Universidade de Brasília

Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão Pública

Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais

Bacharelado em Ciências Contábeis

Glenda Ketlen Da Silva Neves

***COMPLIANCE, ACCOUNTABILITY* E DESEMPENHO DE ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR**:

Um estudo de caso na APAE-DF

Brasília, DF

2019

Glenda Ketlen Da Silva Neves

COMPLIANCE, ACCOUNTABILITY E DESEMPENHO DE ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR:

Um estudo de caso na APAE-DF

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais, da Universidade de Brasília, como exigência para obtenção do título de Bacharela em Ciências Contábeis.

Brasília, DF

2019

Glenda Ketlen Da Silva Neves

***COMPLIANCE, ACCOUNTABILITY* E DESEMPENHO DE ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR**: Um estudo de caso na APAE-DF

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais, da Universidade de Brasília, como exigência para obtenção do título de Bacharela em Ciências Contábeis.

Aprovado em ___ de _____ de 2019

BANCA EXAMINADORA

_____

Prof. Dr. José Antônio de França
Universidade de Brasília
Orientador

_____

Prof. Dr. Jomar Miranda Rodrigues
Universidade de Brasília
Avaliador

“Só se vê bem com o coração, o essencial é invisível aos olhos”. (O pequeno príncipe)

AGRADECIMENTOS

Gostaria de agradecer a todas as pessoas que estiveram comigo durante esta etapa da vida: meus pais, meus amigos, meu namorado e minha família. Também agradeço as pessoas envolvidas neste trabalho: ao meu orientador, que sanou todas as minhas dúvidas durante a elaboração da pesquisa e aos funcionários da APAE-DF, principalmente ao gerente financeiro, Cristian Ximenes, que procurou dar todos os possíveis acessos às informações necessárias para a elaboração do trabalho. A todos, os meus mais sinceros agradecimentos.

RESUMO

O Terceiro Setor é composto por entidades que prestam serviços a sociedade, mas não possuem fins lucrativos. Para que consigam operar suas atividades, as entidades sem fins lucrativos, portanto, arrecadam recursos junto à população e ao governo. Por conta disso, devem prestar contas a eles, a fim de que possam visualizar a forma como os recursos que investem nessas entidades, são utilizados. Além disso, há leis que norteiam as relações mantidas entre o governo e o Terceiro Setor, que procuram prevenir o setor público de possíveis fraudes. Considerando tudo isso, a presente pesquisa possui o objetivo de, através de um estudo de caso, avaliar o processo de *accountability* e *compliance* de uma entidade do Terceiro Setor do Distrito Federal, assim como o seu desempenho. Para atingir tal objetivo, foram analisadas as demonstrações financeiras da entidade, comparando sua elaboração com as normas contábeis que a norteiam. Além disso, a fim de avaliar o desempenho da entidade no cumprimento do objetivo da mesma, foi proposto um coeficiente de avaliação para os contratos que ela mantém com algumas entidades do setor público. A metodologia utilizada foi a quali-quantitativa e os resultados obtidos mostram que, no período analisado, a entidade não cumpriu de forma completa, com a principal norma contábil que norteia o Terceiro Setor, mas apresenta um bom desempenho no cumprimento de seu objetivo como instituição.

Palavras-Chave: Terceiro Setor, *compliance, accountability*, desempenho.

LISTA DE SIGLAS

APAE-DF – Associação de Pais e Amigos dos Excepcionais

DF – Distrito Federal

ITG – Interpretação Técnica Geral

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

GIFE – Grupo de Institutos, Fundações e Empresas

ABONG – Associação Brasileira de Organizações Não-Governamentais

CEMPRE- Cadastro Central de Empresas

OS – Organização Social

OSCIP – Organização da Sociedade Civil

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

STF – Supremo Tribunal Federal

INEP – Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira

NBC TG – Norma Brasileira de Contabilidade Técnica Geral

NBC T - Norma Brasileira de Contabilidade Técnica

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Estrutura da tabela com aderência ou não aderência à ITG 2002 (R1) 25
Tabela 2 – Conformidade das Demonstrações Contábeis da APAE-DF com a ITG 2002 (R1) 31
Tabela 3 – Índices de eficiência dos contratos 34

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO 9

1.1 Problema de pesquisa 10
1.2 Objetivo geral e objetivos específicos 11
1.3 Justificativa da Pesquisa 11
1.4 Estrutura da pesquisa 12

2 REFERENCIAL TEÓRICO 13

2.1 Terceiro Setor no Brasil 13
2.2 Aspectos legais das entidades do Terceiro Setor 15
2.3 *Compliance* e *accoutability* no Terceiro Setor 16
2.4 Normas contábeis para entidades do Terceiro Setor 19

3 CONTEXTO OPERACIONAL DA ENTIDADE OBJETO DE ESTUDO 22

4 METODOLOGIA 24

4.1 Tipologia da pesquisa 24
4.2 Metodologia para análise do *compliance* e da *accountability* 25
4.3 Metodologia para análise da eficiência dos contratos 28

5 ANÁLISE DOS RESULTADOS 31

5.1 *Accountability* e *compliance* 31
5.2 Desempenho da entidade 34

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS 36

REFERÊNCIAS 40

APÊNDICE A- CÁLCULOS PARA OBTENÇÃO DOS COEFICIENTES DE EFICIÊNCIA DOS CONTRATOS 43

1 INTRODUÇÃO

O Terceiro Setor surgiu como uma alternativa ao atendimento de demandas feitas pela sociedade, mas que o Estado se tornou incapaz de atender (Bresser e Grau, 1999). Ele é composto por instituições que possuem o objetivo de prestar serviços sociais, não possuindo finalidade lucrativa. No que tange a personalidade jurídica dessas instituições, elas pertencem ao direito privado. Por conta disso, foi necessário encaixá-las em um outro setor, diferente daquele que engloba as entidades do setor público e daquele que engloba as entidades comerciais, que possuem fins lucrativos.

No Brasil, o Terceiro Setor começou a ter um maior reconhecimento com a Reforma Estatal, através do chamado Plano Diretor, instituído pelo Ministro Bresser Pereira, do Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado - MARE, na década de 90 (De Carvalho, 2017). Essa reforma trouxe uma publicização das entidades caracterizadas como sem fins lucrativos, onde foram delegadas a elas, alguns serviços antes fornecidos pelo Estado.

Com essa publicização, deu-se início a um processo de parceria entre Estado e entidades sem fins lucrativos. A lei que caracteriza esse início de parceria, é a lei 9.637/1998, que trata do contrato de gestão. Nela, é possível encontrar todas as procedências que as entidades do Terceiro Setor, que firmem contrato de gestão com os entes públicos, devem tomar.

Após isso, também foram regulamentadas outras formas de parceria entre Estado e entidades que prestassem serviços de interesse público, como contratos, doações, subvenções e convênios. Outra forma de incentivo, por parte do Estado, que foi implementada depois, foram as isenções e imunidades tributárias

Como os benefícios mencionados acima, se tratam, de certa forma, do usufruto dos recursos públicos, a sociedade em geral passou a exigir mais a prestação de contas, por parte dessas entidades, a fim de se visualizar se esses recursos estão sendo utilizados de forma eficiente e para o real propósito delas, a fim de que o Estado não seja prejudicado com alguma possível infração. A prestação de contas também é determinada na legislação brasileira, mais especificamente no parágrafo único do art. 70, da Constituição Federal de 1988.

Além disso, as entidades do Terceiro Setor passaram a absorver determinados serviços de interesse público, ou seja, que procuram atender a certas demandas da sociedade. Há entidades sem fins lucrativos para as mais diversas áreas da sociedade, como educação, saúde,

pesquisa científica, preservação ambiental, desenvolvimento tecnológico, cultura e muitas outras. Dessa forma, essas entidades também arrecadam recursos através de doações de pessoa física e jurídica, que, por sua vez, também possuem interesse em conhecer a forma como seu investimento está sendo utilizado. Dessa forma, é possível perceber a importância da prestação de contas das entidades do Terceiro Setor.

Considerando tudo isso, percebe-se a necessidade de controle que precisa estar presente nessas entidades. É necessário que elas cumpram com as normas determinadas, prestem contas ao governo e à sociedade, além de procurar obter um bom desempenho no desenvolvimento de suas atividades. No entanto, foi visto nos tópicos acima a diversidade das entidades do Terceiro Setor, sendo interessante estudar os casos existentes, a fim de conhecer formas de avaliar seu desempenho e implementar um Programa de Integridade dentro delas, também conhecido como programa de *compliance*.

1.1 Problema de Pesquisa

É necessário que se realize estudos *in loco*, a fim de saber como as entidades do Terceiro Setor prestam suas contas, se usam algum método para avaliar seu desempenho e se procuram seguir as normas impostas a elas. Dessa forma, a presente pesquisa se apoderou de um estudo de caso a uma entidade do Terceiro Setor do Distrito Federal, a Associação de Pais e Amigos dos Excepcionais.

A APAE-DF é uma Organização da Sociedade Civil, fundada em 1964, que possui o objetivo de incluir pessoas com deficiência intelectual e múltipla, acima dos 14 anos, no mercado de trabalho. Ela possui programas e oficinas voltados para a qualificação profissional dessas pessoas, que vão desde a alfabetização até sua inserção no mercado de trabalho, de forma assistida ou não. A instituição arrecada recursos por meio de doações e contribuições de pessoas físicas e jurídicas e contratos e convênios com entidades da Administração Pública do Distrito Federal.

Os contratos firmados entre a entidade e os entes públicos do DF, dizem respeito a uma das etapas para a qualificação profissional dos alunos da entidade. Através deles, os alunos, já formados pelas oficinas, têm o primeiro contato com o mercado de trabalho, com a assistência de um instrutor. Assim, eles representam, de certa forma, o desempenho da entidade com as suas oficinas.

Dessa forma, a fim de compreender melhor as entidades do Terceiro Setor e a importância da contabilidade no desenvolvimento de suas atividades, as questões que nortearão

o estudo, serão: **Qual o nível de *compliance* e *accountability* da APAEDF? Qual o seu desempenho, considerando alguns de seus contratos mantidos com a Administração Pública Federal?**

1.2 Objetivo geral e objetivos específicos

O objetivo geral da presente pesquisa é analisar o desempenho da APAEDF, através de alguns contratos firmados entre a mesma e a Administração Pública do Distrito Federal, assim como avaliar a sua integridade às normas impostas a ela. Para atingir o objetivo geral, portanto, é necessário traçar alguns objetivos específicos. São eles:

a) Analisar quais os itens da ITG 2002 (R1) foram atendidos pela entidade nos anos de 2015, 2016 e 2017;

b) Identificar os projetos mantidos pela instituição, e o respectivo *disclosure*; e

c) Propor um coeficiente, que demonstre a eficiência dos projetos mantidos entre a entidade estudada e alguns órgãos da Administração Pública Federal, no período mencionado no tópico "a".

1.3 Justificativa da Pesquisa

Segundo Camargo et al (2002), o Terceiro Setor não se resume a assistir pessoas carentes. Ele atua na transformação da sociedade, integrando seus indivíduos e trazendo uma maior consciência quanto a importância de não deixar somente para o Estado a solução das problemáticas existentes.

Sendo assim, nas últimas décadas passou-se a ter uma maior consciência da importância que o Terceiro Setor tem para a sociedade, reconhecendo a necessidade do Estado em delegar algumas de suas atividades para as organizações que o compõe. De acordo com o Guia de orientação para o profissional de contabilidade do Terceiro Setor (CRCRS, 2018, p.9), considerando informações presentes em pesquisa realizada pelo IBGE, em 2010, acerca das Fundações Privadas e Associações sem fins lucrativos do Brasil, entre 2002 e 2010, houve um crescimento de 5,3%, de organizações sem fins lucrativos no país. Ainda, segundo a pesquisa mencionada anteriormente, em 2010, as Fundações Privadas e as Associações sem fins lucrativos representavam 5,2% do total de 5,6 milhões de entidades públicas e privadas que compunham o CEMPRE.

Ainda segundo a pesquisa anteriormente mencionada, quanto a participação do Terceiro Setor no ramo empregatício, essas instituições empregaram, em 2010, cerca de 2,1 milhões de

pessoas. Isso representava 23% do total de trabalhadores no setor público e 5,8% do total de trabalhadores de entidades existentes no CEMPRE (IBGE, 2010).

Dessa forma, se deu início a um processo de regulação específica para entidades sem fins lucrativos, que fez com que o Estado e a sociedade em geral começassem a exigir uma maior prestação de contas por parte dessas entidades, a fim de mostrarem o cumprimento das normas impostas a elas. Além disso, com o crescimento dos serviços prestados por essas entidades à sociedade, se torna cada vez mais necessária a demonstração do desempenho das mesmas, para que seja possível analisar os benefícios trazidos pelos serviços oferecidos por elas.

Assim, para que se obtenha mais informações acerca do funcionamento do Terceiro Setor, é importante que se faça estudos em organizações que o compõe, a fim de entender formas de se analisar seu desempenho, como também sua aderência às normas que as regem, assim como seu processo de prestação de contas.

1.4 Estrutura da Pesquisa

Este trabalho está estruturado da seguinte forma: Inicialmente apresenta-se uma introdução ao tema, onde também pode-se encontrar o problema da pesquisa, seus objetivos geral e específico, assim como a justificativa da mesma. No segundo tópico, encontra-se uma análise teórica acerca do Terceiro Setor. Nesta parte do trabalho estão apresentadas o conceito do Terceiro Setor, a forma como seu reconhecimento cresceu no Brasil, seus aspectos legais, caracterização do *compliance* e da *accountability* e as normas contábeis que norteiam as entidades que compõem esse setor. O terceiro tópico traz informações acerca da entidade estudada. Já o quarto tópico, contém a metodologia de pesquisa, contendo sua tipologia e informações acerca dos procedimentos de coletas de dados. O quinto tópico contém os resultados das análises. E, por fim, o sexto e último tópico traz as considerações finais, com recomendações e sugestões para novos estudos.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção serão apresentados estudos bibliográficos acerca do tema tratado na presente pesquisa. Ela está estruturada em quatro tópicos, onde os seguintes assuntos são abordados: no primeiro tópico é apresentado o contexto do Terceiro Setor no Brasil, seu conceito e o reconhecimento de sua importância no país; o segundo tópico traz os aspectos legais que norteiam tal setor da economia; já no terceiro tópico, pode-se encontrar os conceitos de *accountability* e *compliance*, assim como as normas legais que determinam sua importância; por fim, o quarto e último tópico da seção trata das normas contábeis que norteiam o Terceiro Setor.

2.1 Terceiro Setor no Brasil

As organizações do Terceiro Setor atuam na sociedade há muitos anos, apesar de não serem conhecidas desde sempre por essa denominação. Segundo Coelho (2000), empresas, igrejas e as mais diversas entidades já atuavam nesse campo antes mesmo de se ter conhecimento da importância dessas entidades, tendo um impacto social significativo desde sempre.

No Brasil, passou-se a reconhecer a importância dessas organizações, mais precisamente, depois da reforma estatal, ocorrida no país nos anos 90 (Bresser e Grau, 1999). No período em que antecedeu a reforma, predominou no mundo duas formas de Estado: a neoliberal, onde o Estado é mínimo e faz renúncia de suas responsabilidades sociais; e a social-burocrática, que contrata diretamente professores, médicos e assistentes sociais para realizar serviços de forma monopolista para seus cidadãos (Bresser e Grau,1999).

Esta última forma de Estado mencionada também é conhecida como *welfare state*. Andersen (1995) apud Coelho (2000) destaca que tal ideal foi caracterizado pelo reconhecimento dos direitos de cidadania, assim como a necessidade do Estado em garantir esses direitos aos seus cidadãos. Contudo, como tudo isso ficou a cargo unicamente do Estado, os países caminharam para uma crise de financiamento do sistema, fazendo com que o Estado não conseguisse mais atender a todas as demandas da população (Coelho, 2000).

No caso do Brasil, essa crise estatal levou a uma reforma do Estado. Ela foi proposta pelo Ministro Bresser Pereira, do Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado - MARE, através do denominado Plano Diretor (De Carvalho, 2017). Como consequência a essa reforma, a participação social na gestão pública passa a ter uma maior relevância, dando

surgimento a um público não-estatal, que se coloca entre o Estado e o Mercado (Bresser e Grau, 1999).

É importante destacar que, até o momento da reforma, existia essa dualidade de setores na economia, em que o Estado, o setor público, é chamado de Primeiro Setor e o Mercado, o setor privado, é chamado de Segundo Setor. Com isso, pode-se definir o Primeiro Setor como sendo aquele preocupado em prestar serviços de interesse público e o Segundo Setor, como aquele que está preocupado com interesses particulares e que possui fins puramente lucrativos (Araújo, 2005, apud Carneiro et al, 2011).

Tudo isso leva a um reconhecimento da importância do Terceiro Setor, que é composto por entidades que exercem atividades de cunho social, mas não são controladas pelo Estado. Ou seja, pertencem juridicamente ao âmbito privado da economia, captando recursos de terceiros e tendo os seus próprios recursos para operar, ao mesmo tempo em que não possuem fins lucrativos. Dito isso, Slomski et al (2012) defendem que o terceiro setor pode ser entendido como uma junção do primeiro e do segundo setor, pois as entidades que a ele pertencem possuem características tanto de empresas públicas, como de empresas privadas.

Segundo Olak e Nascimento (2006) apud Carneiro et al (2011), porém, é difícil definir tais entidades, pois o termo “sem fins lucrativos” não resume seu papel social, político e econômico contemporâneo. O que Fisher e Matsuda (2002) apud Quintairos et al (2009) dizem sobre a atuação dessas organizações, pode complementar essa ideia. Eles dizem que essas entidades atuam em seguimentos sociais como as áreas de educação, saúde, cultura, defesa de direitos civis, meio ambiente, esporte e lazer. Ou seja, campos muito importantes para a sociedade.

Além disso, ele atua significativamente na geração de empregos. Isso foi demonstrado em pesquisa realizada pelo IBGE, em 2010, que mostra que 2,1 milhões de pessoas trabalhavam neste setor, nesse mesmo ano, o que representa 5,8% das oportunidades de emprego em todas as esferas empresariais. Com isso, é possível perceber a importância que as entidades do Terceiro Setor desempenham para a sociedade, assim como para a economia.

Portanto, com sua importância cada vez mais reconhecida, passa-se a regular aos poucos, as entidades pertencentes a esse Terceiro Setor. Atualmente existe uma maior preocupação com o desempenho dessas entidades, além de uma maior cobrança da prestação de contas de como os recursos adquiridos por elas são utilizados. Nos tempos atuais, é possível encontrar em lei os princípios que norteiam essas entidades, as atividades que as caracterizam

como tal e a forma como devem prestar contas para a sociedade. Tal regulação ajuda na visualização do desempenho dessas organizações.

2.2 Aspectos legais das entidades do Terceiro Setor

Atualmente há leis mais específicas norteando as atividades das entidades do Terceiro Setor. Pode-se encontrar quais entidades fazem parte do Terceiro Setor na Interpretação Técnica Geral (ITG) 2002, que atualmente é a principal norma contábil voltada para essas entidades. Em seu item dois, esta norma diz que as entidades sem finalidade de lucros podem ser constituídas, no que tange a natureza jurídica, como fundação de direito privado, associação, organização social, organização religiosa, partido político e entidade sindical.

Assim, considerando o que dispõe a ITG 2002 (R1) e observando o art. 44 do código civil, lei nº 10.406/2002, incisos I, III, IV e V, que determinam as entidades que fazem parte do direito privado, tem-se que as organizações do Terceiro Setor são entidades de jurisdição privada. Ou seja, apesar de desenvolverem atividades que as caracterizariam como pertencentes do setor público, as entidades do Terceiro Setor são, juridicamente, do setor privado. Isso exige que elas se adaptem às normas pertencentes aos dois âmbitos jurídicos.

Além disso e como mencionado pela ITG 2002 (R1), existem várias organizações que são caracterizadas como sendo sem fins lucrativos, sendo necessário saber de qual se trata, para analisar a legislação aplicável a ela. Também é importante destacar que existem certos títulos, proporcionados a essas entidades, pela Administração Pública, que garantem alguns benefícios para as mesmas. Dessa forma, é necessário saber as definições de cada pessoa jurídica pertencente ao Terceiro Setor, assim como as leis correlatas a ela.

O código civil, assim como De França et al (2015), definem as associações como sendo a personalidade jurídica formada pela união de pessoas, sem a finalidade de lucros. Já as fundações são personalidades jurídicas formadas a partir de um patrimônio. Tal patrimônio ganha personalidade jurídica e deve ser administrado de acordo com o alcance dos objetivos estipulados pelo instituidor (De França et al, 2015). Por fim, as organizações religiosas são conceituadas de forma similar às associações, sendo formadas pela união de pessoas, mas com a finalidade de propagar a fé, realizando atividades, muitas vezes, voltadas para a coletividade.

Além de se enquadrarem como uma das personalidades jurídicas mencionadas, também é possível que as organizações do Terceiro Setor obtenham a qualificação de Organização Social (OS) ou Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP). A primeira é regida pela lei nº 9.637/1998 e a segunda, pelas leis nº 9.790/1999 e 13.019/2014, que faz alterações à primeira.

No que tange às Organizações sociais, a lei nº 9.637/98, em seu artigo primeiro, traz o seguinte:

> O Poder Executivo poderá qualificar como organizações sociais pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, cujas atividades sejam dirigidas ao ensino, à pesquisa científica, ao desenvolvimento tecnológico, à proteção e preservação do meio ambiente, à cultura e à saúde, atendidos aos requisitos previstos nesta Lei. (Brasil, 1998)

Além disso, ela também dispõe sobre o contrato de gestão, firmado entre a Administração Pública e as entidades qualificadas como Organizações Sociais, nos termos desta lei. Este contrato de gestão firma a publicização imposta à essas organizações, que por sua vez, absorvem algumas atividades antes atribuídas a alguns entes públicos.

Já quanto às Organizações da Sociedade Civil de Interesse público, a lei nº 9.790/1999, alterada pela lei nº 13.019/2014, em seu artigo primeiro, traz o que se segue:

> Podem qualificar-se como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público as pessoas jurídicas de direito privado sem fins lucrativos que tenham sido constituídas e se encontrem em funcionamento regular há, no mínimo, 3 (três) anos, desde que os respectivos objetivos sociais e normas estatutárias atendam aos requisitos instituídos por esta Lei. (Brasil, 1999 e 2014)

Além de definir o que seriam as OSCIP's, esta lei também determina quem não pode obter tal qualificação. Dessa forma, em seu artigo 2º, incisos III, IV, IX, X e XI, ela determina que não são passíveis de obter qualificação de OSCIP, por exemplo, instituições religiosas, organizações partidárias, organizações sociais, cooperativas e fundações públicas. Dessa forma, essas entidades, seguem leis específicas a elas.

Portanto, apesar de não se ter ainda uma única lei específica às entidades do Terceiro Setor, pode-se perceber uma maior inclusão dessas entidades na legislação brasileira. É certo que é necessário o atendimento a mais de uma lei para que tais entidades funcionem adequadamente, mas é possível perceber um maior reconhecimento da importância dessas organizações para a sociedade.

2.3 *Compliance* e *accountability* no Terceiro Setor

Como visto anteriormente, as entidades do Terceiro Setor são regulamentadas por determinadas leis. Além disso, para que operem suas atividades, elas captam recursos por doações da comunidade, de empresas privadas e da Administração Pública. Esta última forma de captação é possibilitada pelas parcerias feitas entre as organizações sem fins lucrativos e as entidades da Administração Pública.

Atualmente existem vários instrumentos através dos quais as entidades do Terceiro Setor recebem essa ajuda dos entes públicos, como os contratos de repasse, convênios, termos de cooperação, de parceria, contrato de gestão e outros (De França et al, 2015). Além disso, essas entidades também possuem alguns benefícios que ajudam no desenvolvimento de suas atividades, como os benefícios tributários, dados através de isenções e imunidades tributárias. Tudo isso é regido por normas específicas da legislação.

Além de tudo isso, as organizações também devem estar em acordo com as normas contábeis vigentes no país, mantendo suas demonstrações financeiras e contábeis em dia. Um termo muito utilizado para determinar o cumprimento dessas regras, por parte das entidades, portanto, é o *compliance*. De acordo com Mafra e Junqueira (2018), o *compliance* é a honra dos compromissos que as entidades têm com seus usuários, sejam externos, como os entes do poder público, com quem as entidades têm obrigações fiscais, tributárias, previdenciárias e etc; fornecedores e clientes ou sociedade em geral ou mesmo com os usuários internos, como empregados e associados.

Desde que se deu início às parcerias feitas entre as entidades do Terceiro Setor e os órgãos públicos, o *compliance* passou a ser incentivado por determinadas leis, a fim de que tais entes públicos não fossem prejudicados por alguma infração às normas, por parte dessas organizações. As leis estaduais que obrigam o *compliance* nas organizações, têm como base a lei anticorrupção, de nº 12.846/2013. Esta lei dispõe sobre a responsabilização de pessoas jurídicas, que pratiquem fraudes contra a Administração Pública, nacional ou estrangeira.

A lei impõe sanções, que podem envolver multas, que variam de 0,1% a 20% do faturamento do último exercício da entidade, conforme previsto no inciso I, do art. 6º da lei 12.846/2013 ou de 60 mil a 60 milhões, quando não for possível utilizar o critério do faturamento, conforme §4º, inciso II da mesma lei. A lei também prevê a perda de parte das atividades da organização ou mesmo dos benefícios fiscais adquiridos anteriormente por ela.

Portanto, para que as organizações evitem ferir a lei anticorrupção, praticando fraudes contra os entes públicos, é necessário que elas pratiquem e mantenham um programa de *compliance*. Pensando nisso, em 2015 foi instituído o Decreto 8.420/2015, que descreve alguns passos gerais para implantação desse programa. Dessa forma, em 02 de fevereiro de 2018, foi instituída a lei estadual 6.112/2018, do Distrito Federal, que torna obrigatória a implantação de um Programa de Integridade nas entidades que mantiverem contrato com a Administração

Pública do DF, em todas as esferas do poder. O art. 4º da referida lei define o Programa de Integridade da seguinte forma:

> (...) consiste, no âmbito de uma pessoa jurídica, no conjunto de mecanismos e procedimentos internos de integridade, auditoria, controle e incentivo à denúncia de irregularidades e na aplicação efetiva de códigos de ética e de conduta, políticas e diretrizes com o objetivo de detectar e sanar desvios, fraudes, irregularidades e atos ilícitos praticados contra a Administração Pública do Distrito Federal. (Distrito Federal, Brasil 2018)

Além disso, a lei também possui os objetivos de garantir a execução dos contratos firmados de acordo com a lei pertinente a cada atividade desenvolvida pela entidade e de reduzir os riscos inerentes aos contratos, garantindo maior segurança e transparência na consecução dos mesmos. A lei também define, em seu artigo 6º, quais são os itens avaliados para a verificação de existência de um programa de integridade nas instituições. Eles vão desde o comprometimento da alta direção da pessoa jurídica, até a promoção de uma cultura ética, através de palestras, *workshops* e etc.

Nos incisos que definem os itens que caracterizam a existência do *compliance*, pode-se encontrar os incisos VI e VII, que dizem, respectivamente, dos registros contábeis que reflitam, de forma completa e precisa, as transações da pessoa jurídica e dos controles internos que assegurem a elaboração e a confiabilidade de relatórios e demonstrações financeiras da entidade. Caso seja constatado que a entidade não cumpre com esse programa de integridade, a empresa que mantém contrato com a Administração Pública pode sofrer uma multa de 0,1%, por dia, do valor atualizado do contrato, conforme determina o art. 8º da referida lei.

Dessa forma, percebe-se a importância de demonstrar que a entidade que mantém contrato com o Poder Público, mantém conformidade com a legislação pertinente. Uma forma de se demonstrar essa conformidade, é através da prestação de contas. A necessidade de prestação de contas, por parte dessas entidades, é estabelecida pelo parágrafo único, do artigo 70 da Constituição Federal de 1988. Quanto a isso, ele diz:

> Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária. (Brasil, 1988)

A prestação de contas, por parte das entidades, também é conhecida por um termo, que é a *accountability*. Segundo Brito e Perez (2014), a *accountability* envolve informar e justificar as ações das entidades, com a possibilidade de sanção. Ainda segundo as autoras, para as entidades do Terceiro Setor essa prática é ainda mais importante, pois é através dela que as

informações acerca das despesas realizadas com os recursos arrecadados, ficam mais claras (Brito e Perez, 2014).

Uma grande aliada dessas entidades, nesse quesito, é a contabilidade, que através de seus instrumentos, permite a visualização do desempenho financeiro e operacional das mesmas. Dessa forma, é necessário que as entidades sem fins lucrativos sigam as normas contábeis, para a prestação de contas, além das normas que norteiam os instrumentos de parceria com o governo.

No que diz respeito à contabilidade dessas organizações, é necessário que elas sigam o que diz as Normas Brasileiras de Contabilidade. Porém, a principal norteadora para essas organizações é a ITG 2002/2012, alterada pela ITG 2002/2015 (R1). Esta norma tem o objetivo de estabelecer critérios e procedimentos contábeis específicos para entidades do Terceiro Setor, concomitante às normas internacionais de contabilidade. (CFC, 2015).

Assim, para que as entidades consigam prestar contas à comunidade e aos entes públicos, a norma mencionada acima determina uma série de demonstrações financeiras e contábeis que devem ser publicadas por elas. Essas demonstrações são as mesmas apresentadas pelas empresas com fins lucrativos e são: Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado do Exercício, Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, Demonstração dos Fluxos de Caixa e as Notas Explicativas.

Apesar de a ITG 2002 (R1) ser a principal norteadora contábil para as entidades do Terceiro Setor, há outras normas de contabilidade a serem seguidas por ela. O próximo tópico contém melhores detalhes sobre a norma mencionada, assim como sobre as outras que devem ser seguidas.

2.4 Normas contábeis para entidades do Terceiro Setor

Como mencionado anteriormente, as instituições do Terceiro Setor, do Brasil, precisam seguir as Normas Brasileiras de Contabilidade. Segundo De França et al (2015), até 1999 não se falava em legislação contábil específica para essas organizações. As normas impostas a elas, considerando sua pessoa jurídica, portanto, eram aquelas presentes na lei que norteia as empresas do mesmo ramo, mais precisamente a lei nº 6.404/1976, a lei das sociedades anônimas.

No entanto, sabe-se que as entidades do Terceiro Setor, por prestarem serviços a sociedade, mantém relações com o setor público, tendo também que se submeter às normas

impostas a esse setor (De França et al, 2015). Este fato causou confusão durante muito tempo aos contadores dessas organizações, que deveriam elaborar demonstrações híbridas, por conta das características inerentes a elas.

Conforme o Brasil foi dando seus passos para a convergência total às normas internacionais de contabilidade, foram sendo aprovadas medidas que começaram a especificar cada vez mais as normas contábeis para as entidades sem fins lucrativos. O salto inicial para tal especificação foi dado com as resoluções 837/1999, que aprovou a NBC T 10.4 - que trata das Fundações; e 877/2000, que aprovou a NBC T 10.19 - que trata das entidades sem fins lucrativos. Apesar de as duas já terem sido revogadas, instituíram regramentos especiais no tratamento das receitas, especialmente as doações e subvenções recebidas, além da nomenclatura de contas patrimoniais e do exercício, como superávit e déficit. (De França et al, p. 32, 2015)

Assim, após mais algumas normas implementadas, que ajudariam ainda mais as organizações do Terceiro Setor, como a NBC TG 07, que norteia o tratamento contábil da subvenção e assistência governamental, o CFC foi ao encontro definitivamente à uma norma específica para o Terceiro Setor (De França et al, p.33. 2015). Essa norma é a ITG 2002, aprovada em 2012 e alterada em 2015. Ela é voltada para as entidades sem fins lucrativos.

O objetivo da ITG 2002 (R1) é estabelecer os critérios e procedimentos contábeis para as entidades sem fins lucrativos. Nela, é possível encontrar quem são as pessoas jurídicas sem fins lucrativos, como devem ser tratadas e evidenciadas as doações e subvenções recebidas pelo governo, assim como os convênios existentes entre as organizações. Também dita a forma de se evidenciar as isenções e imunidades adquiridas, as gratuidades concedidas e os trabalhos voluntários realizados para a instituição.

Além disso, a norma também determina quais demonstrações devem ser divulgadas pelas entidades sem fins lucrativos, além dos itens mínimos que devem constar na Nota Explicativa da mesma. Com isso, é possível perceber a importância desta norma para o momento da prestação de contas das entidades do Terceiro Setor.

A partir do que foi exposto, também é possível perceber a complexidade de se gerir uma entidade sem fins lucrativos. Por desenvolverem atividades que interessam à sociedade, além de ser necessário que elas mantenham suas obrigações em dia e sigam todas as normas impostas a elas, também é necessário que mantenham um certo controle na gestão de seus recursos. Uma

forma de verificar a qualidade da gestão dessas entidades, portanto, é através da análise de desempenho.

3 CONTEXTO OPERACIONAL DA ENTIDADE OBJETO DE ESTUDO

A fim de melhor entender os processos adotados para o desenvolvimento da presente pesquisa, esta parte do trabalho tem o objetivo de apresentar a entidade sobre a qual o estudo foi desenvolvido. Assim, esta seção traz quem ajudou a fundar a instituição estudada, quais são os seus objetivos e relaciona seu funcionamento com os processos metodológicos adotados.

Dito isso, a presente pesquisa se trata de um estudo de caso, feito na Associação de Pais e amigos dos Excepcionais do Distrito Federal (APAE-DF), buscando verificar sua forma de prestar contas e analisar o seu desempenho, enquanto entidade do Terceiro Setor. Ela foi fundada em 20 de agosto de 1964 e é uma Organização da Sociedade Civil, que desenvolve programas voltados, prioritariamente, para pessoas com deficiência intelectual e acima dos 14 anos.

Seu primeiro projeto foi desenvolvido depois de alguns profissionais do ensino especial perceberem que as demandas sociais das pessoas com deficiência da cidade, estavam concentradas nos jovens e adultos com deficiência intelectual. Foi verificado que não havia nenhuma política pública que beneficiasse essas pessoas depois que elas saíssem da escola regular, fazendo com que elas ficassem à margem da sociedade, assim como mais dependentes de suas famílias.

Dessa forma, por iniciativa voluntária desse grupo de profissionais, liderados pela professora Maria Helena Alcântara de Oliveira e com a colaboração da psicóloga Erenice Carvalho e da pedagoga Jacinta Fonte Guimarães, a APAE-DF elaborou, em 1985, o projeto que procurava direcionar o trabalho da instituição para a educação profissional e inserção dos jovens e adultos com deficiência múltipla, da cidade, no mundo do trabalho. A ideia era fazer essa inserção considerando as virtudes e potencialidades desse público e não somente seus comprometimentos.

Dessa forma, atualmente ela conta com quatro unidades, em Brasília, estando localizadas na Asa Norte e nas cidades do Guará, Ceilândia e Sobradinho. Seu Programa de Educação Profissional e Trabalho (EPT), conforme podemos encontrar no site da instituição, passou a se estruturar em três etapas: 1) a formação básica para o trabalho; 2) a qualificação profissional; e 3) a inclusão laboral, que é desenvolvida com o devido acompanhamento, para que o educando seja inserido de forma perfeita no mundo do trabalho.

Como parte da terceira etapa do Programa de Educação Profissional e Trabalho, os ex-alunos são enviados para o mercado de trabalho, seja em empresas privadas, quando eles já estão completamente aptos a trabalharem sem acompanhamento, ou através dos contratos de prestação de serviços, mantidos pela instituição com alguns órgãos públicos. O trabalho feito através desses contratos seria o trabalho assistido, onde os ex-alunos fazem serviços de higienização e conservação de bens culturais, acompanhados por um instrutor, que avalia o seu desempenho ao longo do trabalho.

Segundo o site da APAE-DF, a instituição beneficia, atualmente, cerca de 730 jovens e adultos com deficiências, por ano.

4 METODOLOGIA

O presente tópico apresenta o processo metodológico utilizado para o desenvolvimento da pesquisa aqui apresentada. Nele, é possível encontrar o tipo de pesquisa realizada, quais os dados foram necessários coletar, a forma utilizada para a coleta desses dados, assim como a forma pela qual os mesmos foram analisados. Assim, através dos tópicos a seguir, é possível verificar como a presente pesquisa foi desenvolvida.

4.1 Tipologia da pesquisa

A pesquisa feita está em formato de um estudo de caso. Segundo Yin (2005, p.32, apud Gil 2008, p.57) "o estudo de caso é um estudo empírico, que investiga um fenômeno atual dentro de seu contexto de realidade". Este estudo pode ser utilizado tanto em pesquisas exploratórias quanto em pesquisas descritivas e explicativas (Gil, 2008). Dessa forma, quanto a abordagem geral da presente pesquisa, ela se caracteriza como exploratória, pois procura proporcionar maior familiaridade com o problema pesquisado. (Gil, 2002, p.25)

Quanto ao enfoque, a pesquisa se caracteriza como quali-quantitativa. Segundo Sampieri, Collado e Lucio (2013), "o enfoque quantitativo utiliza a coleta de dados para testar hipóteses, baseando-se na medição numérica e na análise estatística para estabelecer padrões e comprovar teorias". Já o enfoque qualitativo, ainda segundo os autores, "utiliza a coleta de dados sem medição numérica, para descobrir ou aprimorar perguntas de pesquisa no processo de interpretação". Assim, a pesquisa quali-quantitativa é aquela em que há indícios dos dois enfoques, possuindo tanto características qualitativas, quanto quantitativas.

A presente pesquisa, portanto, possui elementos dos dois tipos de abordagens pois, inicialmente, foi necessária a realização de consulta bibliográfica acerca de conceitos que poderiam guiar o desenvolvimento da pesquisa, assim como a análise do resultado. Também foi necessária uma análise documental, aos demonstrativos contábeis da instituição, obtidos com o departamento financeiro da mesma, mediante solicitação de autorização para utilização dessas informações. Além disso, os pareceres do Ministério Público, acerca da prestação de contas da instituição, nos três anos analisados, também foram consultados, para a obtenção de maiores informações acerca da prestação de contas da APAE-DF, no período considerado na pesquisa. Esses pareceres foram obtidos no site da instituição, que divulga suas informações financeiras através do mesmo. Após isso, foi desenvolvido um quociente que medisse a

eficiência dos contratos mantidos pela instituição com alguns órgãos públicos, caracterizando a pesquisa, também, como quantitativa.

4.2 Metodologia para análise do *compliance* e da *accountability*

Um dos objetivos da presente pesquisa é a avaliação do *compliance* presente na entidade alvo do estudo de caso. O Decreto 8.420/2015, que orienta a implantação do Programa de Integridade (*compliance*) nas entidades que mantêm alguma relação com os entes da Administração Pública, em seu artigo 41, define que um dos itens para avaliação da existência desse programa, na entidade, são registros contábeis que mostrem de forma digna e transparente, as movimentações da instituição. Dessa forma, como o trabalho visa verificar a integridade da APAE-DF com a norma contábil pertinente ao Terceiro Setor, foi necessário coletar seus relatórios financeiros e contábeis, a fim de comparar sua confecção com o que diz a ITG 2002 (R1).

Os relatórios financeiros e contábeis coletados com a instituição, foram os referentes aos anos de 2015, 2016 e 2017. Após sua coleta, os itens da ITG 2002 (R1) foram elencados em um quadro, onde foi utilizado um sistema binário, para a visualização da aderência às normas. Nesse sistema, se fosse atribuído o número 0 para a célula de encontro entre a norma e o ano analisado, significava que esta norma não foi atendida. Já quando fosse atribuído o número 1, significava que aquele item havia sido divulgado de acordo com a norma vigente. Para a estruturação do quadro foi utilizado o *software* Microsoft Excel e ele ficou configurado como a seguir:

Tabela 1 – Estrutura da tabela com aderência ou não aderência à ITG 2002 (R1)

Normas ITG 2002 (R1)	**Anos (2015, 2016, 2017)**
Competência	
Doação e Subvenção no Resultado	
Contrapartida de Subvenção no passivo	
Segregação por atividade	0 - Não atende a norma 1 - Atende a norma
Contas específicas das receitas de contratos/convênios	
Evidenciação dos benefícios concedidos como gratuidade	
Contas superávit/déficit	

Trabalho Voluntário
Demonstrações contábeis
Conta Patrimônio Social
Doações em Atividades Operacionais na DFC
Imunidades em conta de compensação
Conformidade da NE

Fonte: Elaborada pela autora

Como é possível ver na tabela, a ITG 2002 (R1) dita como as demonstrações contábeis das entidades do terceiro Setor devem ser elaboradas. Na tabela, constam treze itens, que determinam que as entidades do Terceiro Setor devem: segregar as contas que representam as doações e subvenções, evidenciar suas receitas e despesas por competência, denominar as contas de lucros e prejuízos como superávit e déficit, evidenciar a prestação de trabalho voluntário, recebida pela entidade, evidenciar os serviços prestados de forma gratuita à comunidade, elaborar suas Notas Explicativas com um número mínimo de itens, que também são determinados pela norma, entre outras demandas.

As informações mínimas, que as Notas Explicativas das entidades sem fins lucrativos devem conter, de acordo com a ITG 2002 (R1), são:

> (a) contexto operacional da entidade, incluindo a natureza social e econômica e os objetivos sociais;
>
> (b) os critérios de apuração da receita e da despesa, especialmente com gratuidade, doação, subvenção, contribuição e aplicação de recursos;
>
> (c) relação dos tributos objeto de renúncia fiscal; (Alterada pela ITG 2002 (R1));
>
> (d) as subvenções recebidas pela entidade, a aplicação dos recursos e as responsabilidades decorrentes dessas subvenções;
>
> (e) os recursos de aplicação restrita e as responsabilidades decorrentes de tais recursos;
>
> (f) os recursos sujeitos a restrição ou vinculação por parte do doador;
>
> (g) eventos subsequentes à data do encerramento do exercício que tenham, ou possam vir a ter, efeito relevante sobre a situação financeira e os resultados futuros da entidade;
>
> (h) as taxas de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações em longo prazo;
>
> (i) informações sobre os seguros contratados;

> (j) a entidade educacional de ensino superior deve evidenciar a adequação da receita com a despesa de pessoal, segundo parâmetros estabelecidos pela Lei das Diretrizes e Bases da Educação e sua regulamentação;
>
> (k) os critérios e procedimentos do registro contábil de depreciação, amortização e exaustão do ativo imobilizado, devendo ser observado a obrigatoriedade do reconhecimento com base em estimativa de sua vida útil;
>
> (l) segregar os atendimentos com recursos próprios dos demais atendimentos realizados pela entidade;
>
> (m) todas as gratuidades praticadas devem ser registradas de forma segregada, destacando aquelas que devem ser utilizadas na prestação de contas nos órgãos governamentais, apresentando dados quantitativos, ou seja, valores dos benefícios, número de atendidos, número de atendimentos, número de bolsistas com valores e percentuais representativos;
>
> (n) a entidade deve demonstrar, comparativamente, o custo e o valor reconhecido quando este valor não cobrir os custos dos serviços prestados. (CFC, 2015)

Esta forma de análise, quanto à integridade às normas contábeis, já havia sido desenvolvida por De França et al, em 2018, onde eles propuseram um coeficiente que mensura a *accountability* de entidades do Terceiro Setor, mais especificamente Fundações do direito privado, veladas pelo Ministério Público. Para isso, foram desenvolvidos outros dois coeficientes, de onde viria a base para o cálculo do status mencionado.

A proposta dos autores envolveu várias fundações veladas pelo Ministério Público. Dessa forma, os índices que comporiam o coeficiente de status de *accountability* avaliavam o nível de integridade de cada fundação à ITG 2002 (R1) e a quantidade de fundações que aderiram à cada item estabelecido pela Norma Contábil. Como a presente pesquisa se trata de um estudo de caso e, portanto, está avaliando uma única entidade, a fim de medir a sua *accountability*, adaptou-se um dos índices propostos por De França et al, o índice de aderência aos itens por fundação, sendo adaptado este último termo para “por entidade”.

O índice aqui utilizado, portanto, é calculado dividindo-se o número de requerimentos da ITG 2002 (R1), atendidos pela instituição, pelo total de requerimentos exigidos. O resultado pode variar conforme a seguir:

ADfr = 1 - accountability completa por entidade

ADfr = 0 - accountability inexistente por entidade

ADfr (0,1) = accountability incompleta por entidade

4.3 Metodologia para análise da eficiência dos contratos

Outro objetivo da pesquisa era mensurar, numericamente, a eficiência dos contratos de prestação de serviços, mantidos pela entidade com os entes públicos, a fim de realização da terceira etapa do programa de inclusão dos deficientes intelectuais, no mercado de trabalho. Assim, foi necessário coletar os contratos mantidos pela instituição com os entes públicos, nos anos de 2015, 2016 e 2017, a fim de verificar os valores propostos e a quantidade de alunos a serem contratados.

No período analisado, a APAE-DF mantinha contrato com os seguintes órgãos: Câmara dos Deputados, Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira, Ministério das Relações Exteriores, Supremo Tribunal de Justiça, Supremo Tribunal Federal e Senado. Sabendo disso, foi necessário, também, verificar nas demonstrações contábeis da entidade, as despesas realizadas, por ela, com cada um desses contratos.

Para a mensuração das eficiências, portanto, é proposto, nesta pesquisa, um coeficiente que visa comparar os gastos estimados em cada contrato existente no período mencionado e os gastos realmente realizados na prestação dos serviços. Para o cálculo do coeficiente, primeiro foi necessário calcular o gasto per capita estimado no contrato e o gasto per capita realizado. As fórmulas utilizadas ficaram como a seguir:

1. Gasto per capita estimado (GPE)

$$GPE_{(i,j)} = \frac{VE_{(i,j)}}{QE_{(i,j)}} \qquad (1)$$

Em que QE= quantidade estimada de alunos para o contrato; e VE= valor anual estimado do contrato, presente no contrato de prestação de serviços;
O resultado esperado com este quociente representa o custo médio de capacitação de um assistido.

2. Gasto per capita realizado (GPR)

$$GPR_{(i,j)} = \frac{VR_{(i,j)}}{QR_{(i,j)}} \qquad (2)$$

Em que QR= quantidade de alunos realmente contratados; e VR= valor do contrato realmente realizado, presente nas demonstrações contábeis da entidade.

O resultado esperado com este quociente GPR representa o custo médio de capacitação de um assistido.

Após calcular o gasto per capita esperado e realizado, calculou-se, então, o índice de eficiência dos contratos (IEC). Utilizando os resultados obtidos com as fórmulas mencionadas acima. A fórmula do índice de eficiência ficou estruturada da seguinte forma:

$$IEC_{(i,j)} = \frac{GPE_{(i,j)}}{GPR_{(i,j)}} \qquad (3)$$

O resultado obtido com este índice revela que:

$$IEC_{(i,j)} = \begin{cases} 1 => o\ gasto\ efetivo\ per\ capita\ por\ contrato\ \text{é}\ igual\ ao\ previsto \\ < 1 => o\ gasto\ efetivo\ per\ capita\ por\ contrato\ \text{é}\ maior\ o\ previsto \\ > 1 => o\ gasto\ efetivo\ per\ capta\ por\ contato\ \text{é}\ menor\ que\ o\ previsto \end{cases}$$

Definição 1:

Gasto previsto per capita por contrato expressa a expectativa do contratante na alocação dos recursos para capacitação de cada assistido.

Definição 2:

Gasto realizado per capita por contrato expressa a alocação efetiva dos recursos para capacitação de cada assistido.

Teorema:

A alocação do gasto per capita por assistido é eficiente se e somente se o $IEC_{(i,j)} > 1$, observadas as mesmas condições previstas na elaboração do contrato.

É importante destacar que a instituição possui direito a uma taxa administrativa, pela prestação dos serviços. As taxas variam de 10% a 14% do valor do contrato. Os valores advindos dessas taxas configuram receita da instituição, podendo ela utilizar para a manutenção da operação de suas oficinas. Dessa forma, a fim de se obter o valor real dos gastos estimados, excluiu-se, do valor determinado pelo contrato, o valor que representava as taxas administrativas. As taxas de cada contrato foram coletadas com a própria entidade.

Portanto, após coletadas todas as informações e feitos os devidos cálculos, apurou-se um resultado, que significaria a eficiência ou não eficiência dos contratos. Os critérios para essa avaliação variaram da seguinte forma:

$IEC_{(i,j)} > 1$ realização do contrato de forma eficiente

$IEC_{(i,j)} < 1$ realização do contrato de forma ineficiente.

Além disso, também se procurou verificar a proporção dos ex-alunos contratados em relação aos alunos atendidos pela instituição no período. Para isso, foi dividido o número de alunos contratados pelo número de alunos atendidos nos 3 anos. Tal informação foi obtida com a secretaria da entidade.

Outra informação que foi possível analisar foi a relação dos recursos arrecadados pelas taxas administrativas, retidas dos contratos pela instituição e a receita da própria entidade. Como o valor considerado nas receitas dos anos analisados, somavam também, todo o valor recebido pelos órgãos para a execução dos contratos e sabendo-se que a instituição pode utilizar livremente, apenas aquele valor correspondente às taxas administrativas, foi necessário, primeiramente, excluir os valores recebidos dos órgãos, a fim de se obter a real receita da entidade. Assim, a relação foi obtida, somando-se o valor das taxas administrativas às receitas da entidade, após terem sido excluídos os valores globais recebidos e dividindo-se a soma dos valores referentes às taxas pelo valor das receitas ajustadas de cada ano analisado.

5 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Esta seção do trabalho apresenta a análise dos resultados obtidos, acerca das informações da entidade alvo do estudo de caso. Ele está estruturado em dois tópicos, onde o primeiro analisa o processo de *accountability* e o *compliance* da entidade aqui estudada; e o segundo apresenta os resultados e sua respectiva análise do coeficiente proposto para os contratos mantidos pela instituição. Assim, é possível verificar nos tópicos a seguir, os resultados obtidos após análise das informações coletadas.

5.1 *Accountability* e *compliance*

A primeira questão a ser analisada na APAE-DF, foi aquela pertinente à suas prestações de contas. Foi visto que a prestação de contas está ligada a um programa de *compliance*, que, por sua vez, é importante existir nas instituições que mantêm algum tipo de parceria com os entes públicos. Após comparar os relatórios financeiros e contábeis da instituição com os requerimentos da ITG 2002 (R1), norma contábil que deve ser seguida pelas entidades sem fins lucrativos, obteve-se o seguinte:

Tabela 2 – Conformidade das Demonstrações Contábeis da APAE-DF com a ITG 2002 (R1)

PERIODO ITENS DA ITG	2015	2016	2017
Competência	1	1	1
Doação e Subvenção no Resultado	1	1	1
Contrapartida de Subvenção no passivo	0	0	0
Segregação por atividade	1	1	1
Contas específicas das receitas de contratos/convênios	0	0	0
Evidenciação dos benefícios concedidos como gratuidade	0	0	0
Contas superávit/déficit	1	1	1
Trabalho Voluntário	0	0	0
Demonstrações contábeis	1	1	1

Conta Patrimônio Social	1	1	1
Doações em Atividades Operacionais na DFC	1	1	1
Imunidades em conta de compensação	0	0	1
Conformidade da NE	0	0	0

Fonte: elaborada pela autora, com base nas informações contidas na ITG 2002 (R1)

O primeiro item, presente na tabela, diz da exigência de registro contábil pelo regime de competência, ou seja, assim que ocorrer o fato gerador e não somente, quando houver entrada ou saída de caixa. Observando as demonstrações contábeis coletadas para os três anos analisados, obteve-se que a entidade realizou tais registros de acordo com as normas.

O segundo item diz que as entidades do Terceiro Setor devem evidenciar suas doações e subvenções recebidas do governo no resultado, ou seja, na Demonstração do Resultado do Exercício, como receita. Como é possível notar, este item também foi atendido integralmente durante os três anos considerados na pesquisa.

Outros itens aderidos pela contabilidade da entidade, na hora de elaborar suas demonstrações contábeis, foram: a existência das contas de superávit e déficit, a elaboração completa das demonstrações contábeis, a inclusão da conta denominada Patrimônio social e a classificação das doações, na Demonstração dos Fluxos de Caixa, nas Atividades Operacionais.

Para que a entidade apresente uma *accountability* completa, o que também seria positivo para o com*pliance* necessário na entidade, é necessário que ela cumpra todos os itens determinados na ITG 2002 (R1). No entanto, observando a tabela, pode-se perceber que a contabilidade da APAE-DF, nos anos analisados na pesquisa, não cumpriu com todas as treze exigências, deixando de atender itens que são muito importantes para a prestação de contas das entidades do Terceiro Setor.

Assim, o segundo item não atendido na elaboração das demonstrações da APAE-DF, considerado como item básico para a prestação de contas, é a não existência de contas sintéticas específicas para as receitas advindas dos contratos e convênios, mantidos pela entidade com alguns órgãos públicos do Distrito Federal.

Ainda, a instituição oferece oficinas onde pessoas com deficiência intelectual, acima dos 14 anos, podem se qualificar profissionalmente. Não são cobradas mensalidades para participação nessas oficinas. A ITG 2002 (R1), como é possível verificar no item 6 da tabela, determina que as entidades sem fins lucrativos, que oferecem serviços de forma gratuita, devem

evidenciar essa gratuidade em suas demonstrações, como se a mensalidade devida fosse. Apesar disso, os responsáveis pela contabilidade da APAE-DF não seguiram essa norma em nenhum dos três anos analisados.

Outro fato verificado, é o de que a instituição conta com trabalhos voluntários para ajudar no desenvolvimento de suas atividades. Foi possível identificar, no parecer do Ministério Público, acerca das prestações de contas da entidade, que ela contou com 77 pessoas trabalhando voluntariamente para a instituição, no ano de 2015 e 81 pessoas em 2016. A ITG 2002 (R1) também determina a evidenciação de trabalhos voluntários, como se tivesse ocorrido o desembolso financeiro. No entanto, a contabilidade também não cumpriu com este item da norma, em nenhum dos três anos analisados.

Outro fato verificado foi que as notas explicativas, elaboradas pelos contadores responsáveis pela contabilidade da entidade, no período analisado, consideraram apenas 3 dos 13 itens mínimos, aplicados a ela. As Notas Explicativas da entidade, no período analisado, portanto, apresentam o contexto operacional da entidade, as subvenções recebidas por ela (apesar de não elencarem quais seriam as aplicações dos recursos e as responsabilidades advindas dessas subvenções) e os critérios utilizados para a depreciação. Portanto, pode-se considerar que, no que tange aos critérios das Notas Explicativas avaliados, a entidade não os atendeu, sendo atribuído o número 0 para o mesmo.

Como resultado, obteve-se que a entidade cumpriu com apenas sete dos treze requerimentos da Norma Contábil voltada para o Terceiro Setor. Aplicando-se o índice de aderência aos requerimentos básicos, proposto por De França et al (2018), obteve-se um valor de 0,54, o que significa que a entidade presta suas contas de forma incompleta, pois obteve-se um valor menor do que 1 e maior do que 0.

É importante destacar que, durante os anos analisados, a entidade contava com uma contabilidade externa, para elaborar as suas demonstrações contábeis, podendo isso ter influenciado no atendimento incompleto das determinações da Norma Contábil mencionada. Isso pode ser explicado pela dificuldade em interpretar os requerimentos presentes na ITG 2002 (R1), assim como a não compreensão do real funcionamento da entidade aqui analisada. Tal caracterizou uma limitação aos resultados da pesquisa, pois dificultou a interpretação clara das demonstrações contábeis da entidade.

5.2 Desempenho da entidade

Após analisar os contratos firmados entre a instituição e os órgãos públicos, que é um dos meios de inserir os ex-alunos das oficinas mantidas por ela, no mercado de trabalho, de forma assistida, aplicou-se os gastos per capita estimados e os gastos per capita realizados na fórmula mencionada na metodologia, a fim de se obter a eficiência desses contratos. Os resultados encontrados são os apresentados a seguir:

Tabela 3 – Índices de eficiência dos contratos

Contratos	2015	2016	2017
Câmara	2,7315	1,47262	1,1318
MRE	1,8437	1,11228	1,00811
INEP	1,61652	1,10923	0,89547
STJ	2,12774	1,14177	1,06736
STF	1,5396	1,18857	1,14837
senado	2,03462	1,38163	1,13971

Fonte: Elaborada pela autora

Como é possível ver na tabela, praticamente todos os contratos foram cumpridos, de acordo com o resultado encontrado, corretamente. O único que apresenta valor menor do que 1 é aquele mantido com o INEP, no ano de 2017, apresentando índice de eficiência igual a 0,90, o que é explicado por um gasto per capita realizado maior do que o gasto per capita estimado. Para esclarecer, o gasto por aluno e instrutor, estimado no contrato é igual a R$ 29.565,77, já o gasto por aluno realizado é igual a R$ 33.017,12, representando uma diferença de R$ 3.451,35, como é possível ver no apêndice A.

Analisando ano a ano, tem-se que, em 2015, os contratos com maior e menor eficiência, respectivamente, foram aqueles mantidos com a câmara dos deputados e Supremo Tribunal Federal (STF). Já em 2016, aquele que apresentou maior eficiência foi o da câmara dos deputados novamente e o de menor eficiência foi o do INEP. No ano de 2017, no entanto, o contrato de maior eficiência passa a ser aquele mantido com o STF e o de menor eficiência foi o do INEP novamente. Vale ressaltar que o STF apresentou a menor eficiência em 2015.

Outro fato analisado foi a quantidade de alunos e instrutores determinados pelos contratos, a serem contratados e aqueles realmente contratados. Observando cada contrato existente no período analisado, obteve-se que a entidade cumpriu com essa cláusula de forma correta, não existindo diferença entre o estimado e o realizado.

Lembrando do fato de que os contratos de prestação de serviços analisados, fazem parte da terceira etapa do programa de qualificação profissional e inserção dos alunos atendidos pela entidade, no mercado de trabalho, também é possível analisar o impacto que esses contratos possuem no alcance do objetivo da entidade. Ainda se referindo ao número de alunos contratados para as prestações de serviços analisadas, o total em cada ano refere-se a 47. Considerando que o número de aprendizes da instituição, em cada ano analisado foi, respectivamente de 434, 472 e 511, tem-se uma representação, para os anos de 2015, 2016 e 2017, igual a: 10%, 9,96% e 9,2%, respectivamente.

Uma limitação da pesquisa, para auferir o êxito completo da instituição, em inserir pessoas com deficiência intelectual e múltipla, acima dos 14 anos, no mercado de trabalho foi a falta de possibilidade em verificar quantos ingressaram no mercado privado, o que poderia aumentar a taxa de 10%, apresentada anteriormente.

Ainda vale lembrar do fato de que a instituição também arrecada recursos através desses contratos, pois obtém taxa administrativa de cada um, que varia de 10% a 14%. Com isso, também é possível analisar o quanto cada valor correspondente a essas taxas, representam da receita da entidade.

Assim, em termos financeiros, após comparar as receitas arrecadadas através das taxas administrativas dos contratos com as receitas da própria entidade, tem-se uma representação de: 1,46%, 2,19% e 3,07% das receitas, respectivos aos anos de 2015, 2016 e 2017. Pode-se observar que a proporção aumentou durante os três anos, o que é explicado pelo aumento dos valores das taxas, devido a correções de preços dos contratos e a queda nas receitas da entidade. Além disso, tal fato pode indicar que a entidade é mais dependente dos recursos obtidos através dos convênios e termos de parcerias mantidos com a administração pública e entidades do setor privado. Tais tópicos, porém, não foram abordados na presente pesquisa.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

As entidades do Terceiro Setor se mostram, há vários anos, muito importantes para a sociedade e para a economia. Sua importância, porém, começou a ser reconhecida após a reforma estatal, ocorrida no Brasil, quando o Estado se mostrou ineficiente em atender a todas as demandas da sociedade e passou a delegar algumas de suas funções a entidades sem fins lucrativos.

Ao longo dos anos, portanto, é possível perceber uma regulamentação cada vez mais específica dessas entidades, que agora são incorporadas a um setor diferente daquele que engloba as empresas da Administração pública e daquele que engloba as empresas do setor privado, que possuem fins lucrativos.

Com as novas regulamentações, portanto, passou-se a dividir os tipos de entidade sem fins lucrativos existentes, de acordo com suas atividades. A lei 13.019/2014, por exemplo, define o que seriam as Organizações da Sociedade Civil e dá parecer aos tipos de parcerias que elas podem manter com a Administração Pública.

Tais leis, que podem ser aplicadas às entidades sem fins lucrativos, ao mesmo tempo em que dão suporte para a realização de projetos desenvolvidos pela entidade ou, pelo menos, com o desenvolvimento de suas operações normais, também procuram defender a Administração pública das possíveis fraudes aos meios de parceria firmados. Dessa forma, é cobrada das entidades do Terceiro setor, que elas prestem contas, para mostrar que os objetos de parceria estão sendo executados de forma transparente e correta.

Cabe lembrar que as entidades do Terceiro Setor prestam serviços a sociedade. Assim, as arrecadações dessas entidades também são formadas, em parte, por doações de pessoa física e jurídica. Esses doadores também são usuários das entidades e, portanto, também possuem interesse em saber se os recursos investidos por eles são utilizados de forma correta e para o real propósito das organizações.

Com tudo o que foi exposto, é de se imaginar que é importante que as entidades sem fins lucrativos prestem suas contas corretamente, frente a Administração Pública e à sociedade em geral. Além disso, foi visto anteriormente que é determinado pelo parágrafo único do artigo 70 da Constituição Federal, que as entidades de cunho social prestem suas contas. Portanto, não

tem outra, elas devem procurar apresentar uma boa *accountability* para que continuem arrecadando os seus recursos, a fim de que seja possível se manterem em operação.

Assim, atendo-se às parcerias mantidas com a administração pública e sabendo que o não cumprimento das leis que regem essas parcerias, assim como as que regem as entidades do Terceiro Setor, trazem algum tipo de sanção para essas entidades, sabe-se que é necessário que elas mantenham uma gestão que se atenha ao *compliance,* à *accountability* e ao desempenho da organização gerida.

Foi visto, anteriormente, que o *compliance* se refere ao cumprimento das regras que são impostas às empresas. Em se tratando de firmamento de contratos, convênios e termos de parceria, gestão e fomento com a Administração Pública, as entidades ainda estão sujeitas a multas, perda de seus títulos (através dos quais conseguem alguns benefícios), impedimento de continuarem exercendo suas atividades por determinado tempo e etc. Dessa forma, mesmo que até 2017 não houvesse nenhuma lei que obrigasse a existência de um programa de *compliance* nessas instituições, sempre foi praticamente obrigatório que elas mantivessem um.

O *compliance*, portanto, envolve determinados procedimentos que a empresa deve desenvolver, para que se mantenham de acordo com as normas que devem seguir e demonstrem esse comprometimento. A *accountability* é um dos procedimentos que compõem esse programa de *compliance*, pois ela dá uma ideia de como são feitas as movimentações financeiras das entidades, possibilita verificar seu desempenho financeiro e operacional e entre outras análises.

A contabilidade é uma importante aliada das entidades do Terceiro Setor no que tange aos quesitos mencionados acima. Como tal, as entidades sem fins lucrativos precisam seguir os princípios da Contabilidade e a ITG 2002 (R1), assim como a NBC TG 1000 ou as Normas Internacionais completas, quando houver aspectos não abordados pela primeira norma mencionada.

Considerando as questões acima tratadas e a fim de se conhecer como as entidades do Terceiro Setor se portam frente a essas normas que devem ser seguidas por elas, a presente pesquisa se tratou de um estudo de caso em uma instituição sem fins lucrativos do Distrito Federal. A entidade, objeto de estudo, se refere a uma instituição que procura promover a qualificação profissional de pessoas com deficiência intelectual e múltipla, acima dos 14 anos, para que elas consigam entrar no mercado de trabalho.

Para a operação de suas atividades, a entidade conta com doações e contribuições de pessoas físicas e jurídicas, assim como convênios, subvenções e contratos com a Administração Pública. Este último, tem como objetivo o cumprimento de uma das etapas da qualificação profissional dessas pessoas, através do trabalho assistido. Através desse programa, ex-alunos da instituição prestam serviços para alguns órgãos públicos, no setor de conservação e higienização de documentos, com a assistência de algum instrutor.

Dessa forma, a presente pesquisa tinha o objetivo de verificar se a instituição está elaborando suas demonstrações contábeis de acordo com a ITG 2002 (R1), assim como avaliar seu desempenho através da eficiência dos contratos de prestação de serviços mencionados acima. Como resultado, obteve-se que a entidade atendeu apenas 7 itens dos requerimentos impostos pela norma contábil mencionada, significando uma *accountability* incompleta. Para chegar a tal resultado, usou-se o índice de aderência aos requerimentos proposto por De França et al em um de seus estudos. O coeficiente obtido, que demonstra o resultado mencionado é igual a 0,54.

A *accountability* incompleta pode ser explicada pelo fato de, nos períodos analisados na pesquisa, a contabilidade da entidade ser uma contabilidade externa. Ou seja, era desenvolvida por profissionais contábeis, ligados a um escritório específico para isso. Portanto, é possível que os responsáveis por elaborar as demonstrações da entidade não tenham compreendido bem os requerimentos presentes na ITG 2002 (R1) ou mesmo não tenham compreendido as atividades da entidade.

Além disso, procurou-se analisar o desempenho da entidade no que tange a inserção de pessoas com deficiência intelectual no mercado de trabalho, através dos contratos de serviços. Para tal análise, foi desenvolvido um coeficiente que comparou o gasto per capita estimado para a execução dos contratos e o gasto per capita realizado. Como resultado, obteve-se que os contratos são executados de forma correta, pois praticamente todos apresentaram coeficiente maior do que 1. A única exceção, foi o contrato mantido com o INEP, no ano de 2017. Isso mostra que a entidade se ateve a ter despesas menores do que aquelas estimadas.

Também foi visto que a entidade pode reter uma taxa administrativa desses contratos, cujo valor pode ser usado para a manutenção de suas atividades. Comparando os valores referentes a essas taxas administrativas, foi possível verificar que sua proporção aumentou de 1,46%, em 2015, para 3,07%, em 2017, o que pode ser explicado pelo aumento que essas

receitas tiveram ao longo dos três anos, devido às correções dos valores das despesas ou pela diminuição da receita da entidade no período analisado.

Além disso, foi visto que os alunos inseridos no mercado de trabalho, através deste programa, representam 10% dos alunos atendidos pela instituição nos anos analisados. Essa proporção, porém, pode aumentar, se for auferida a quantidade de alunos que ingressaram em empresas privadas, de forma não assistida. Ao fazer a análise dessa proporção, porém, foi possível verificar que a proporção caiu de 10%, em 2015, para 9,2%, em 2017. Isso é devido ao fato de a quantidade de alunos atendidos pela instituição ter aumentado ao longo dos 3 anos.

Portanto, considerando os dados obtidos, considera-se que a entidade não seguiu de forma correta, as normas para prestação de contas, no período analisado, o que pode comprometer o seu *compliance* e sua arrecadação de recursos. Assim, recomenda-se implantação de programa de *compliance* para a instituição, assim como uma maior atenção aos requerimentos da ITG 2002 (R1).

Já no que diz respeito aos contratos firmados com a administração pública, considera-se que eles são eficientes e cumprem com o objetivo de inserir pessoas com deficiência intelectual no mercado de trabalho, que é objeto da entidade.

Como houve limitações à pesquisa, como o não levantamento de alunos da instituição, que ingressaram em empresas privadas, recomenda-se um estudo que englobe essa informação, a fim de levantar o real desempenho da instituição em seu propósito. Outra limitação à pesquisa, foi o fato de que, no período considerado para as análises das demonstrações contábeis, a contabilidade da entidade era realizada de forma externa. Os responsáveis por essa contabilidade deixaram de evidenciar informações importantes, que podem ter prejudicado nos resultados quanto ao desempenho da entidade naqueles anos. No entanto, obteve-se a informação de que no ano de 2018, a entidade aderiu a uma contabilidade interna, o que leva a sugestão de um estudo que compare o *compliance* e a *accountability* da instituição nas duas situações: onde ela conta com uma contabilidade externa e onde ela conta com uma contabilidade interna.

REFERÊNCIAS

(APAE-DF) Associação de Pais e Amigos dos Excepcionais. ***Quem Somos***. Disponível em: <http://apaedf.org.br/page/sobre-quem-somos>. Acesso em: 05 de março de 2019.

_____. ***Balanços financeiros***. Disponível em: <http://apaedf.org.br/page/informacoes-financeiras-df>. Acesso em: 05 de março de 2019.

_____. ***Programa de educação profissional***. Disponível em: <http://apaedf.org.br/page/programa-de-educacao-profissional-df>. Acesso em: 15 de março de 2019.

BRASIL. **Lei n. 9637**, de 15 de maio de 1998. Dispõe sobre a qualificação das 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.

_____. **Código Civil Brasileiro**. Lei n. 10.406 de 10 de janeiro de 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406.htm>. Acesso em: 20 de março de 2019.

_____. **Lei n. 9.790** de 23 de março de 1999. Dispõe sobre a qualificação de pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, institui e disciplina o Termo de Parceria, e dá outras providências. Brasília, 23 de março de 1999. 178º da Independência e 111º da República.

_____. **Lei 13.019** de 31 de julho de 2014. Estabelece o regime jurídico das parcerias entre a administração pública e as organizações da sociedade civil, em regime de mútua cooperação (...) e altera as leis nºs 8.429 de junho de 1992 e 9.790 de 23 de março de 1999.

_____. **Lei n. 12.846** de 1 de agosto de 2013. Dispõe sobre a responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira, e dá outras providências. Brasília, 1 de agosto de 2013, 192º da Independência e 125º da República.

_____. **Decreto n. 8.420** de 18 de março de 2015. Regulamenta a lei nº 12.846 de 1 de agosto de 2013. Brasília, 18 de março de 2015, 194º da Independência e 127º da República.

_____. **Constituição Federal (CF 1988)**. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituição.htm>. Acesso em: 10 de abril de 2019.

BRITO, Tamires da Silva; PEREZ, Olivia Cristina**. *Accountability* nas organizações do Terceiro Setor**. In: Revista Pensamento & Realidade, v. 29, n. 4. 2014.

CARNEIRO, A.F.; OLIVEIRA, D.L; TORRES, L.C. ***Accountability* e prestação de contas das Organizações do Terceiro Setor**: Uma abordagem a relevância da contabilidade. *In*: Sociedade, Contabilidade e Gestão, v.6. Rio de Janeiro, 2011.

COELHO, Simone de Castro Tavares. **Terceiro Setor**: um estudo comparado entre Brasil e Estados Unidos. Ed. Senac, São Paulo, 2000.

CFC- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (2015). **ITG 2002 (R1)**. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2015/ITG2002(R1)>. Acesso em: 28 de fevereiro de 2019.

CRCRS- CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL. **Terceiro Setor Guia de orientação profissional de Contabilidade**. Porto Alegre, RS, maio de 2018.

DE CAMARGO, Mariângela Franco et al. **Gestão do Terceiro Setor no Brasil**. Ed. Futura. São Paulo, 2002.

DE CARVALHO, Ana Beatriz Gonçalves. *Reconhecimento e evidenciação de receitas: Uma análise em Organizações Sociais Vinculadas à União*. 2017. 48f. Trabalho de Conclusão de Curso de Ciências Contábeis- Universidade de Brasília. Brasília, DF, 2017.

DE FRANÇA, J. A. et al.(Coord.) **Manual de procedimentos para o terceiro setor**: aspectos de gestão e de contabilidade para entidades de interesse social. Brasília: CFC : FBC : Profis, 2015. Disponível em: <http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Miolo_MTS_web.pdf> Acesso em: 12 out. 2017. Acesso em: 01 de março de 2019.

DE FRANÇA, J.A. et al. **O processo de *accountability* nas entidades do Terceiro Setor no Brasil: Uma avaliação das prestações de contas das fundações de direito privado veladas pelo MPDFT**. Brasília, 2018.

Distrito Federal. **Lei n. 6.112** de 02 de fevereiro de 2018. Dispõe sobre a obrigatoriedade da implantação do Programa de Integridade nas empresas que contratem com a Administração Pública do Distrito Federal, em todas as esferas de Poder, e dá outras providências. Brasília, 02 de fevereiro de 2018, 130º da República e 58º de Brasília.

FLICK, Uwe. **Introdução à metodologia de pesquisa**. Ed. Penso. Porto Alegre, RS, 2013.

GIL, Carlos Antônio. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6 ed. Ed. Atlas, 2008.

IBGE. **As Fundações Privadas e Associações sem fins Lucrativos no Brasil 2010**. Rio de Janeiro, 2012. Disponível em: <http://biblioteca.ibge.gov.br/index.php/biblioteca-catalogo?view=detalhes&id=280897>. Acesso em: 01 de abril de 2019.

MAFRA, Waldir Aparecido; JUNQUEIRA, Luciano A. Prates**.** ***Compliance*** **para as organizações da sociedade civil- OSCs**. *In*: Revista Científica Multidisciplinar Núcleo do Conhecimento, 09 ed, vol. 10, pp. 168-190. Setembro de 2018.

PASSANEZI, P.M.S et al. **A influência do Terceiro Setor para a economia brasileira**. XVI Encontro latino americano de iniciação científica e X encontro latino americano de Pós-graduação. Universidade do Vale do Paraíba.

PEREIRA, Luiz Carlos Bresser; GRAU, Nuria Cunnil. **O público Não-Estatal na reforma do Estado**. Ed. Fundação Getúlio Vargas, 1999.

QUINTAIROS, P.L.R. et al. **Aplicação do *balanced scorecard* a uma organização do Terceiro Setor**. *In*: RC&C-Ver., Cont. e Controladoria, v.1, Curitiba, 2009.

SAMPIERI, Roberto Hernandez; COLLADO, Carlos Fernández LUCIO, María del Pilar Baptista. **Metodologia de Pesquisa**. 5 ed. Ed. Penso, Porto Alegre, RS, 2013.

SLOMSKI, Valmor et al. **Contabilidade do Terceiro Setor**: uma abordagem operacional aplicável às associações, fundações, partidos políticos e organizações religiosas. São Paulo, editora Atlas, 2012.

SZAZI, Eduardo. **Terceiro Setor**: Regulação no Brasil. Ed. Fundação Peirópolis, 2000.

APÊNDICE A- CÁLCULOS PARA OBTENÇÃO DOS COEFICIENTES DE EFICIÊNCIA DOS CONTRATOS

				2015			
CONTRATOS	VE	QE	GPE	VR	QR	GPR	IEC
câmara	R$ 300.707,67	9	R$ 33.411,96	R$ 110.088,96	9	R$ 12.232,11	2,731497
MRE	R$ 204.892,23	7	R$ 29.270,32	R$ 111.130,85	7	R$ 15.875,84	1,843703
INEP	R$ 264.345,10	12	R$ 22.028,76	R$ 163.527,34	12	R$ 13.627,28	1,616519
STJ	R$ 89.427,75	13	R$ 6.879,06	R$ 42.029,52	13	R$ 3.233,04	2,127737
STF	R$ 159.102,77	5	R$ 31.820,55	R$ 103.340,47	5	R$ 20.668,09	1,539598
senado	R$ 244.575,43	9	R$ 27.175,05	R$ 120.206,89	9	R$ 13.356,32	2,034621

				2016			
CONTRATOS	VE	QE	GPE	VR	QR	GPR	IEC
câmara	R$ 380.407,86	9	R$ 42.267,54	R$ 258.319,72	9	R$ 28.702,19	1,472624
MRE	R$ 217.844,16	7	R$ 31.120,59	R$ 195.854,37	7	R$ 27.979,20	1,112276
INEP	R$ 354.409,05	12	R$ 29.534,09	R$ 319.509,78	12	R$ 26.625,82	1,109228
STJ	R$ 332.690,95	13	R$ 25.591,61	R$ 291.382,83	13	R$ 22.414,06	1,141766
STF	R$ 196.034,61	5	R$ 39.206,92	R$ 164.932,80	5	R$ 32.986,56	1,188573
senado	R$ 298.399,92	9	R$ 33.155,55	R$ 215.977,19	9	R$ 23.997,47	1,381627

				2017			
CONTRATOS	VE	QE	GPE	VR	QR	GPR	IEC
câmara	R$ 380.407,86	9	R$ 42.267,54	R$ 336.107,72	9	R$ 37.345,30	1,131803
MRE	R$ 239.240,92	7	R$ 34.177,27	R$ 237.315,25	7	R$ 33.902,18	1,008114
INEP	R$ 354.789,25	12	R$ 29.565,77	R$ 396.205,39	12	R$ 33.017,12	0,895468
STJ	R$ 345.121,63	13	R$ 26.547,82	R$ 323.342,60	13	R$ 24.872,51	1,067356
STF	R$ 230.540,20	5	R$ 46.108,04	R$ 200.753,78	5	R$ 40.150,76	1,148373
senado	R$ 298.399,92	9	R$ 33.155,55	R$ 261.821,75	9	R$ 29.091,31	1,139706