela ainda não efetivou suas atividades vinculadas ao contrato, podendo esses valores ao longo dos anos se modificarem.

A média de receitas realizadas com prestações de serviços não restritos é de 92,99 milhões, correspondendo a aproximadamente 32% das receitas brutas, valor

consideravelmente alto. Podendo-se concluir que apesar de algumas OSs terem forte dependência do contrato de gestão, há valores consideráveis de receitas auferidas pelas OS fora o contrato de gestão. O que deixa claro a característica do modelo OS.

É possível após a análise dos relatórios contábeis, especificamente o demonstrativo de resultado das OSs, definir quais estão utilizando os critérios contábeis para reconhecimento e evidenciação de suas receitas adequadamente. O próximo tópico abordará o resultado da análise anterior de forma simplificada e objetiva. Definirá as OSs que tiveram seus demonstrativos em conformidade e as que não foram aprovadas pela pesquisa.

4.3 Conformidade contábil das Organizações Sociais

Para finalizar a análise com um panorama geral visando chegar ao objetivo geral da pesquisa, foi desenvolvido o quadro 3 (três) em que será explanado se as OSs vinculadas à União estão reconhecendo e evidenciando suas receitas conforme a norma contábil voltadas ao terceiro setor.

Quadro 2 - Critérios de Reconhecimentos e Evidenciação de acordo com a Norma CFC ITG 2002 (R1).

ITG2002		CEBRASPE	ACERP	CGEE	CNPEM	EMBRAPII	IDSM	IMPA	RNP
Reconhecimento	Com restrições	Sim	Não	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim
	Sem restrições	Sim	Não	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim
Evidenciação	Com restrições	Sim	Sim	Não	Sim	Não	Não	Não	Sim
	Sem restrições	Sim	Sim	Não	Sim	Não	Não	Não	Sim

Fonte: Elaborado pela autora baseado na análise dos demonstrativos contábeis das Organizações Sociais (2012 a 2016)

Nota: SIM - estão de acordo com a ITG 2002; NÃO - não estão de acordo com a ITG 2002

De acordo com a pesquisa, as OSs que estão com seus demonstrativos contábeis alinhados com a Norma ITG 2002 - Resolução CFC 1.409/12 - Entidade sem finalidade de lucros – são: CEBRASPE, CNPEM e RNP. Suas receitas são reconhecidas pelo regime de competência com base no CPC 30 que determina o reconhecimento em resultado à medida que os custos dos projetos são mensurados com confiabilidade e incorridos. A receita de serviços prestados é reconhecida no resultado com base no estágio de conclusão do serviço na data da

apresentação das demonstrações contábeis. A evidenciação de receitas nessas OSs é feita por segregação, entre as com restrição e sem restrição e separadas por projetos.

A ACERP, CGEE, EMBRAPPII e IMPA não utilizam o critério de reconhecimento conforme a norma do CFC ITG 2002 (R1), ficando esclarecido em suas notas explicativas que os recursos recebidos em contrato de gestão são registrados como receitas na medida de sua disponibilização financeira. Para confirmar essa informação foi necessário buscar nos termos aditivos dos contratos de gestão os montantes orçamentários previstos que seriam repassados às OSs, e de acordo com os valores registrados nos termos foram simultaneamente registrados no resultado. O que possibilita concluir após a análise que essas OSs estão utilizando o regime de caixa para reconhecimento e evidenciação de suas receitas com projetos vinculados ao contrato de gestão.

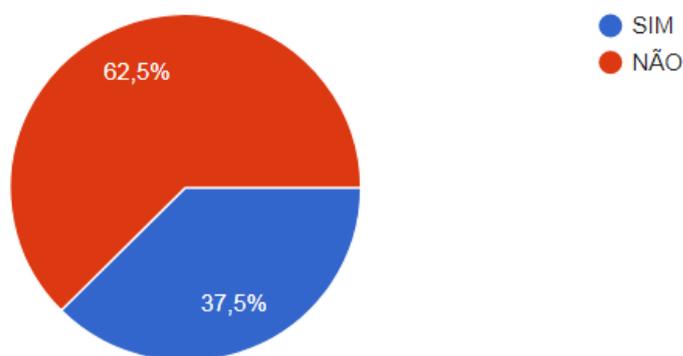
A evidenciação de receitas dessas OSs, exceto a ACERP, não trazem segregadas por projetos com restrição ao contrato de gestão e sem restrição. No caso a IDSM reconhece suas receitas conforme o estágio de desenvolvimento dos projetos, porém a evidenciação não é feita conforme a norma determina. O que entra em desacordo com a ITG 2002 no qual determina um modelo a ser seguido possibilitando a comparabilidade entre entidades sem fins lucrativos.

Outro ponto a destacar é o do momento de reconhecimento e evidenciação das receitas operacionais. As OSs IDSM, CNPEM e EMBRAPPII utilizam os critérios previstos na NBC TG 07 que aborda Subvenção e Assistência Governamental. Em seus demonstrativos elas reconhecem e evidenciam as receitas provenientes do contrato de gestão como subvenções governamentais. Desta forma é possível concluir que o contrato de gestão é uma modalidade de subvenção governamental, pois o contrato gera um contra prestação de serviços, o que se enquadra na definição do pronunciamento técnico CPC 07 (R1), que defini como subsídio de natureza monetária, em alguns casos não-monetária, dada a uma entidade geralmente em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas às atividades operacionais da entidade.

Os resultados obtidos nos demonstrativos exprimiram que das receitas com restrição ao Contrato de Gestão auferidas pelas atividades operacionais representam 68% das receitas brutas totais. Podendo-se concluir que as OSs são mantidas em sua maioria pelos seus Contratos de Gestão, o que traz certos riscos para a Organização, pois no momento em que os recursos não forem repassados ou houver quebra de contrato, a Organização não terá capacidade de operar com recursos próprios. Com exceção apenas o CEBRASPE e a ACERP, em que suas receitas sem restrição, ou seja, aquelas não vinculadas a contratos e convênios, representam mais de 50% do faturamento. Já a EMBRAPPII mostrou-se totalmente dependente do Contrato de Gestão, auferindo 100% de suas Receitas com projetos vinculados ao Contrato de Gestão com o MCTI.

Foi elaborado, por fim, um gráfico (figura 2) para demonstrar de forma numérica os resultados demonstrados no quadro 3.

Figura 2 – Nível de Reconhecimentos e Evidenciação de receitas em conformidade com o CFC ITG 2002(R1).



Fonte: Elaborado pela autora baseado no quadro 3.

É possível definir, portanto, com base no figura 2 que 62,5% das OSs analisadas não estão evidenciando e/ou reconhecendo suas receitas em conformidade com a CFC ITG 2002 que trata de entidades sem finalidade de lucros. Ou seja, 5(cinco) das 8(oito) OS analisadas tiveram seus demonstrativos em algum momento em descompasso com os critérios contábeis considerados no pronunciamento.

O resultado segundo a pesquisa foi desfavorável, assim ficando claro que o modelo OS ainda está adequando seus demonstrativos contábeis às normas voltadas ao setor, deixando algumas lacunas a serem revistas e realinhadas, assim como chamar a atenção aos profissionais que atuam nessa área, que devem buscar se atualizarem para que os princípios contábeis nessas Organizações sejam atendidos.

Complementando essa pesquisa, há o estudo de Zittei, et al (2016) que buscou definir o nível médio de evidenciação das entidades sem fins lucrativos participantes do projeto “Desenvolvimento de Princípios de Transparência e Prestação de Contas em Organizações da Sociedade Civil”. Pesquisa realizada no Estado do Rio Grande do Sul demonstrou que 27% é o nível médio de evidenciação contábil das entidades participantes do projeto. Ou seja, há uma reduzida importância vista pelas entidades do terceiro setor em evidenciarem e reconhecerem em seus demonstrativos a realidade financeira e patrimonial das Organizações.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Já se passaram 19 anos desde a reforma da Administração Pública, assim como da lei criação nº. 9.637 na qual qualifica as Organizações Sociais e o modelo OS ainda se encontra em crescimento constante.

O Brasil vive um momento atual de grande crise política, financeira e econômica, voltar-se a atenção para o modelo OS parece ser uma grande tentativa na busca de melhoras desse cenário. Entender como funciona uma Organização Social e os benefícios que essa parceria traz para a sociedade põe em discussão todos os aspectos que a caracteriza e quais aqueles em que são passíveis de mudanças.

Sabe-se que esse tipo de parceria gera obrigações típicas de entidades do poder público, logo os princípios administrativos são citados na lei de criação das OSs, cabendo ressaltar o Princípio da Transparência. Esse princípio visa objetivar e legitimar as ações praticadas pela Administração Pública, no caso pelas Organizações Sociais. Sendo assim, algumas formas de controle são criadas e instituídas no contrato de parceria entre a OS e a entidade pública para

cumprir com o Princípio da Transparência.

Os relatórios anuais elaborados e divulgados pelas OSs discriminam todo o plano de ação e as metas alcançadas naquele período. Inclusos nos relatórios encontram-se os demonstrativos contábeis e financeiros. Ressaltando novamente o Princípio da Transparência, para que esse princípio seja cumprido, não será suficiente apenas a divulgação dos registros, mas também evidenciá-lo em linguagem clara e acessível a todos os interessados nas informações.

À vista disso, foram criadas normas contábeis destinados a Entidades do Terceiro sem finalidade de lucro em que se enquadram o modelo OS. A principal norma voltada a esse tipo de entidade é a ITG 2002 Resolução n.º 1.409 do CFC. Há também o CPC 07 – Assistência e Subvenção Governamental e o Manual de Procedimentos para o Terceiro Setor de 2015, elaborado pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), fundação brasileira de contabilidade (FBC) e Associação de Procuradores e Promotores de Justiça de Fundações e Entidades de Interesse Social (Profis).

As OSs têm como característica intrínseca o fato de receberem recursos na forma de subvenção governamental, além dos recursos gerados em suas atividades operacionais próprias. Portanto, as receitas auferidas foi objeto foco deste trabalho. A partir dos relatórios contábeis foi analisada a conformidade das OSs com as Normas e pronunciamentos contábeis, tendo como objetivo de pesquisa a busca do entendimento sobre as receitas auferidas pelas Organizações Sociais vinculadas à União e avaliar como estão sendo reconhecidas e evidenciadas em seus demonstrativos contábeis.

Foi desenvolvido o procedimento técnico da análise de conteúdo para a construção de banco de dados não estruturado, classificando-se em uma pesquisa documental. Para a elaboração da pesquisa foi necessário explorar as principais legislações vigentes que regulamentam as Organizações Sociais, assim como as Normas contábeis que abordam o tema receitas. Após compreender o que a legislação aponta, foi feita a busca pelas atividades por elas exploradas, assim possibilitar relacionar as fontes de receitas auferidas com os demonstrativos divulgados.

A partir da análise é possível concluir que das 8 (oito) OS analisadas apenas 3 (três) delas reconhecem e evidenciam suas receitas em conformidade aos princípios considerados, sendo elas o CEBRASPE, RNP e CNPEM. Essas OSs têm como característica, exceto a RNP, Contratos de Gestão recentes com os órgãos supervisores, o que pode ter implicação ao elaborarem seus relatórios contábeis, assim como também profissionais alinhados com as normas contábeis.

Os motivos que levaram as outras 5 (cinco) OSs, ACERP, EMBRAPIL, IMPA, IDSM e CGEE, a não se enquadrarem nas anteriores foi que seus demonstrativos não evidenciaram de forma adequada as Receitas vinculadas ao Contrato de Gestão, não segregando as receitas com restrição e sem restrição, conforme o ITG 2002 (R1) e também não utilizaram critérios contábeis adequados de reconhecimento de receitas. O que constata que 62,5% das OSs analisadas não estão evidenciando e/ou reconhecendo suas receitas em conformidade com o pronunciamento contábeis voltados ao terceiro setor.

O estudo possibilitou também a análise do nível de realização de receitas do contrato de gestão. Há grandes diferenças entre as OSs a nível de recursos que são elas repassados, assim como os efetivamente realizados como receitas operacionais, implicado possivelmente

pelo porte de cada entidade, mas também a efetividade dos projetos realizados ao longo dos períodos.

Porém, apesar da forte dependência das OSs ao contrato de gestão, há grande circulação de recursos e realização de receitas operacionais com prestações de serviços firmados em contratos administrativos e convênios, assim como doações recebidas. O que faz das Organizações Sociais um modelo diferenciado em relação às entidades do terceiro setor, pois o modelo OS é um título público adquirido por uma entidade privada sem fins lucrativos. Ao recebê-lo ela continua explorando e obtendo recursos com suas atividades, porém passam a obter meios para que desenvolvam projetos específicos à sociedade, contribuindo assim diretamente com o Estado.

Esse estudo explorou um assunto pouco pesquisado no meio acadêmico, porém de grande relevância, pois Organização Social foi um meio que o Estado criou para manter a qualidade dos serviços públicos e também a eficiência na prestação desses. Os resultados obtidos mostram que há que ser revisados os critérios contábeis utilizados na elaboração dos demonstrativos das Organizações Sociais, objeto do estudo, adequando-nos aos CPCs, especialmente, os voltados a entidades do terceiro setor.

No momento de reconhecimento das receitas, deve-se buscar o entendimento do CPC 30, demais normas de reconhecimento de receitas e o CPC 07 de subvenção e assistencial governamentais, assim como capacitação de profissionais que atuam nessa área. Entidades desse tipo devem dar maior importância à sua contabilidade em virtude de se manterem, em sua maioria, com recursos repassados, ou seja, os usuários interessados em investirem, necessitam de informações consistentes, claras e atuais. Nesse ponto entra a importância de seguir as normas e princípios contábeis.

O estudo esteve limitado às OSs vinculadas à União o que se sugere como tema para pesquisas futuras ampliar às Organizações Sociais estaduais e municipais. Podendo ser realizados estudos acerca das receitas operacionais e também do efetivo repasse de recursos orçamentários e os impactos financeiros efetivos.

REFERÊNCIAS

- (Acerp) Associação de Comunicação Educativa Roquette Pinto. *Relatórios de gestão e Contrato de gestão*. Disponível em: <<http://roquettepinto.org.br/>>. Acesso em: 09 de Setembro de 2017.
- (Cbraspe) Centro Brasileiro de Pesquisa em Avaliação e Seleção e de Promoção de Eventos. *Relatórios de gestão e Contrato de gestão*. Disponível em: <<http://www.cespe.unb.br>>. Acesso em: 09 de Setembro de 2017.
- (CGEE) Centro de Gestão e Estudos Estratégicos. *Relatórios de gestão e Contrato de gestão*. Disponível em: <<https://www.cgee.org.br/>>. Acesso em: 09 de Setembro de 2017.
- (Cnpem/ABTLuS) Centro Nacional de Pesquisas em Energia e Materiais/ Associação Brasileira de Tecnologia de Luz Síncrotron. *Relatórios de gestão e Contrato de gestão*. Disponível em: <<http://Cnpem.br>>. Acesso em: 09 de Setembro de 2017.
- (Embrapii) Empresa Brasileira de Pesquisa e Inovação Industrial. *Relatórios de gestão e Contrato de gestão*. Disponível em: <<http://Embrapii.org.br/>>. Acesso em: 09 de Setembro de 2017.

(IDSM) Instituto de Desenvolvimento Sustentável Mamirauá. *Relatórios de gestão e Contrato de gestão*. Disponível em: <<http://www.mamiraua.org.br/pt-br>>. Acesso em: 09 de Setembro de 2017.

(IMPA) Instituto Nacional de Matemática Pura e Aplicada. *Relatórios de gestão e Contrato de gestão*. Disponível em: <<http://www.impa.br/opencms/pt/>>. Acesso em: 09 de Setembro de 2017.

(RNP) Associação Rede Nacional de Ensino e Pesquisa. *Relatórios de gestão e Contrato de gestão*. Disponível em: <<https://www.rnp.br/>>. Acesso em: 09 de Setembro de 2017.

ALMEIDA, M. C. Curso de contabilidade introdutória em IFRS e CPC. 1, São Paulo: Atlas, 2014.

BABILÔNIA, L. L. M. Terceiro Setor e publicização: nova dinâmica de formulação e implementação de políticas públicas em Uberlândia MG. III Seminário do Programa de Pós-graduação em Sociologia da UFSCar: novos olhares, novas perspectivas. São Carlos/SP, 2012.

BUENO, N. Transferências Federais a Entidades Privadas Sem Fins Lucrativos. Texto para discussão. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), V. 1778, Brasília, 1990 - ISSN 1415-4765.

BRASIL. Lei nº. 9.637, de 15 de maio de 1998. Dispõe sobre a qualificação de entidades como organizações sociais, a criação do Programa Nacional de Publicização, a extinção dos órgãos e entidades que menciona e a absorção de suas atividades por organizações sociais, e dá outras providências. 177o da Independência e 110o da República, Brasília, 15 de maio de 1998.

_____. Lei nº 13.019, de 31 de Julho de 2014. Estabelece o regime jurídico das parcerias entre a administração pública e as organizações da sociedade civil. 193o da Independência e 126o da República. Brasília, 31 de julho de 2014.

_____. Ministério da Administração Federal e da Reforma do Estado. Câmara de Reforma do Estado. Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado. Brasília, DF: Presidência da República; Câmara de Reforma do Estado, 1995.

_____. Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado (MARE). Secretaria da Reforma do Estado. "Organizações sociais". (Cadernos MARE da reforma do estado; v. 2). 1997. 74 p.

BRESSER-PEREIRA, L. C.; Reforma do Estado para a Cidadania: a reforma gerencial brasileira na perspectiva internacional. São Paulo: Editora 34; Brasília: ENAP, 1998, 368 p. ISBN 85-7326-114-5.

CARVALHO, C. B. Normas do terceiro setor: uma análise dos dispositivos da ITG 2002 em relação às NBC T's 10.4 e 10.19. 2013. 60 f., il. Trabalho de conclusão de curso (Bacharelado em Ciências Contábeis), UnB, Brasília, 2013.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Atualiza e consolida dispositivos da Resolução CFC n.º 750/93, que dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade. Resolução n.º 1.282, 28 de maio de 2010.

_____. Aprova a NBC TG 07 – Subvenção e Assistência Governamentais. Resolução n.º 1.305, 25 de Nov. 2010.

_____. Dá nova redação à NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro. Resolução n.º 1.374, 08 de Dez. 2011.

_____. Aprova a ITG 2002 – Entidade sem Finalidade de Lucros. Resolução n.º 1.409, 21 de Set. 2012.

_____.Dá nova redação à NBC TG 30 – Receitas. Resolução nº. 1.412, 26 de out. 2012.

_____.Dá nova redação à NBC TG 17 – Contratos de Construção. Resolução nº. 1.411, 26 de out. 2012.

COUTINHO, N. N. As organizações sociais e o contrato de gestão. Revista do Direito Público, Londrina, V. 1, Nº. 2, Pag. 25-40, Maio/Ago, 2006.

FERRAREZI, E. R. A Reforma do Marco Legal do Terceiro Setor no Brasil. A criação da Lei das OCIP (Lei 9.790/98). Tese apresentada ao Departamento de Sociologia da Universidade de Brasília/UnB, Brasília, Março/2007.

FRANÇA, J. A., et al. Manual de procedimentos para o terceiro setor: aspectos de gestão e de contabilidade para entidades de interesse social/ CFC, FBC, Profis, 223 p. Brasília, 2015.

GERHARDT, T. E.; SILVEIRA, D. T. Métodos de pesquisa. Coordenado pela Universidade Aberta do Brasil – UAB/UFRGS e pelo Curso de Graduação Tecnológica – Planejamento e Gestão para o Desenvolvimento Rural da SEAD/UFRGS. Editora da UFRGS, Porto Alegre, 2009.

IUDÍCIBUS, S.; MARTINS, E.; GELBCKE, E. R. Manual de contabilidade das sociedades por ações: aplicável às demais sociedades. 7. ed., São Paulo: Atlas, 2008. xxiv, 646 p. ISBN 9788522446483.

LARA-RESENDE, H. V., Análise da Lei Nº 9.637/98 Organizações Sociais: forma de qualificação e execução de serviços públicos com dispensa de licitação. Monografia de conclusão do curso de Direito da Faculdade de Ciências Jurídicas e Sociais do Centro Universitário de Brasília – UniCEUB; Brasília, 2012.

MODESTO, P. Reforma administrativa e marco legal das organizações sociais no Brasil - as dúvidas dos juristas sobre o modelo das organizações sociais. Revista do Serviço Público, V. 48, Nº 2, pag. 27-57. Mai/Ago 1997.

MORAES, R. Análise de conteúdo. *Revista Educação*, Porto Alegre, v. 22, n. 37, p. 7-32, 1999.

OLAK, P. A.; DO NASCIMENTO, Diogo Toledo. Contabilidade por fundos aplicada às entidades sem fins lucrativos. In: Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC. 2000.

PACHECO, R. da R.; MACAGNAN Clea Beatriz; SEIBERT, Rosane Maria. Fatores Explicativos do Nível de Evidenciação de Informações do terceiro setor. Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade. UNEB, Salvador, V. 6, Nº. 2, Pag. 72-93, Maio/Ago, 2016. ISSN 2238-5320.

PRODANOV, C. C.; FREITAS, E. C. Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico, 2. Ed.; Novo Hamburgo: Feevale, 2013.

RAMOS, F. M.; KLANN, R. C. Qualidade da Informação Contábil das Entidades Brasileiras do Terceiro Setor. Future Studies Research Journal: Trends and Strategies, V. 7, Nº 1, Pag. 3-32, 2015.

RUARO, S. J.; RODRIGUES, A. T. L. O Reconhecimento das Receitas de Prestação de Serviço na contabilidade de empresas brasileiras. UFRGS, 2014.

SILVA, A. C. M.. Práticas de contabilidade gerencial em organizações do terceiro setor: um estudo na região metropolitana do Recife-PE. 2005. x, 123f. Dissertação (Mestrado) - Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis, da Universidade de Brasília, da Universidade Federal da Paraíba, da Universidade Federal de Pernambuco e da Universidade Federal do Rio Grande do Norte, 2005.

SILVA, C. E. G. Gestão, legislação e fontes de recursos no terceiro setor brasileiro: uma perspectiva histórica. Revista Adm. Pública, Rio de Janeiro, V. 44, Nº. 6, , Dez. 2010. ISSN 1301-1325.

SILVA, F. S. Normas e práticas contábeis aplicadas ao Terceiro Setor. Contabilidade, Gestão e Governança, S.l, V. 7, Nº. 2, Out, UnB/Brasília, 2004. ISSN 1984-3925.

TOLEDO, R.; BIANCHI, M.; SOUZA, R. B. L. Reconhecimento e divulgação de receitas: uma análise da aderência ao CPC 30 pelas empresas pertencentes aos setores de maior representatividade no índice Bovespa. Revista Mineira de Contabilidade (RMC), Belo Horizonte, v. 17, n. 2, Maio/Ago. de 2016. Disponível on-line em: < <http://revista.crcmg.org.br> >. Acessado em: 07/08/2017.

VIDAL, C. M. Os aspectos tributários do contrato de gestão em organizações sociais federais: as provisões para ações judiciais tributárias. 2016. 41 f. Trabalho de conclusão de curso (Bacharelado em Ciências Contábeis) - Universidade de Brasília, Brasília, 2016.

ZITTEL, M. V. M.; POLITELO, L.; SCARPIN, J. E. Nível de Evidenciação Contábil de Organizações do Terceiro Setor. Administração Pública e Gestão Social, S.l. Pag. 85-94, abr. 2016. ISSN 2175-5787.