



UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS
CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

KELLEN VITÓRIA TEIXEIRA DA SILVA

Reconhecimento de receitas e processos de controle interno em organizações religiosas

Recife

2023

Ficha de identificação da obra elaborada pelo autor,
através do programa de geração automática do SIB/UFPE

da Silva, Kellen Vitória Teixeira da Silva.

Reconhecimento de receitas e processos de controle interno em organizações religiosas / Kellen Vitória Teixeira da Silva da Silva. - Recife, 2023.
45 : il., tab.

Orientador(a): Ana Lúcia F. de S. Vasconcelos

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) - Universidade Federal de Pernambuco, Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Ciências Contábeis - Bacharelado, 2023.

1. Captação de recursos. 2. Demonstrações Contábeis. 3. Organizações Religiosas. I. S. Vasconcelos, Ana Lúcia F. de . (Orientação). II. Título.

200 CDD (22.ed.)

KELLEN VITÓRIA TEIXEIRA DA SILVA

Reconhecimento de receitas e processos de controle interno em organizações religiosas

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Universidade Federal de Pernambuco, como parte das exigências do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis

Orientadora: Profa. Dra. Ana Lúcia F. de S. Vasconcelos

Recife

2023

KELLEN VITÓRIA TEIXEIRA DA SILVA

Reconhecimento de receitas e processos de controle interno em organizações religiosas

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Universidade Federal de Pernambuco, como parte das exigências do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis

Orientadora: Profa. Dra. Ana Lúcia F. de S. Vasconcelos

Aprovado em xx de xxxxx de 2023.

BANCA EXAMINADORA

Prof.^a. Dra. Ana Lúcia F. de S. Vasconcelos
Universidade Federal de Pernambuco

Prof.^a. Christianne Calado Vieira de Melo Lopes
Universidade Federal de Pernambuco

Prof.^a. Umbelina Cravo Teixeira Lagioia
Universidade Federal de Pernambuco

Recife

2023

FICHA CATALOGRÁFICA

KELLEN VITÓRIA TEIXEIRA DA SILVA

Reconhecimento de receitas e processos de controle interno em organizações religiosas

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Universidade Federal de Pernambuco, como parte das exigências do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis

Orientadora: Profa. Dra. Ana Lúcia F. de S. Vasconcelos

Aprovado em xx de xxxxxxxxxxxx de 2023.

BANCA EXAMINADORA

Prof.^a. Dra. Ana Lúcia F. de S. Vasconcelos
Universidade Federal de Pernambuco

Prof.^a. Christianne Calado Vieira de Melo Lopes
Universidade Federal de Pernambuco

Prof.^a. Umbelina Cravo Teixeira Lagioia
Universidade Federal de Pernambuco

**Recife
2023**

Dedico este trabalho aos meus pais que, desde cedo, me incentivaram e me mostraram que vale a pena lutar pelos nossos sonhos e objetivos.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Universidade Federal de Pernambuco (UFPE) em nome do Magnífico Reitor Moacyr Cunha de Araújo Filho. Agradeço ao Diretor do Centro de Ciências Sociais Aplicadas (CCSA) Prof. Dr. Prof. Zionam Rolim. A Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais, Profa. Dra. Christianne. Agradeço a todos os professores do Departamento de Ciências Contábeis pela dedicação e apoio durante o curso.

Primeiramente agradeço a Deus por ter me dado forças e ânimo para continuar seguindo mesmo em meio às circunstâncias, por todas as vezes em que seu amor acalmou meu coração ansioso.

Aos meus pais que nos momentos em que achei que não fosse possível continuar me deram todo o suporte necessário para que eu persistisse, por sempre me apoiarem e acreditarem em mim. A minha irmã que muitas vezes me incentivava com suas palavras de conforto e me acompanhou em muitas noites de estudos. Agradeço a Cláudia, Hosana e Márcio, que me acompanharam desde o ensino fundamental e nunca mediram esforços para me auxiliar na caminhada até a universidade. Agradeço a Rafaela, minha parceira universitária, que esteve comigo desde o início e trouxe leveza para esse processo árduo e longo. A minha orientadora Prof.^a. Dra. Ana Lúcia, que desde o início me auxiliou com paciência e me deu todo o suporte necessário para que eu conseguisse finalizar esse trabalho. Obrigada aos que, mesmo de longe, torceram e me acompanharam em todo o processo. E a mim mesma, por não ter desistido, pela dedicação, pelo empenho e por ter acreditado em si mesma até aqui!

RESUMO

O terceiro setor é composto por organizações religiosas definidas como sem fins lucrativos, tendo o objetivo de prestar serviços voltados para a sociedade. As organizações religiosas não possuem caráter lucrativo e com isso precisam encontrar maneiras de captar recursos para que consigam financiar suas atividades. Como objetivo principal da pesquisa, buscou descrever as formas de captação de recursos em organizações religiosas, além de identificar processos de controle interno através das demonstrações contábeis. Para que fosse possível alcançar o objetivo principal, foram realizadas pesquisas bibliográficas através de estudos anteriores, revistas e periódicos, visando identificar as formas de captação de recursos bem como compreender o processo de reconhecimento e mensuração das receitas baseado em normas contábeis como o CPC 30 e a ITG 2002. Diante disso, concluiu-se que a principal fonte de recursos captados pelas organizações religiosas são de doações, contribuições e subvenções governamentais, podendo ser utilizadas as Demonstrações de Fluxo de Caixa; Demonstração do Resultado do Período e Balanço Patrimonial, podendo ser realizados através de planilhas para manter um controle interno dos recursos.

Palavras-chave: Captação de recursos; Demonstrações Contábeis ;Organizações Religiosas.

ABSTRACT

The third sector is composed of religious organizations defined as non-profit, with the objective of providing services to society. Religious organizations are not for profit and therefore need to find ways to raise funds so that they can finance their activities. As the main objective of the research, it sought to describe ways of raising funds in religious organizations, in addition to identifying internal control processes through financial statements. In order to achieve the main objective, bibliographic research was carried out through previous studies, magazines and periodicals, aiming to identify ways of raising funds as well as understanding the process of recognition and measurement of revenues based on accounting standards such as CPC 30 and the ITG 2002. Given this, it was concluded that the main source of funds raised by religious organizations are donations, contributions and government subsidies, and the Cash Flow Statements can be used; Income Statement for the Period and Balance Sheet, which can be performed through spreadsheets to maintain internal control of resources

.

Keywords: Fundraising; Accounting Statements; Religious Organizations.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO

1.1 PROBLEMA DE PESQUISA

1.2 JUSTIFICATIVA

1.3 OBJETIVOS

1.3.1 Objetivo Geral

1.3.2 Objetivos Específicos

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Modalidades de Captação de Recursos em Organizações Religiosas

2.2 Mensuração das Receitas e Processos de Reconhecimento

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

4. ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS

CONSIDERAÇÕES FINAIS (rever a apresentação, não fica em texto corrido)

REFERÊNCIAS

1. INTRODUÇÃO

De acordo com art. 44 do Código Civil na Lei 10.825/03, compõem o terceiro setor as associações; as sociedades; as fundações; as organizações religiosas e os partidos políticos. Segundo Boudens (2000, p. 5), o terceiro setor é o conjunto de pessoas jurídicas privadas de fins públicos, sem finalidade lucrativa, ou seja, é um conjunto de instituições que não tem como objetivo a obtenção de lucros e que atuam em prol da sociedade.

As instituições sem fins lucrativos têm como objetivo prestar serviços para a sociedade de forma voluntária de caráter educacional, cultural, religioso e filantrópico. A lei que rege as Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP), Lei N° 9.790/99, em seu art. Art. 1º inciso 1º define as entidades sem fins lucrativos como pessoa jurídica de direito privado que não distribui parcela do seu patrimônio auferidos mediante o exercício de suas atividades.

O terceiro setor tem tomado espaço na sociedade e assumido um papel importante, com base nos indicadores do Mapa das Organizações de Sociedade Civil (2020), no Brasil existem cerca de 781.921 mil sociedades de organização civil no qual as organizações religiosas totalizam 245.408 mil. A Constituição Federal do Brasil de 1988, no art. 5º, inciso VI, é inviolável à liberdade de consciência e de crença, sendo assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantida, na forma da lei, a proteção aos locais de culto e a suas liturgias.

As organizações religiosas não possuem caráter lucrativo, como ocorre no segundo setor, trazendo a necessidade de traçar maneiras de captar recursos. Segundo Tenório (2008, p.142), a captação de recursos pode ser analisada como garantia de viabilidade de um projeto e de uma comunidade organizada a longo prazo, onde essas ações garantem a sustentabilidade do projeto. Somado a isso, a captação e a mobilização, quando planejadas, contribuem para que a comunidade diversifique a origem dos seus recursos e diminua o grau de vulnerabilidade ao qual está exposta, como, por exemplo, a mudança de prioridades ou políticas de financiadores locais, nacionais ou internacionais.

Diante disso, é preciso compreender de que forma as organizações religiosas poderão captar recursos e como as demonstrações financeiras irão auxiliar no processo de reconhecimento e mensuração a fim de que consigam, com clareza e precisão, prestar contas à sociedade e ao governo.

A pesquisa tem como objetivo identificar e descrever as formas de captação de recursos e como deverão ser mensurados e reconhecidos, tendo como base as normas contábeis, em foco o CPC 30 (R1) Receita e a ITG 2002 (R1) - Entidade sem Finalidade de Lucros. Além disso, busca identificar, através das demonstrações contábeis, processos de controle interno a fim de minimizar os erros e facilitar a prestação de contas. Conforme Atkinson et al (2000), o controle interno são métodos e ferramentas dos quais os membros da organização utilizam para que se mantenham no caminho de sua missão.

Torna-se relevante para o conhecimento e aplicabilidade da contabilidade em organizações religiosas, onde buscam evidenciar os recursos captados com clareza auxiliando na prestação de contas. Somado a isso, possui o intuito de agregar conhecimento referente ao terceiro setor, em principal as organizações religiosas, e o uso da contabilidade como ferramenta de controle e gestão.

1.1 PROBLEMA DE PESQUISA

Assim como o primeiro e segundo setor, as instituições do terceiro setor são regulamentadas e possuem leis e normas que definem aspectos contábeis e as direcionam. As entidades sem fins lucrativos baseiam-se principalmente na Interpretação Técnica Geral (ITG) 2002, no qual estabelece critérios e procedimentos de avaliação, reconhecimento das transações e variações patrimoniais, de estruturação das demonstrações contábeis e as informações que serão divulgadas. Na lei nº 13.019/2014 que volta-se para a transferência de recursos do poder público para as Organizações da Sociedade Civil (OSCs), no qual inclui as organizações religiosas em seu art. 2º, inciso I.

As organizações religiosas são instituições do terceiro setor e se dedicam à prática religiosa e suas atividades são voltadas para a sociedade, Paes (2006), enfatiza que o terceiro setor mobiliza um volume de recursos materiais e humanos com o intuito de estimular o desenvolvimento social.

Posto isso, para que as organizações religiosas atinjam sua finalidade é necessário que possuam recursos suficientes para suprir as despesas e demandas da entidade, bem como obter um controle interno a fim de que não haja desperdícios de recursos e auxilie na transparência e prestação de contas.

Segundo Lengler, Cruz e Jacobsen (2010), as fontes de recursos podem ser oriundas de empresas, fundações, pessoas, agências internacionais de financiamento, instituições locais, governo, venda de serviços e eventos.

Foi observado em um estudo realizado por Silva, Conceição, Ferreira e Rodrigues nas igrejas batistas em feira de santana, que a maior parte dos recursos captados são provenientes de dízimos e ofertas, no qual originam-se de pessoas físicas, sendo eles os próprios membros que frequentam e participam das atividades da entidade. Nesse sentido, é importante que o reconhecimento dessas receitas seja realizado por atividade, ou seja, seja registrada contabilmente em contas separadas. A ITG 2002 destaca no item 10 que os registros contábeis devem evidenciar as contas de receitas e despesas, com e sem gratuidade, superávit ou déficit, de forma

segregada, identificáveis por tipo de atividade, tais como educação, saúde, assistência social e demais atividades. Ainda ressalta no item 12:

12. As receitas decorrentes de doação, contribuição, convênio, parceria, auxílio e subvenção por meio de convênio, editais, contratos, termos de parceria e outros instrumentos, para aplicação específica, mediante constituição, ou não, de fundos, e as respectivas despesas devem ser registradas em contas próprias, inclusive as patrimoniais, segregadas das demais contas da entidade.

. Posto isso, quais as modalidades de captação de recursos utilizadas em organizações religiosas, baseado em normas contábeis, e de que forma as organizações religiosas podem mensurar suas receitas com o auxílio das demonstrações contábeis?

1.2 JUSTIFICATIVA

Tendo em vista que as organizações religiosas precisam de recursos para continuar dando assistência para a sociedade, é interessante que essas instituições criem estratégias de captação de recursos e tenham um controle sobre ele. Monte (2004) afirma que as organizações têm buscado aperfeiçoar seus recursos com objetivo de ampliar a possibilidade de obtê-los, além das doações.

Conforme o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), o pronunciamento técnico CPC 30 (R1), elaborado a partir do IAS 18 – Revenue (IASB), o fator crucial na contabilização das receitas, é determinar quando reconhecê-las. Para que haja o reconhecimento das receitas e para que possamos descrevê-las no âmbito do terceiro setor, precisam ser mensuradas e definidas (Hendriksen e Van Breda, 1999, p. 225). Logo, identificar quando as receitas fluirão dentro da instituição gerando benefícios econômicos futuros.

Segundo Silveira e Borba (2010), as organizações possuem um propósito com aspecto social, assim, manifesta-se a necessidade de prestação de contas para

que haja credibilidade para aqueles que aplicam os recursos na organização através da transparência contábil. Ainda ressalta que:

A Evidenciação Contábil é a forma mais usual, e em muitas entidades é a única forma para demonstrar à sociedade o valor social de suas atividades. Assim, a adequação da evidenciação contábil das entidades do Terceiro Setor pode ser considerada como índice de transparência dessas entidades, informação de suma importância para gerar crédito a essas Entidades diante da sociedade. (Silveira e Borba, 2010, p. 43)

Mario et al. (2013) descreve a importância de demonstrar com transparência os recursos que são aplicados na entidade, gerando resultados sociais positivos através dos demonstrativos.

Como já mencionado anteriormente, o estudo sobre a contabilidade nas igrejas de feira de santana, as organizações religiosas mantêm-se de doações advindas de dízimos e ofertas. O e-Book editado em 2020 por Jochem, apresenta e define as modalidades de captação de recursos adquiridas pelas instituições do terceiro setor, bem como as organizações religiosas. As receitas apresentadas pelo autor são provenientes de doações, subvenções, empréstimos subsidiados e assistência governamental, com isso, é interessante demonstrar como os recursos são controlados e aplicados nas organizações.

Devido ao espaço que as organizações religiosas têm ocupado na sociedade e simultaneamente os números de pessoas que frequentam e contribuem, baseado nos dados do Mapa das Organizações de Sociedade Civil (2020), é relevante o estudo sobre como essas organizações podem adquirir recursos, quais as possíveis fontes de recursos e como administrá-los. A presente pesquisa tem o objetivo de identificar e descrever, através de estudos bibliográficos e normas contábeis, quais as fontes de financiamento para as organizações religiosas. Além disso, busca discorrer sobre a utilização das demonstrações contábeis como ferramenta de mensuração de receitas e como instrumento de controle interno.

A contabilidade é uma ferramenta importante dentro das organizações, pois através de seus demonstrativos contribui para o controle e transparência de informações, dessa forma, torna-se relevante o estudo para os financiadores das organizações, no qual receberão informações claras de como os recursos estão

sendo aplicados, bem como para os gestores que irão elaborar os relatórios para que essas informações sejam expostas baseadas nas normas contábeis. Para Milani (2004), as organizações do terceiro setor devem prestar contas para que consigam passar credibilidade para a sociedade.

Por meio dessa pesquisa, foi analisado como os recursos captados pelas organizações religiosas são mensurados e reconhecidos nas demonstrações contábeis. Para Santos e Silva (2008), A contabilidade em seu conjunto de informações contribui para o processo de controle interno e prestação de contas, que através dos relatórios fornecem informações evidenciando as operações realizadas.

1.3 OBJETIVOS

1.3.1 Objetivo Geral

Descrever as formas de captação de recursos em organizações religiosas baseado no CPC 30 (R1) Receita e na ITG 2002 (R1) - Entidade sem Finalidade de Lucros e identificar processos de controle interno através das demonstrações contábeis.

1.3.2 Objetivos Específicos

- ✓ Identificar as modalidades de captação de recursos com levantamento de revisão de literatura;
- ✓ Apresentar os critérios de reconhecimento e mensuração das receitas, observando o CPC 30 - Receitas e a ITG 2002 (R1);
- ✓ Apresentar os processos de controle interno como informação técnica para gestão gerencial.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Modalidades de Captação de Recursos em Organizações Religiosas

As principais fontes de recursos para manutenção das organizações religiosas são as contribuições e doações, sendo elas estabelecidas no estatuto da organização. Conforme Faria e Rego (2014), os dízimos são uma parte dos rendimentos dos fiéis no qual destinam para o auxílio da igreja. Lemes (2013, p. 20) afirma que é através da captação de recursos que as organizações se mantêm ativas e dessa forma continuam a contribuir para com a sociedade, com seus projetos e incentivos de uma condição de vida melhor a todos.

Nesse sentido, Flach (2011, p.153) ressalta que as entidades sem fins lucrativos necessitam de estratégias para a captação de recursos, pois se tratam de um segmento que não obtém receita através de seus lucros de vendas (como o caso das empresas) nem através de impostos (Estado).

São fontes de recursos nas organizações religiosas o governo, as empresas, os indivíduos, fundações, agências internacionais de cooperação não governamental, os órgãos brasileiros de governo, a ajuda de instituições religiosas, entre outros (TOZZI, 2016).

Segundo Montañó (2002), existem diversas formas de obtenção de recursos, porém dependem do trabalho das organizações em arrecadar fundos tendo em vista a missão e os seus próprios valores, de forma que os objetivos possam ser atingidos. A resolução do CFC na NBC TE (p. 02) , aponta possíveis formas de captação de recursos, dentre elas estão: Imunidade; Incentivo fiscal; a subvenção; contribuição pública; auxílio público; doação e gratuidade.

As doações são recursos transferidos de forma voluntária a fim de custear as atividades da instituição, a NBC TE, define como doação:

(f) Doação é a transferência gratuita, em caráter definitivo, de recursos financeiros ou do direito de propriedade de bens, com finalidade de custeio, investimento e imobilização, sem contrapartida do beneficiário.

Jochem (2020), em seu e-book sobre as doações e subvenções nas entidades do terceiro setor, define as doações como uma entrega voluntária de algo, bem ou direito, de uma pessoa qualquer, física ou jurídica, à entidade sem finalidade de lucros. O Código Civil Brasileiro no art. 538 (Brasil, Lei nº 10.406, 2002), define as doações como o contrato em que uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra. Ainda ressalta em parágrafo único que a doação verbal será válida, se, versando sobre bens móveis e de pequeno valor, se lhe seguir incontinenti a tradição. Segundo Ananias (2020):

As entidades reconhecem como recurso apenas o valor em espécie, mas [...] viu-se que as entidades também recebem doações de materiais, gêneros alimentícios, trabalho voluntário, e doações para a promoção de rifas, vendas nos bazares e também trabalhos prestados pela entidade que geram receitas.

Essas doações podem ser caracterizadas como sem e com restrição. Delaney et al (2002, p. 1017) menciona que, a US GAAP (*Generally Accepted Accounting Principles*) define que as restrições temporárias expirará (se satisfeita) ou por uma ação da organização, tal como o uso dos recursos para o propósito descrito pelo doador, ou pelo tempo transcorrido. Assim como uma restrição permanente nunca expira. Em vez disso, ela requer que os recursos doados sejam mantidos permanentemente, embora se admita que a organização gaste o resultado ou use os outros benefícios econômicos gerados por esses recursos. (Tradução realizada por Alves, Carvalho e Slomski (2004). Essas restrições abordam as doações e as contribuições, não havendo distinção entre elas. Olak (1999) definiu as contribuições em como:

[...] recursos pecuniários oriundos de associados e outros indivíduos ou empresas que se comprometem, periodicamente, [...] contribuir com determinada quantia, pré fixada ou não, para manutenção da entidade ou para execução de uma obra, um projeto ou atividade específicos. (OLAK, 1999, p. 82).

De acordo com os US-GAAP, a contribuição é definida como:

Uma transferência voluntária e incondicional de ativos para uma entidade (a beneficiária) de outra entidade que não espera receber valor em troca e não age como um proprietário (o doador). Uma contribuição também pode ter a forma de liquidação ao cancelamento dos passivos do beneficiário. (DELANEY et al, 2002, p. 1017).

As doações podem ser transferidas em forma de dinheiro, alimentos, equipamentos e prestação de serviços.

Quanto às subvenções, são recursos fornecidos pelo poder público tendo como objetivo auxiliar as atividades da instituição, tendo como classificações a subvenção governamental; assistência governamental e empréstimo subsidiado. Uma transferência voluntária e incondicional de ativos para uma entidade (a beneficiária) de outra entidade que não espera receber valor em troca e não age como um proprietário (o doador). Uma contribuição também pode ter a forma de liquidação ao cancelamento dos passivos do beneficiário. (DELANEY et al, 2002, p. 1017, tradução nossa). Para a Lei nº 4.320/1964, art. 12, § 3º:

§ 3º Consideram-se subvenções, para os efeitos desta lei, as transferências destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas, distinguindo-se como:

I - subvenções sociais, as que se destinem a instituições públicas ou privadas de caráter assistencial ou cultural, sem finalidade lucrativa;

II - subvenções econômicas, as que se destinem a empresas públicas ou privadas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril.

A subvenção governamental é uma assistência oferecida pelo governo de forma pecuniária. A NBC TG 07 (R2) - Subvenção e Assistências Governamentais (2017, p.2) define a subvenção como:

Uma assistência governamental geralmente na forma de contribuição de natureza pecuniária, mas não só restrita a ela, concedida a uma entidade normalmente em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas às atividades operacionais da entidade.

As subvenções governamentais não são necessariamente em forma monetária, podem também ocorrer na diminuição de um passivo com o governo como também em um ativo não monetário. Ainda podem ser divididas entre

ordinárias, onde são recebidas de forma periódicas atendendo as necessidades da instituição, e extraordinárias, que consiste em atender finalidades específicas. (Olak,1996, p. 92).

O empréstimo subsidiado,é um tipo de empréstimo feito pelo governo a uma taxa de juros menor que a vigente no mercado. A NBC TG 07 (R2) define como:

Aquele em que o credor renuncia ao recebimento total ou parcial do empréstimo e/ou dos juros, mediante o cumprimento de determinadas condições. De maneira geral, é concedido direta ou indiretamente pelo Governo, com ou sem a intermediação de um banco; está vinculado a um tributo; e caracteriza-se pela utilização de taxas de juros visivelmente abaixo do mercado e/ou pela postergação parcial ou total do pagamento do referido tributo sem ônus ou com ônus visivelmente abaixo do normalmente praticado pelo mercado.

Logo, o governo reduz taxas de juros ou posterga parcialmente, ou totalmente, o pagamento. Ainda na p. 2 ressalta que:

De maneira geral, é concedido direta ou indiretamente pelo Governo, com ou sem a intermediação de um banco; está vinculado a um tributo; e caracteriza-se pela utilização de taxas de juros visivelmente abaixo do mercado e/ou pela postergação parcial ou total do pagamento do referido tributo sem ônus ou com ônus visivelmente abaixo do normalmente praticado pelo mercado.

Conforme as Normas Internacionais de Contabilidade - IASB (2002,p. 462), as subvenções consistem em uma ajuda governamental sob a forma de transferência de recursos a uma entidade, em retribuição ao cumprimento, passado ou futuro, de certas condições referentes às atividades operacionais da entidade. Para Olak (1996, p. 92) as subvenções podem ser divididas em ordinárias e extraordinárias, sendo as primeiras recebidas periodicamente para atender às despesas de manutenção e conservação do patrimônio, e as extraordinárias são recebidas esporadicamente para atender finalidades específicas

2.2 Mensuração das Receitas e Processos de Reconhecimento

As doações e contribuições são as principais receitas nas organizações religiosas, no qual são integralmente voltadas para sua atividade. O Pronunciamento Técnico CPC 00 (R2) - Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro (2019), define a receita como aumentos nos ativos, ou reduções nos passivos, que resultam em aumento no patrimônio líquido.

Conforme o CPC 30 - Receitas (2012, pag.1), a receita é definida como todo o ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período observado no curso das atividades ordinárias da entidade que resultam no aumento do seu patrimônio líquido. Nesse mesmo contexto, Ludicibus (2000), afirma que:

Receita é a expressão monetária, validada pelo mercado, do agregado de bens e serviços da entidade, em sentido amplo (em determinado período de tempo), e que provoca um acréscimo concomitante no ativo e no patrimônio líquido, considerado separadamente da diminuição do ativo (ou do acréscimo do passivo) e do patrimônio líquido provocados pelo esforço em produzir tal receita. (IUDICÍBUS, 2000, p. 155).

Com isso, os recursos captados devem ser reconhecidos como receita da entidade, desde que sejam utilizados em favor de sua atividade podendo gerar benefícios futuros. Ao compreender e definir as receitas pode-se partir para o reconhecimento e mensuração, segundo Hendriksen e Van Breda (1999, p. 225), para que as receitas sejam reconhecidas, antes elas devem ser mensuradas e definidas.

O CPC 00 (R2) - Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro (2019), define o reconhecimento, em modo geral, como:

Processo de captação para inclusão no balanço patrimonial ou na demonstração do resultado e na demonstração do resultado abrangente de item que atenda à definição de um dos elementos das demonstrações contábeis – ativo, passivo, patrimônio líquido, receita ou despesa. Reconhecimento envolve refletir o item em uma dessas demonstrações – seja isoladamente ou em conjunto com outros itens – em palavras e por meio de valor monetário, e incluir esse valor em um ou mais totais nessa demonstração.

Posto isso, seu reconhecimento se principia no momento de sua ocorrência, devendo-se ser registrada nas demonstrações contábeis pelo regime de competência, evidenciando as contas de receitas devendo ser separadas por tipo de transação, que seja provável que os ativos da organização, benefícios econômicos, associados à transação fluirão, contribuindo para o fluxo de caixa da organização (CPC 30, pág.8). A FASB - Financial Accounting Standards Board, assunto exposto por Hendriksen e Van Breda (1999, p. 228), adotou ao termo reconhecimento para designar o momento específico de registro do elemento e reservou o termo realização para o “processo de conversão de recursos e direitos não monetários em dinheiro”

Ainda de acordo com a FASB - Financial Accounting Standards Board, o reconhecimento é o processo de registro ou incorporação formal de um item nas demonstrações financeiras de uma entidade como um ativo, passivo, receita, despesa ou componentes do gênero. Reconhecimento inclui a representação de um item em palavras e números, com o montante incluído nos totais das demonstrações financeiras.

Dessa forma, entende-se que o reconhecimento da receita se dá quando se é obtida, já realizada e a realizar, quando não há incertezas quanto ao seu recebimento.

“O reconhecimento e a mensuração da receita proporcionam ao usuário da informação contábil a base para a avaliação do resultado operacional da entidade e do desempenho dos seus gestores”, Moraes (2002, p. 1). Assim, as receitas quando definidas, reconhecidas e mensuradas auxiliam no processo de controle e credibilidade, possibilitando aos usuários compreender desde a entrada do recurso na instituição e seu possível resultado, contribuindo para o desempenho da instituição. Com isso, entende-se que para que haja o reconhecimento de uma receita é necessário que se tenha capacidade de realizar a conversão de direitos em dinheiro.

Quanto à mensuração da receita Hendriksen e Van Breda (1999) mencionam que “grande parte das mensurações contábeis [...] baseiam-se em fluxos de caixa

passados, presentes ou futuros. As receitas são geralmente medidas em termos do valor líquido do numerário que se espera receber em função da venda de bens e serviços”.

Conforme o CPC 30 - Receitas (2012), a receita deve ser mensurada pelo valor justo da contraprestação recebida ou a receber. As Normas Internacionais de Contabilidade - IASB - (2002, p. 333, grifo nosso) coloca que “a receita deve ser quantificada pelo valor justo do montante recebido ou a receber”.

Para os autores Hendriksen e Van Breda (1999, p. 226, grifo nosso) “a receita, independentemente de como seja definida, deve ser medida, em termos ideais, pelo valor de troca do produto ou serviço da empresa”. Logo, o valor recebido dessa contraprestação se relaciona com o montante recebido no momento em que foi realizada a troca pelo produto.

A contraprestação é feita na forma de caixa ou equivalente de caixa e o valor da receita é o valor em caixa ou equivalente de caixa recebido ou a receber. Entretanto, quando o ingresso de caixa ou seu equivalente vier a ser diferido, o valor justo da contraprestação pode vir a ser menor do que o valor nominal do caixa recebido ou a receber (CPC 30, pag. 4).

Conforme o CPC 00 - Estrutura Conceitual para Relatórios Financeiros (2019), o valor justo é definido como o preço que seria recebido pela venda de ativo ou que seria pago pela transferência de passivo em transação ordenada entre participantes do mercado na data de mensuração.

O reconhecimento e a mensuração precisam ser realizados de forma precisa e atenta devido aos efeitos diante das demonstrações contábeis. O reconhecimento e mensuração das receitas e ganhos são importantes para as entidades, haja vista, os efeitos que estes podem trazer na apuração dos lucros (ou prejuízos) das organizações e, conseqüentemente, no patrimônio líquido das mesmas. Martins (2011).

A contabilidade tem suma relevância dentro das organizações religiosas, pois, é através dos demonstrativos que se analisa a situação financeira, o controle dos recursos além da prestação de contas para seus usuários. Para Silveira e Borba (2010, p. 43):

A Evidenciação Contábil é a forma mais usual, e em muitas entidades é a única forma para demonstrar à sociedade o valor social de suas atividades. Assim, a adequação da evidenciação contábil das entidades do Terceiro

Setor pode ser considerada como índice de transparência dessas entidades, informação de suma importância para gerar crédito a essas Entidades diante da sociedade.

Para os autores, as doações são fundamentais para o funcionamento das organizações religiosas, mas que requer transparência a respeito das informações financeiras, para que assim consigam aumentar a confiança dos doadores e atrair mais doadores e doações.

É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios lançar impostos sobre templos de qualquer culto bens e serviços de Partidos Políticos, instituições de educação e de assistência social, desde que as suas rendas sejam aplicadas integralmente no País para os respectivos fins (Constituição Federal/46, art. 31, V, letra b). Ainda que possuam imunidade tributárias, o que dispensa a obrigatoriedade de declarações acessórias, é por meio da prestação de contas que demonstram estar adequados às normas, certificando sua validade e outorgando seu amparo (OLAK; NASCIMENTO, 2010). De acordo com o CFC (2008, p.78):

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

Tendo em vista que o patrimônio das entidades do terceiro setor pertence à sociedade, torna-se indispensável a prestação de contas dos recursos utilizados através de informações financeiras, econômicas e patrimoniais contidas nas demonstrações contábeis. (ARAÚJO, 2009).

Para que a prestação de contas seja apresentada com transparência e credibilidade, é necessário que se tenha um controle dos recursos da entidade e que os mesmos sejam mensurados e reconhecidos nas demonstrações de forma correta.

Além de estar em concordância com as normas contábeis, é relevante demonstrar aos financiadores sobre a origem e aplicação dos recursos. Quando

demonstrados para os doadores e para a sociedade não apenas de onde vieram os recursos, mas também como o dinheiro foi aplicado, qual o benefício social gerado e que práticas podem ser multiplicadas (CRUZ, 2002).

As organizações religiosas são pessoas jurídicas de direito privado (Lei 10.406/2002. Art. 44. inciso IV). Assim, as demonstrações contábeis, que devem ser elaboradas pelas entidade sem finalidade de lucros, são o Balanço Patrimonial, a Demonstração do Resultado do Período, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, a Demonstração dos Fluxos de Caixa e as Notas Explicativas (ITG 2002 (R1), item 22), conforme previsto na NBC TG 26 ou na Seção 3 da NBC TG 1000, quando aplicável.

Para que as receitas possam ser mensuradas e reconhecidas nas demonstrações contábeis de forma correta é preciso indicar o tipo de recurso, se são doações ou contribuições, com ou sem restrição, monetário ou não, para que cada recurso possa ser registrado em contas específicas. O manual de procedimentos contábeis para fundações e entidades de interesse social (2007, p. 62) precisa ser analisado quando as doações são registradas, qual o impacto das restrições impostas pelo doador.

Conforme a ITG 2002 (R2) (item 12), os registros contábeis devem ser segregados, onde as receitas decorrentes de doações, contribuições e subvenções deverão ser registradas em contas específicas, inclusive as patrimoniais, separado das demais contas da organização.

As doações recebidas para fins de custeio devem ser reconhecidas no resultado (ITG 2002 (R2), item 9), portanto, seu registro no momento do recebimento deve ser na conta de receitas com doações. Quando as doações forem recebidas sob forma de ativos patrimoniais não destinados para custeio, deverá ser registrado em conta específica no ativo e sua contrapartida deverá ser diretamente no patrimônio social.

As receitas decorrentes de doação, contribuição, convênio, parceria, auxílio e subvenção por meio de convênio, editais, contratos, termos de parceria e outros instrumentos, para aplicação específica, mediante constituição, ou não, de fundos, e as respectivas despesas devem ser registradas em contas próprias, inclusive as patrimoniais, segregadas das demais contas da entidade. (ITG 2002 (R2), item 12).

O registro contábil das doações monetárias e ativos patrimoniais deverão ocorrer da seguinte forma:

Quadro 1 - Contabilização de Doações

Tipo de Doação	Finalidade	Contabilização
Dinheiro	Custeio	Débito – Caixa (Ativo) Crédito – Doações (Receita)
Ativo Patrimonial	Custeio	Débito – Imobilizado (conta específica do bem) Crédito – Doações e Subvenções (Patrimônio Social)

Fonte: Manual de Procedimentos para o Terceiro Setor (2015)

Somado a isso, as doações podem ser definidas como sem restrição, com restrição e como restrição temporária. As doações sem restrição ocorrem quando o doador não determina condições a serem cumpridas pela organização, como as campanhas de arrecadação e doações realizadas por diferentes doadores. Com restrição, representa as doações em que são impostas condições para sua utilização, no caso de não cumprimento dessas condições, o bem ou valor doado poderá ser devolvido como penalidade. Quando uma universidade recebe um terreno, este deverá ser utilizado para construir laboratórios, essa doação foi imposta uma condição e com isso é definida como com restrição. Quanto às restrições temporárias, são aquelas em que o doador especifica quando e como deverá ser gasto ou utilizado o bem ou valor doado.

Quadro 2 - Contabilização de Doações com e sem Restrições

Tipo de Doação	Restrição	Contabilização
Crédito Bancário com pagamento de encargos	Sem Restrição	Débito – Bancos conta Movimento Débito – Despesas Financeiras (conta específica) Crédito – Doações (receita)
Crédito Bancário com pagamento de encargos	Com Restrição	Débito – Bancos conta Movimento Débito – Despesas (grupo 3 – conta específica) Crédito – Doações (receita)

Fonte: Manual de Procedimentos para o Terceiro Setor (2015)

As subvenções deverão ser registradas na conta de resultado no período em que são apropriadas. A NBC TG 07(R2) - Subvenção e Assistência Governamentais no item 12, ressalta que uma subvenção governamental deve ser reconhecida como receita ao longo do período, não podendo ser creditada diretamente no patrimônio líquido.

Sendo as subvenções os empréstimos concedidos pelo governo para as organizações, no qual as mesmas deverão cumprir com os compromissos assumidos perante a esse recebimento, deverá ser contabilizado pelo regime de competência.

O regime de competência consiste em registrar as transações no momento em que elas ocorrem. De acordo com a norma brasileira de contabilidade, NBC TG estrutura conceitual (2019), o regime de competência reflete os efeitos de transações [...] e recursos econômicos da entidade que reporta nos períodos em que esses efeitos ocorrem, mesmo que os pagamentos e recebimentos à vista resultantes ocorram em período diferente. Dessa forma, enquanto não reconhecida como receita, deverá ser registrada no ativo e sua contrapartida no passivo em uma conta específica.

O uso do regime de competência torna-se essencial devido ao confronto da receita com a subvenção e seus custos relacionados. Conforme a NBC TG 07(R2) - Subvenção e Assistência Governamentais (2017), no item 16:

16. É fundamental, pelo regime de competência, que a receita de subvenção governamental seja reconhecida em bases sistemáticas e racionais, ao longo do período necessário e confrontada com as despesas correspondentes. Assim, o reconhecimento da receita de subvenção governamental no momento de seu recebimento somente é admitido nos casos em que não há base de alocação da subvenção ao longo dos períodos beneficiados.

Além das subvenções monetárias, as organizações poderão receber subvenções decorrentes de ativos não monetários constituídos por móveis, terrenos e outros direitos fornecidos para uso da entidade, seguindo a mesma regra das doações, esses ativos não monetários deverão ser reconhecidos a valor justo.

O reconhecimento da receita só ocorrerá quando a depreciação for reconhecida, em concordância com o no item 17 da NBC TG 07 a subvenção relacionada a ativo depreciable deve ser reconhecida como receita ao longo do

período da vida útil do bem e na mesma proporção de sua depreciação. Ainda estabelece no item 18 que:

18. Subvenção relacionada a ativo não depreciável pode requerer o cumprimento de certas obrigações. O reconhecimento como receita deve então acompanhar a apropriação das despesas necessárias ao cumprimento das obrigações. Exemplificando: uma subvenção que transfira a propriedade definitiva de um terreno pode ter como condição a construção de uma planta industrial e deve ser apropriada como receita na mesma proporção da depreciação dessa planta. Poderão existir situações em que essa correlação exija que parcelas da subvenção sejam reconhecidas segundo critérios diferentes

As subvenções deverão ser reconhecidas em uma conta de resultado com receitas no período em que for recebida. (Item 20 da NBC TG 07). O registro contábil deverá ocorrer da mesma forma que as doações, como apresentado no quadro 1.

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A metodologia utilizada nesta pesquisa tem caráter descritivo, segundo Vergara (2009, p.42) “expõe características de determinada população ou de determinado fenômeno”. Dessa forma, a pesquisa visa analisar os fatos e discorrer

sobre assim de modo que não seja manipulado. Ainda de acordo com m Gil (2002, p.42):

A pesquisa descritiva tem como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis. São inúmeros os estudos que podem ser classificados sob este título e uma de suas características mais significativas está na utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados, tais como o questionário e a observação sistemática.

Para que os objetivos dessa pesquisa sejam alcançados foi utilizada a técnica de pesquisa bibliográfica. Tendo como objetivo recolher, selecionar, analisar e interpretar as bases teóricas já existentes sobre determinado assunto. Para Martins (2002, p. 35), a pesquisa bibliográfica caracteriza-se como um estudo que busca conhecer as contribuições científicas sobre determinado assunto.

Assim, a presente pesquisa buscou responder sua problemática através de estudos de caso anteriores, procurando compreender quais os recursos captados pelas organizações religiosas, além de periódicos, revistas e sites. Somado a isso, utilizou-se para fins de conhecimento contábil referente ao reconhecimento desses recursos, tendo como fonte as normas contábeis e manuais.

Essa pesquisa tem caráter qualitativo, pois buscou compreender o processo de reconhecimento e mensuração das receitas das organizações religiosas e como as demonstrações contábeis podem contribuir para esse processo. Sendo assim, baseou-se em uma análise documental através de normas contábeis como o CPC 30 - Receitas, ITG 2002 - Entidade sem Finalidade de Lucros e NBC TG 07 - Subvenção e Assistência Governamental.

4. ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS

As organizações religiosas têm como fonte de recurso principal as doações, advindas de seus membros de forma voluntária em determinada quantia sem definição de finalidade, essas doações são provenientes de dízimos e ofertas, no

qual auxiliam na continuidade da organização. Os dízimos se referem à parte dos rendimentos dos fiéis que é destinada ao auxílio da igreja (Faria e Rego (2014).

Uma pesquisa realizada por Silva et. al (2019), estudantes e mestres da área contábil, nas Igrejas Batistas de Feira de Santana, situadas na Bahia, com o intuito de identificar quais as fontes de recursos que essas instituições captam e quais delas tinham um controle interno com auxílio da contabilidade. Com base nesse estudo, foi percebido que essas igrejas têm como receita principal os dízimos e a secundária as ofertas, logo, observa-se que as organizações religiosas são mantidas pelos membros que a frequentam, além de promoverem eventos a fim de arrecadar recursos.

4.1 Normas Contábeis aplicadas em organizações religiosas

As organizações religiosas são regidas por normas contábeis e leis, como a ITG 2002 , NBC TG 07, o CPC 07 e o Código Civil na Lei 10.825/03, dos quais apresentam definições e procedimentos a serem abordados pela organização. Além das normas brasileiras temos as normas internacionais, IAS 20, as que estão correlacionadas, para que haja uma universalidade quanto às mensuração e evidenciação das receitas. O quadro 3 demonstra e define algumas normas que são aplicadas nas organizações religiosas.

Quadro 3 – Normas Contábeis aplicadas em organizações religiosas

ITG 2002 - Interpretação Técnica	Estabelece critérios e procedimentos de avaliação, reconhecimento de transações, estruturação de demonstrações contábeis e informações a serem divulgadas em notas explicativas
CPC 07 - Pronunciamento técnico	Descreve modelos de contabilização e divulgação de subvenções governamentais e outras formas de assistência governamental.
NBC TG 07 - Norma Brasileira de Contabilidade	Aplica-se na contabilização e divulgação de subvenção governamental e outras assistências governamentais.

IAS 20- International Accounting Standards	Contabilidade para subsídios governamentais e divulgação de assistência governamental
Código Civil na Lei 10.825/03	Descreve e define processos para o terceiro setor

Fonte: Elaborado pelo autor.

Todas as normas e pronunciamentos descritos no quadro 3, correlacionam entre si e seguem a mesma linha de mensuração e evidenciação das receitas.

As receitas obtidas pelas organizações religiosas decorrem de doações, contribuições e subvenções governamentais, podendo ter restrições ou não perante o doador. A seguinte figura apresenta detalhadamente o conceito, finalidade e a classificação dos recursos recebidos.

Quadro 4 - Classificação de Receitas

Recurso	Finalidade	Classificação	Fonte
Doações Financeiras	Custeio e Investimento	Receita	Alves et.al (2004,p. 13)
Doações não Monetárias	Imobilizado	Ativo	Item 12 da ITG 2002 (R1)
Subvenções (reconhecidas)	Empréstimo	Receita	Item 9 da ITG 2002 (R1)
Subvenções (não reconhecida)	Empréstimo	Ativo em contrapartida com o Passivo	Item 11 da IGT 2002 (R1)

Fonte: Elaborado pelo autor.

O quadro 4 descreve as captações de recursos e sua finalidade, bem como seu registro contábil. Alves et.al (2004) ressalta que a classificação é baseada em dois enfoques, o de capital: no qual as doações são creditadas no patrimônio, e no de resultados: onde são creditadas na receita. As doações e subvenções adquiridas com a finalidade de custear a organização, devem ser reconhecidas no resultado, conforme a ITG 2002 (R1) no item 9. As subvenções que não atenderem aos critérios de reconhecimento, deverão ser registradas em contas de ativo e sua contrapartida no passivo, em contas específicas. De acordo com o item 12 da ITG

2002 (R1), as doações mediante a termos de contrato e parceria, deverão ser registradas em contas específicas no patrimônio.

4.2 Demonstrações Contábeis Utilizadas pelas Organizações Religiosas

As demonstrações contábeis que deverão ser utilizadas pelas organizações religiosas, conforme a ITG 2002 dispostas no item 22 são: o Balanço Patrimonial, a Demonstração do Resultado do Período, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, a Demonstração dos Fluxos de Caixa e as Notas Explicativas. Nos itens 23 a 25 ressalta que:

23. No Balanço Patrimonial, a denominação da Conta Capital deve ser substituída por Patrimônio Social, integrante do grupo Patrimônio Líquido. No Balanço Patrimonial e nas Demonstrações do Resultado do Período, das Mutações do Patrimônio Líquido e dos Fluxos de Caixa, as palavras lucro ou prejuízo devem ser substituídas por superávit ou déficit do período.

24. Na Demonstração do Resultado do Período, devem ser destacadas as informações de gratuidade concedidas e serviços voluntários obtidos, e divulgadas em notas explicativas por tipo de atividade.

25. Na Demonstração dos Fluxos de Caixa, as doações devem ser classificadas nos fluxos das atividades operacionais.

As demonstrações visam auxiliar as organizações a prestarem contas aos financiadores e demonstrar com transparência as transações ocorridas durante o período. Segundo Oliveira (2009), há dois tipos de prestação de contas: a prestação de contas financeiras que refere-se ao uso e destino de recursos financeiros e a prestação não financeira, que demonstra o desenvolvimento da organização.

Para Cruz (2002, p.1), se o doador não tem conhecimento quanto aos recursos aplicados e não são observados resultados, não há estímulo para que possam doar mais. Com isso, é fundamental que as organizações demonstrem as aplicações de recursos financeiros com transparência para que comprovem que estão cumprindo com sua finalidade. Em uma pesquisa realizada por Veríssimo et.al (2019) sobre a contabilidade em organizações religiosas, dentre 40 pessoas

entrevistadas, 29 concordaram sobre a necessidade de escrituração contábil na organização, a escrituração contábil consiste em registrar as transações.

As receitas advindas de doações e subvenções deverão ser controladas e avaliadas mensalmente através da demonstração do fluxo de caixa (DFC), que consiste em proporcionar informações que permitem aos usuários avaliar as mudanças nos ativos da entidade e sua estrutura financeira (CPC 03, p. 02, Item 4).

Conforme o item 25 da ITG 2002 (R1), as doações devem ser classificadas na demonstração do fluxo de caixa como atividades operacionais. De acordo com o CPC 03 (R2), item 13:

13. O montante dos fluxos de caixa advindos das atividades operacionais é um indicador chave da extensão pela qual as operações da entidade têm gerado suficientes fluxos de caixa para amortizar empréstimos, manter a capacidade operacional da entidade, pagar dividendos e juros sobre o capital próprio e fazer novos investimentos sem recorrer a fontes externas de financiamento.

Dessa forma, as atividades operacionais são aquelas capazes de gerar receita, logo, entram na apuração do lucro líquido ou prejuízo. É importante que as organizações utilizem a demonstração do fluxo de caixa, onde as doações recebidas deverão ser classificadas como atividade operacional. (ITG 2002, item 25). De acordo com a NBC TG 1000 (R1) - Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas (2017), no item 7.7:

7.7 A entidade deve apresentar os fluxos de caixa das atividades operacionais usando:
(a) o método indireto, segundo o qual o resultado é ajustado pelos efeitos das transações que não envolvem caixa, quaisquer diferimentos ou outros ajustes por competência sobre recebimentos ou pagamentos operacionais passados ou futuros, e itens de receita ou despesa associados com fluxos de caixa das atividades de investimento ou de financiamento; ou
(b) o método direto, segundo o qual as principais classes de recebimentos brutos de caixa e pagamentos brutos de caixa são divulgadas.

A ITG 2002 (R1) apresenta um modelo de fluxo de caixa que poderá ser utilizado pelas organizações religiosas, conforme a figura 1.

Figura 1 - Demonstração do Fluxo de Caixa

I. Método Direto	20x1		20x0	
Fluxo de Caixa das Atividades Operacionais				
Recursos Recebidos				
Entidades Governamentais	3,00		2,00	
Entidades Privadas	3,00		1,00	
Doações e Contribuições Voluntárias	1,00		1,00	
Próprios	1,00		2,00	
Rendimentos Financeiros	1,00		1,00	
Outros	1,00		1,00	
Pagamentos Realizados				
Aquisição de bens e Serviços – Programas (Atividades) Executados	(3,00)		(2,00)	
Salários e Encargos Sociais do Pessoal Administrativo	(1,00)		(1,00)	
Contribuições Sociais, Impostos e Taxas	(0,00)		(0,00)	
Outros Pagamentos	(1,00)		(1,00)	
(=) Caixa Líquido Gerado pelas Atividades Operacionais		5,00		4,00
Fluxo de Caixa das Atividades de Investimento				
Recursos Recebidos pela Venda de Bens	1,00		2,00	
Outros Recebimentos por Investimentos Realizados	1,00		1,00	
Outros Recebimentos por Financiamentos	1,00		1,00	
Pagamentos de Empréstimos	(2,00)		(2,00)	
Pagamentos de Arrendamento Mercantil	(2,00)		(3,00)	
(=) Caixa Líquido Consumido pelas Atividades de Financiamento		(2,00)		(1,00)
(=) Aumento Líquido de Caixa e Equivalentes de Caixa		2,00		2,00
Caixa e Equivalentes de Caixa no Início do Período		3,00		1,00
Caixa e Equivalentes de Caixa no Fim do Período		5,00		3,00

Visando a praticidade no processo de controle de caixa no dia a dia da organização, esse controle poderá ser feito através de planilhas informando a data da operação, a descrição do recebimento ou pagamento e informando o valor da entrada e saída, como mostra o quadro 5.

Quadro 5 - Controle de Caixa

Controle de caixa referente a competência XX/XXX

DATA	DESCRIÇÃO	ENTRADA	SAÍDA	SALDO
XX/XXX	Dízimo	50,00		50,00
XX/XXX	Material para Copa		25,00	25,00

Fonte: Elaborado pelo autor.

Dessa forma, nota-se que a demonstração do fluxo de caixa visa controlar os recebimentos e pagamentos das organizações apresentando a situação financeira. O acompanhamento mensal permite analisar o resultado do mês, de onde tem sido a grande parte das receitas, com o que tem se gastado mais.

O quadro 6 demonstra como as receitas devem ser escrituradas.

Quadro 6 - Escrituração de Receitas

Recurso	Registro	Demonstração
Doações Monetárias	Débito – Bancos conta Movimento Crédito – Doações e subvenções (Receita)	Demonstração do Resultado do Período
Doações de Imobilizado	Débito – Imobilizado (conta específica do bem no ativo) Crédito – Doações e Subvenções (Patrimônio Social)	Balanço Patrimonial
Doações de Investimento	Débito – Investimento (Conta específica do bem no ativo) Crédito – Doações e Subvenções (Patrimônio Social)	Balanço Patrimonial

Fonte: Elaborado pelo autor baseado no Manual de Procedimentos Contábeis para Fundações Entidades de Interesse Social (2008).

Conforme o quadro 6, há duas demonstrações principais que auxiliarão as organizações religiosas no processo operacional: na demonstração do resultado, deverá ser registrado as receitas recebidas, no qual será responsável por demonstrar o desempenho da organização. No balanço patrimonial, deverá ser

registrado os valores recebíveis de caixa, as doações através de imobilizado e intangíveis, bem como as respectivas dívidas, demonstrando a posição financeira da organização.

A Demonstração do Resultado do Período visa apurar o lucro ou prejuízo da organização. A Figura 2, demonstra como deverá ser elaborado com base na ITG 2002 (R1).

Figura 2 - Demonstração do Resultado do Período

	20x1	20x0
RECEITAS OPERACIONAIS		
Com Restrição		
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		
Sem Restrição		
Receitas de Serviços Prestados		
Contribuições e Doações Voluntárias		
Ganhos na Venda de Bens		
Rendimentos Financeiros		
Outros Recursos Recebidos		
CUSTOS E DESPESAS OPERACIONAIS		
Com Programas (Atividades)		
Educação		
Saúde		
Assistência Social		
Direitos Humanos		
Meio Ambiente		
Gratuidades Concedidas		
Trabalho Voluntário		
RESULTADO BRUTO		
DESPESAS OPERACIONAIS		
Administrativas		
Salários		
Encargos Sociais		
Impostos e Taxas		
Aluguéis		
Serviços Gerais		
Mantimento		
Depreciação e Amortização		
Perdas Diversas		
Outras despesas/receitas operacionais		
OPERAÇÕES DESCONTINUADAS (LÍQUIDO)		
SUPERÁVIT/DÉFICIT DO PERÍODO		

Figura 3 - Balanço Patrimonial

	20x1	20x0
ATIVO		
Circulante		
Caixa e Equivalentes de Caixa		
Caixa		
Banco C/Movimento – Recursos sem Restrição		
Banco C/Movimento – Recursos com Restrição		
Aplicações Financeiras – Recursos sem Restrição		
Aplicações Financeiras – Recursos com Restrição		
Créditos a Receber		
Mensalidades de Terceiros		
Atendimentos Realizados		
Adiantamentos a Empregados		
Adiantamentos a Fornecedores		
Recursos de Parcerias em Projetos		
Tributos a Recuperar		
Despesas Antecipadas		
Estoques		
Produtos Próprios para Venda		
Produtos Doados para Venda		
Almoxarifado / Material de Expediente		
Não Circulante		
Realizável a Longo Prazo		
Aplicações Financeiras – Recursos sem Restrição		
Aplicações Financeiras – Recursos com Restrição		
Valores a Receber		
Investimentos		
Investimentos Permanentes		
Imobilizado		
Bens sem Restrição		
Bens com Restrição		
(-) Depreciação Acumulada		
Intangível		
Direitos de Uso de Softwares		
Direitos de Autor e de Marcas		
(-) Amortização Acumulada		

	20x1	20x0
PASSIVO + PATRIMÔNIO LÍQUIDO		
Circulante		
Fornecedores de bens e serviços		
Obrigações com Empregados		
Obrigações Tributárias		
Empréstimos e Financiamentos a Pagar		
Recursos de Projetos em Execução		
Recursos de Convênios em Execução		
Subvenções e Assistências Governamentais a Realizar		
Não Circulante		
Empréstimos e Financiamentos a Pagar		
Recursos de Projetos em Execução		
Recursos de Convênios em Execução		
Subvenções e Assistências Governamentais a Realizar		
PATRIMÔNIO LÍQUIDO		
Patrimônio Social		
Outras Reservas		
Ajustes de Avaliação Patrimonial		
Superávit ou Déficit Acumulado		

A figura 3 representa o Balanço Patrimonial. A ITG 2002 (R1) no item 23 ressalta que, no patrimônio líquido, a conta de capital deverá ser substituída pelo patrimônio social. Bom como os lucros e prejuízos, deverão ser classificados como superávit ou déficit. Os registros contábeis devem evidenciar as contas de receitas e despesas, com e sem gratuidade, superávit ou déficit, de forma segregada, identificáveis por tipo de atividade, tais como educação, saúde, assistência social e demais atividades. (ITG 2002 (R1), no item 10).

A classificação das doações deverá levar em conta a restrição imposta pelo doador. De acordo com o manual de procedimentos contábeis para fundações e entidades de interesse social (2015), às restrições referente às doações podem ser divididas em: I. Sem restrição, quando o não estipula condições a serem cumpridas pela entidade; II. Restrição permanente, quando a restrição não possui prazo de

validade e não possui liberdade na utilização da doação; III. Restrição temporária, ocorre quando a organização satisfaz as imposições, logo o doador deverá especificar quando e como a doação deverá ser utilizada.

As demonstrações, utilizadas em conjunto, auxiliam no processo de controle interno das organizações de forma prática através de planilhas, possibilitando aos pastores manter o controle sobre os recursos. Com isso, observa-se a relevância do uso das demonstrações contábeis nas organizações religiosas para fins de controle interno do patrimônio e transparência. Ressaltando que, as demonstrações contábeis proporcionam, aos pastores e aos membros, informações acerca do patrimônio, além de estar em conformidade com as normas contábeis.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho buscou compreender quais as modalidades de captação de recursos e como as demonstrações contábeis poderiam auxiliar no processo de controle interno dentro das organizações religiosas. Permitindo ser analisado como essas organizações poderão mensurar os recursos recebidos e compreender de que forma serão reconhecidos nas demonstrações contábeis, como também verificar se os gestores têm se baseado nas leis e normas contábeis.

Para isso, as fontes para compor o estudo foi realizado através da técnica de pesquisa bibliográfica com estudos anteriores, revistas, livros, sites, normas contábeis, manuais e periódicos. Para que fosse possível compreender as formas de captação de recursos em organizações religiosas e identificar processos de controle interno através das demonstrações contábeis, foram estabelecidos três objetivos específicos que consiste em identificar as modalidades de captação de recursos, apresentar os critérios de reconhecimento e mensuração das receitas e apresentar os processos de controle interno como ferramenta gerencial.

Com isso, concluiu-se que as organizações religiosas possuem como fonte de recursos as doações e contribuições através de dízimos e ofertas. Os recursos captados são reconhecidos como receitas e seu reconhecimento ocorre no momento da operação sendo mensurada a valor justo. Por fim, como processo de controle interno foi apresentado modelos baseados na ITG 2002 através das demonstrações de fluxo de caixa; Demonstração do Resultado do Período e Balanço Patrimonial, podendo ser realizados através de planilhas.

Posto isso, esse trabalho espera ter colaborado para para o estudo sobre a contabilidade em organizações religiosas, bem como para a compreensão de captação de recursos e utilização das demonstrações contábeis como instrumento de controle interno. Assim, foi abordado assuntos técnicos explanando problemáticas de transparência e controle interno nas organizações religiosas a fim de incentivar e contribuir para trabalhos posteriores.

REFERÊNCIAS

ANANIAS, JACQUELINE et al. Prestação de contas e captação de recursos: estudo em entidades do terceiro setor do estado do Paraná. In: XVII Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade. 2020.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 21 de janeiro de 2023.

BRASIL. Lei nº 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, DF: 1999.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Pronunciamento Técnico CPC 00. Brasília, 01.11.2019. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=80>

Crédito Subsidiado. Bússola do investidor. Disponível em: https://www.bussoladoinvestidor.com.br/abc_do_investidor/credito-subsidiado/. Acesso em: 23 de março de 2023.

DRUCKER, Peter F. Administrando para obter resultados. Tradução Nivaldo Montigelli Jr. São Paulo: Thomson, 2002.

DRUCKER, P. F. Administração de organizações sem fins lucrativos: princípios e práticas. São Paulo: Learning. 2012.

FARIA, J. A.; REGO, A. L. S. Transparência nas entidades religiosas: um estudo de caso sobre a aplicação de fatores que contribuem para a transparência financeira

na Paróquia Senhor do Bonfim. Revista de Teologia e Ciências da Religião, v. 4, n. 1, p. 267-299, dez., 2014.

FRANÇA, J. A. de. Manual de Procedimentos para o Terceiro Setor: aspectos de gestão e de contabilidade para entidades de interesse social. Brasília: CFC: PROFIS, 2015.

GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. Novo curso de direito civil, volume 1: parte geral. 21. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

GIL, A. C. Como Elaborar Projetos de Pesquisa. 4. ed. São Paulo: Atlas S.A, 2002.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael F. Teoria da Contabilidade. São Paulo: Atlas, 1999.

IASB – INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. Normas internacionais de contabilidade 2001. São Paulo: IBRACON, 2002.

IUDICÍBUS, Sérgio de. Teoria da Contabilidade. São Paulo: Atlas, 2000.

JOCHER, Laudelino. Doações e Subvenções nas Entidades do Terceiro Setor. Conselho Regional de Contabilidade do Paraná, 2020.

LEAL, Asaph Cavalho. Et al. As demonstrações contábeis como ferramenta de credibilidade às entidades religiosas. Revista Científica Multidisciplinar Núcleo do Conhecimento. Ano. 06, Ed. 11, Vol. 03, pp. 179-204. Novembro 2021. ISSN: 2448-0959, [Link](#) de acesso

:<https://www.nucleodoconhecimento.com.br/contabilidade/entidadesreligiosas>, DOI: 10.32749/nucleodoconhecimento.com.br/contabilidade/entidades-religiosas.

MÂNICA, F.B. Panorama histórico-legislativo do terceiro setor no Brasil. In: OLIVEIRA, G.J. (Coord.). Terceiro setor, empresas e Estado: novas fronteiras entre o público e o privado. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

Manual de procedimentos para o terceiro setor: aspectos de gestão e de contabilidade para entidades de interesse social / José Antonio de França (coordenador); Álvaro Pereira de Andrade ... [et al.]. - - Brasília: CFC : FBC : Profis, 2015.

MARIO, P. C.; ALVES, A. D. F.; CARMO, J. P. S.; SILVA, A. P. B.; JUPETIPE, F. K. N. A Utilização de Instrumentos de Contabilidade Gerencial em Entidades do Terceiro Setor. Sociedade, Contabilidade e Gestão, Rio de Janeiro, v. 8, n. 1, jan./abr., 2013.

MARTINS, Gilberto de Andrade. Manual para Elaboração de Monografias e Dissertações. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MARTINS, Vinícius Gomes. Relação entre os procedimentos de reconhecimento e mensuração das receitas/despesas e dos ganhos/perdas com o patrimônio líquido das entidades. Blog ContabilidadeMQ, 04 de setembro de 2011.

MINAYO, M. C. de S. (Org.). O desafio do conhecimento: pesquisa qualitativa em saúde. 14ª ed. Rio de Janeiro: Hucitec, 2014. 408 p.

Montaño, C. (2002) Terceiro setor e questão social: crítica ao padrão emergente de intervenção social. São Paulo: Cortez

MORAES, Romildo de Oliveira. Reconhecimento de Receita em Empresas Brasileiras: Uma comparação com os US-GAAP e as Normas do IASB. 2002. 193p.

Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.

OLAK, Paulo Arnaldo. Contabilidade de entidades sem fins lucrativos não governamentais. 1996. 273 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. Universidade de São Paulo (USP), São Paulo, 1996.

RODRIGUES, R. C. et al. Contabilidade no terceiro setor: estudo biométrico no período de 2004 a 2014. Fortaleza - CE. 2016.

SILVA, E. P. C.; VASCONCELOS, S. S.; NORMANHA FILHO, M. A. Captação de recursos para a gestão do terceiro setor, um grande desafio. IN: SIMPÓSIO DE EXCELÊNCIA EM GESTÃO E TECNOLOGIA, 9, 2012, Rio de Janeiro. Anais... Rio de Janeiro: IX SEGET, 2012. p. 1-11.

SILVA, Samuel de Almeida. Contribuição da contabilidade aplicada ao terceiro setor na prestação de contas de uma entidade religiosa na cidade de Maragogipe – BA. 2022. Tese (Trabalho de Conclusão de Curso) – Curso de Ciências Contábeis – Centro Universitário Maria Milza, 2022.

SILVA, Thayná. et al. O USO DA CONTABILIDADE COMO OBJETO DE TRANSPARÊNCIA NAS ENTIDADES RELIGIOSAS: UM ESTUDO DE CASO EM IGREJAS BATISTAS DE FEIRA DE SANTANA. REVISTA TERCEIRO SETOR & GESTÃO DE ANAIS- UNG-SER v. 13, n. 1 (2019, p. 27 a 41. Disponível em: URL. <http://revistas.ung.br/index.php/3setor/article/view/3901>

TENÓRIO, F. G. et al. Gestão comunitária: uma abordagem prática. 1. ed. Rio de Janeiro: FVG, 2008.

VERGARA, Sylvia Constant. Projetos e relatórios de pesquisa em administração. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2009

ZITTEI, M. V., POLITELO, L., & SCARPIN, J. E. Nível de Evidenciação Contábil de Organizações do Terceiro Setor. *Administração Pública e Gestão Social (APGS)*, p.85-94. Disponível em:
https://www.researchgate.net/profile/Jorge_Scarpin/publication/302980288_Nive_de_Evidenciacao_Contabil_de_Organizacoes_do_Terceiro_Setor/links/578dbc0808ae254b1de878ee.pdf. Acesso em: 18 de abr. 2023.