

**GOVERNANÇA NAS ORGANIZAÇÕES RELIGIOSAS:
RELATO DE UMA PESQUISA**

Luciana Braga dos Santos¹
Andréa Paula Osório Duque²
Francisco José dos Santos Alves³
Manoel Marcondes Machado Neto⁴

RESUMO

Esta pesquisa analisa aspectos e práticas contábeis que são condições de governança necessárias às organizações religiosas. Tais organizações estão inseridas no terceiro setor e gozam de imunidade constitucional e, para que seja mantida tal imunidade, precisam escriturar suas receitas e despesas de acordo com orientações expressas na Lei nº. 452/1982 - Código Tributário Nacional (CTN). Além disso, é necessário dar ciência de suas ações financeiras e sociais aos diversos usuários da informação, aqui compreendidos os seus doadores, frequentadores, fornecedores, prestadores de serviços, usuários dos serviços prestados, governo e demais interessados. A metodologia utilizada foi descritiva com abordagem quantitativa. Para se chegar aos resultados foram aplicados questionários aos gestores das organizações religiosas de uma amostra no universo de instituições espíritas levantadas. Os resultados apontaram que essas são transparentes e se utilizam de boas práticas de governança para informar suas ações aos usuários interessados, embora muitos não conheçam tais práticas formalmente. Quanto à utilização das práticas contábeis, alguns pontos precisam ser melhorados, visto que os mesmos podem afetar a qualidade das prestações de contas destas organizações. Os principais pontos para melhoria estão explicitados neste texto.

Palavras-chave: Terceiro Setor, Organizações Religiosas, Governança, Práticas Contábeis.

ABSTRACT

This paper analyzes accounting aspects and practices that represent governance requirements demanded for religious organizations. Such organizations are classified as belonging to the Third Sector and they profit from constitutional tax immunity. Thus, in order for said immunity to be preserved, they need to record their revenues and expenses in accordance to what is set forth in Law 452/1982, from the National Tax Code. Additionally, information on the social and financial actions performed by religious organizations shall be disclosed to its several users, being understood that donors, attendees, suppliers, government, clients of the services rendered, among other stakeholders are the users. The methodology used is descriptive with a quantitative approach. In order to reach the results, questionnaires

¹ Mestre em Ciências Contábeis pela UERJ – Universidade do Estado do Rio de Janeiro, pós-graduada em Controladoria e Finanças pela UFF – Universidade Federal Fluminense e analista em Ciência e Tecnologia do Comando do Exército – lucianabraga648@gmail.com.

² Doutora em Ciência da Informação pela Universidade Federal Fluminense, Brasil (2010) Professora Colaboradora do PPGCC/UERJ, Brasil – andreapauladuke@gmail.com

³ Doutor em Controladoria e Contabilidade pela Universidade de São Paulo, Brasil (2005) Professor Adjunto da Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Brasil – fjalves@globocom.

⁴ Doutor em Ciências da Comunicação pela Universidade de São Paulo, Brasil (2000) Professor Associado e Pesquisador da Faculdade de Administração e Finanças da Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Brasil – marcondesneto@yahoo.com

were given to the managers of the religious organizations participating in the research, being Spirits Organizations the universe where samples were collected. The outcome showed that these organizations are transparent and use good governance practices so as to inform stakeholders about their actions, although a lot of them are not formally aware of such practices. Regarding the use of accounting practices, some issues need to be improved, since they might affect the quality of the information provided regarding the accounts of the organizations. The main points to be developed and improved are explained in this work.

Keywords: Third Sector, Religious Organization, Governance, Accounting Standards.

1 INTRODUÇÃO

As organizações religiosas estão inseridas no terceiro setor. Estas entidades são pessoas jurídicas de direito privado e têm imunidade constitucional, conferida na Constituição Federal de 1988, referente aos seus impostos. Para garantir tal imunidade é necessário seguir as normas legais, e dentre essas, manter escrituração regular de suas receitas e despesas, conforme dispõe o Código Tributário Nacional (CTN). Além disso, essas entidades, dentro de suas comunidades, têm função social e cabe informar suas práticas de gestão adotadas.

Lima (2016) abordou o tema governança corporativa nas organizações religiosas e observou a necessidade de criar formas de divulgação das informações econômicas financeiras que permitam maior transparência para os usuários. Mattiello et al. (2013) estudaram as igrejas da região sudoeste do Estado de São Paulo com objetivo de verificar a percepção dos membros a respeito das demonstrações contábeis obrigatórias para o terceiro setor que estão sendo evidenciadas nas prestações de contas. Embora apenas 93% dos entrevistados tenham afirmado conhecer o tema demonstrações contábeis, 96% dos membros acreditam que a prestação de conta destas organizações é suficiente para que estas sejam consideradas transparentes. Já Freire (2015), em seu estudo, teve como objetivo a análise das prestações de contas apresentadas pelas paróquias da Arquidiocese da cidade de Natal e concluiu que as prestações de contas não estavam de acordo com a Interpretação Técnica Geral (ITG) nº 2.000, que estabelece critérios e procedimentos a serem adotados por essas entidades para sua escrituração contábil, bem como para o tratamento de seus fatos patrimoniais.

Esse estudo teve como objetivo responder a seguinte questão de pesquisa: as organizações religiosas espíritas fazem uso de práticas de governança?

O objetivo deste trabalho é avaliar as práticas de governança e, inseridas neste contexto, as melhores práticas contábeis aplicáveis às organizações religiosas.

Como organização religiosa, seu objetivo não é a obtenção de lucro, e sim o bem-estar

da comunidade a qual está inserida. Sendo assim, os termos “governança corporativa” e “conflito de agência” precisarão ser entendidos de outra forma. Neste trabalho adotamos esses termos de maneira geral tendo em vista a literatura sobre o tema em relação ao terceiro setor ser escassa.

Não se pode tratar do tema governança corporativa sem mencionar os conflitos de agência. Segundo Iudícibus (2004, p. 171), o conflito de agência surge quando: “os agentes ligados à empresa possuem interesses contrastantes e, ao colocarem seus interesses pessoais em primeiro lugar, acabam por prejudicar o andamento da organização”.

Nas organizações religiosas não existe acionista e sim doador. Diante disso, o conflito de agência surge quando o gestor coloca seu interesse pessoal acima dos institucionais, usando os recursos em seu benefício.

Os princípios básicos da governança corporativa de acordo com Rossetti e Andrade (2012, p. 40) são “transparência, equidade, prestação de contas e conformidade”. Essas práticas foram apresentadas ao longo deste trabalho e fez parte do questionário apresentado aos dirigentes.

Entende-se que nas organizações religiosas os investidores são, na verdade, os integrantes da comunidade na qual as organizações estão inseridas, tais como: fundadores, beneméritos, doadores, frequentadores, fornecedores, prestadores de serviços, usuários dos serviços prestados, governo e opinião pública em geral. A esses públicos alvo é importante dar ciência e bem informar sobre a movimentação financeira da organização, bem como de suas ações sociais.

Este estudo busca contribuir com as pesquisas na área do terceiro setor, entidades religiosas, pois se observa ser um segmento com pouca contribuição para a pesquisa.

2 REVISÃO DE LITERATURA

Essa seção apresenta os principais aspectos conceituais envolvendo a pesquisa proposta: terceiro setor; organizações religiosas; governança corporativa e as melhores práticas contábeis aplicáveis às organizações religiosas. Todos esses temas são importantes na construção deste artigo, o qual foi elaborado de acordo a legislação vigente, a doutrina dominante na área e publicações científicas.

2.1 Terceiro setor

O recorte institucional adotado neste trabalho é o das organizações religiosas – parte

do terceiro setor.

A divisão dos setores é assim constituída: o primeiro setor é o governo, que é responsável pelas questões sociais; o segundo setor é o privado, responsável pelas questões individuais; e o terceiro setor é o setor privado que, com a falência do Estado, começou a ajudar nas questões sociais (SZAZI, 2004, p. 52).

O surgimento do termo terceiro setor, de acordo com o Manual de Procedimentos para o terceiro setor do Conselho Federal de Contabilidade (2015, p. 26): “foi inicialmente utilizado na década de 1970 por pesquisadores dos Estados Unidos da América e, a partir da década de 1980, passou também a ser usado por pesquisadores europeus”. Depois de seu surgimento seus conceitos foram pesquisados e ampliados.

Conceituam-se como organizações cujos objetivos são sociais e não econômicos, englobando instituições de caridade, organizações religiosas e outras (HUDSON, 2004).

São organizações compostas por uma conjugação do segundo com o primeiro setor. Da mesma forma que no primeiro setor, sua natureza é privada, embora não tenha como objetivo auferir lucros. Sua semelhança com o primeiro setor é ter como objetivo o benefício coletivo, atentando para as desigualdades sociais, porém não integram o governo (OLIVEIRA; ROMÃO, 2008).

No Brasil as organizações do terceiro setor estão enumeradas no art. 44, da Lei nº. 10.406, de 10/01/2002, do Código Civil Brasileiro: “são pessoas jurídicas de direito privado: as associações; as sociedades; as fundações; as organizações religiosas, os partidos políticos e as empresas individuais de responsabilidade limitada”.

As organizações religiosas estão inseridas no terceiro setor e suas características são discriminadas nos tópicos a seguir.

2.2 Organizações religiosas

As organizações religiosas são pessoas jurídicas de direito privado, e fazem parte do terceiro setor. Constam no parágrafo 1º do art. 44 da Lei nº 10.406, de 2002: “são livres a criação, a organização, a estruturação interna e o funcionamento das organizações religiosas, sendo vedado ao poder público negar-lhe reconhecimento ou registro dos atos constitutivos e necessários ao seu funcionamento”. Para sua constituição é necessário à elaboração do Estatuto Social, o qual deverá ser registrado no Cartório de Registro de Pessoas Jurídicas. Estas organizações também deverão ter o Cadastro Nacional das Pessoas Jurídicas (CNPJ), além de ter constituída uma diretoria.

As organizações religiosas possuem imunidade constitucional, porém para mantê-la é necessário seguir as exigências especificadas no art. 14 do Código Tributário Nacional (CTN). O item III do artigo 14 do CTN trata da escrituração. Em se tratando de escrituração regular, a organização necessita seguir o estabelecido pelas normas brasileiras de contabilidade e, com isso, o CFC editou a resolução nº. 1.330 de 2011 (ITG 2000), estabelecendo normas para a formalização dos registros contábeis.

Suas receitas são provenientes das doações e das contribuições de seus associados. Diante disso os seus gestores, através das práticas de governança, deverão dar ciência aos doadores e contribuintes sobre suas ações, sejam de caráter financeiro ou social.

De acordo com dados do IBGE (2010), as organizações religiosas representam 14,84% das entidades sem fins lucrativos no Brasil. A Federação Espírita Brasileira (FEB) informa que atualmente existem cadastrados no Brasil cerca de 14.000 centros espíritas, ditos “kardecistas”.

Esta pesquisa teve como finalidade avaliar os aspectos de governança aplicáveis às organizações religiosas espíritas no Brasil.

2.3 Governança corporativa

As organizações religiosas, inseridas no contexto do terceiro setor, não têm finalidade de obter lucro, e sim o bem-estar da comunidade na qual está inserida. Como contrapartida às contribuições recebidas e ao trabalho voluntário das quais são alvo, necessário se faz dar ciência de suas ações financeiras e sociais adotando práticas de governança.

A literatura faz menção às “corporações” com seus investidores de capital. Entretanto, o termo governança corporativa vem ganhando uma acepção de controle, e vem sendo utilizado nos três setores da sociedade: governo, setor privado e terceiro setor.

De acordo com Silveira (2004, p. 12) governança corporativa “pode ser vista como o conjunto de mecanismos que visam aumentar a probabilidade dos fornecedores de recursos garantirem para si o retorno sobre seu investimento”.

Silveira (2004, p. IV) ainda acrescenta que: “pode ser entendida como o conjunto de mecanismos de incentivos e controle, internos e externos, que visam a minimizar os custos do problema de agência”.

A relação imediata do termo governança corporativa é com as entidades empresariais de natureza aberta e sociedades de capital com acionistas. Entretanto essa relação vem mudando e o termo tem sido utilizado em relação ao terceiro setor (ROCHA, 2013).

Dessa forma infere-se que suas práticas podem ser aplicadas as organizações religiosas, pois estas são integrantes do terceiro setor.

A Comissão de Valores Mobiliários (2002) define governança corporativa: “conjunto de práticas que tem por finalidade aperfeiçoar o desempenho de uma companhia ao proteger todas as partes interessadas, tais como investidores, empregados e credores, facilitando o acesso ao capital”.

Em relação a essas práticas, Andrade e Rossetti (2012, p. 140) definem:

Fairness – senso de justiça, com equidade no tratamento dos acionistas.

Disclosure – transparência das informações, especialmente das de alta relevância, que impactam os negócios e que envolvem resultados, oportunidades e riscos.

Accountability – prestação responsável de contas

Compliance – conformidade no cumprimento de normas

A aplicação destas práticas no terceiro setor no Brasil veio após a divulgação da Lei nº 9.790/99. Esta lei prioriza a transparência e valoriza o papel do conselho fiscal, das auditorias externas e da adoção de práticas administrativas que visam cobrir o conflito de interesses.

No Quadro 1 estão relacionadas às práticas de governança utilizadas pela doutrina dominante, as quais se recomendam que as organizações religiosas adotem.

Quadro 1 – Práticas de Governança

PRÁTICA	APLICABILIDADE NAS ORGANIZAÇÕES RELIGIOSAS
Equidade (<i>fairness</i>)	Consiste em tratar todos de maneira justa e igualitária todos os usuários da organização religiosa, dando ciência a todos sobre as ações dos gestores.
Transparência (<i>disclosure</i>)	Permite a divulgação das informações geradas pelos controles contábeis aos diversos usuários. Pode ser dividida em voluntária (a organização define o que quer divulgar, por exemplo, relatórios sociais) e compulsória (aquelas estabelecidas nas normas contábeis vigentes).
Prestação de contas (<i>accountability</i>)	Leva em consideração as melhores práticas de contabilidade e de auditoria. E a forma da organização transparecer suas ações financeiras e sociais para os usuários da informação. Existem dois tipos: a financeira e a não financeira.
Conformidade (<i>compliance</i>)	Obriga os administradores cuidar da organização, através do cumprimento de normas expressas nos estatutos sociais, regulamentos internos e leis do país.

Fonte: Os autores (2019), com base em Rossetti e Andrade (2012).

Conforme mostrado no Quadro 1, as práticas de governança serão aplicadas no âmbito da organização religiosa da forma que seus gestores definirem, utilizando todas as práticas ou parte delas. Ressalta-se que os usuários também deverão se posicionar em relação à quais práticas se deve adotar.

Alguns relatórios são sugeridos como forma de demonstrar que as práticas de governança estão sendo utilizadas, conforme se apresenta no Quadro 2.

Quadro 2 – Relatórios das Práticas de Governança

RELATÓRIO	OBJETIVO
Organograma	Informa quem são os gestores da organização e quais são as funções ocupadas por estes. Auxilia ao usuário que chega à organização a quem se reportar de acordo com cada assunto.
RELATÓRIO	OBJETIVO
Relatório de Ações Sociais	Divulga quais são as ações sociais da organização, bem como o quantitativo de atendimentos realizados.
Relatório do Conselho Fiscal ou de Administração	Emitidos pelos conselhos com a finalidade de informar aos usuários sobre as ações fiscalizadas e quais são as recomendações feitas aos gestores.
Demonstrações Contábeis	É o produto final da aplicação das boas práticas contábeis, composto por Balanço Patrimonial, Demonstração do Superávit ou Déficit do Período, Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, Demonstração dos Fluxos de Caixa e Notas Explicativas.

Fonte: Os autores (2019).

No Quadro 2 são apresentados alguns relatórios das práticas de governança que poderão ser utilizados pelas organizações religiosas e divulgados aos diversos usuários da informação.

Em relação ao Relatório de Ações Sociais, vale ressaltar que a resolução nº. 1.409/12 emitida pelo Conselho Federal de Contabilidade, em seu item 27 menciona que as gratuidades devem ser registradas de forma separada, informando os dados quantitativos. Diante disso, recomenda-se informar aos usuários os seus programas sociais, discriminando-os em números.

Com relação ao Conselho de Administração e o Conselho Fiscal, faz parte das boas práticas administrativas que as organizações tenham um suporte que possa aconselhar e fiscalizar suas ações com a finalidade precípua de ajudar nas decisões aos quais os gestores precisarão tomar, nos diversos processos ao qual a empresa se submete. Esses conselhos deverão emitir relatórios informativos quanto a suas ações e quanto às recomendações feitas bem como dar ciência destes relatórios aos usuários da informação.

As demonstrações contábeis obrigatórias para entidade sem finalidade de lucros, de acordo com a resolução nº. 1.409/2012 emitida pelo CFC, bem como as demais legislações aplicáveis, 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”. Esta resolução informa que a conta capital deve ser substituída por “patrimônio social” e integrar o grupo patrimônio líquido. No balanço patrimonial, nas demonstrações do resultado do período, nas mutações do patrimônio líquido e nos fluxos de caixa, as palavras “lucro ou prejuízo” deverão ser substituídas pelas palavras “superávit e déficit”, respectivamente.

A demonstração do resultado do período deve ter destacada a informação das

gratuidades concedidas e serviços voluntários obtidos e divulgadas em notas explicativas por tipo de atividade. Na demonstração dos fluxos de caixa, as doações devem ser classificadas nos fluxos das atividades operacionais. Cabe observar que a resolução não deixa dúvidas quanto às demonstrações que deverão ser apresentadas, bem como auxilia a elaboração das mesmas.

2.4 As melhores práticas contábeis aplicáveis à governança corporativa

Com o processo de convergência aos padrões internacionais de contabilidade adotados a partir de 2007 no Brasil, as normas contábeis tornaram-se melhor comparáveis a todos os setores da sociedade.

A contabilidade nas organizações religiosas é obrigatória e sua regulação será vista na subseção a seguir.

a) A regulação contábil

As organizações religiosas deverão seguir as disposições da Lei nº. 6.404/1976 e alterações posteriores, as resoluções emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e quando na ausência de regulação, as normas *International Financial Reporting Standards* (IFRS).

Algumas resoluções emitidas pelo CFC podem ser destacadas a sua importância ao terceiro setor, são elas:

- A resolução nº. 1.305/2010, a qual regulamentou o tratamento contábil das subvenções e das assistências governamentais. Esta resolução apresenta definições, regras e procedimentos para a contabilização das subvenções e para as doações realizadas pelo poder público, mas que também se adéquam às doações de fontes privadas;
- A Resolução nº. 1.409/2012 cujo tema é entidade sem fins lucrativos. O objetivo dessa resolução é estabelecer critérios e procedimentos contábeis específicos para as entidades do terceiro setor (fundações e associações), no âmbito das normas brasileiras de contabilidade.

Além disso, aplicam-se à entidade sem finalidade lucrativa, os princípios contábeis, bem como a Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas ou as normas completas IFRS nos aspectos não abordados nas interpretações (ITG 2002 R1).

Ressalta-se que, além dos princípios contábeis aplicáveis às pequenas e médias empresas, também se pode utilizar as normas IFRS nos pontos não abordados pela a

resolução.

A escrituração deverá ser clara e precisa. A clareza das informações no âmbito das Ciências Contábeis é chamada de evidenciação. A evidenciação está implícita nas normas brasileiras de contabilidade e de acordo com Iudícibus (1997, p. 110): “*Disclosure* (ou evidenciação) está ligado aos objetivos da Contabilidade, ao garantir informações diferenciadas para os vários tipos de usuários”.

Dentro desse contexto, as informações contábeis deverão: ter clareza, ser precisa e observar as normas brasileiras de contabilidade.

b) Doações, gratuidades e trabalho voluntário

As organizações religiosas sobrevivem basicamente de doações, as quais mantêm sua sede e suas ações sociais. O registro dessas operações deverá seguir as normas contábeis.

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

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

Considera-se também uma doação o trabalho voluntário colocado à disposição da organização. Esse trabalho também deverá ser escriturado a contrapartida da gratuidade praticada.

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

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

O item 19 da ITG 2002 R1 reforça a ideia da contabilização do trabalho voluntário e acrescenta que deve ser registrado o trabalho do membro da administração: “o trabalhador voluntário, inclusive de membros integrantes dos órgãos da administração, no exercício de suas funções, deve ser reconhecido pelo valor justo da prestação do serviço como se houvesse ocorrido o desembolso financeiro”.

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

Diante do exposto pode-se inferir que o trabalho do voluntário com mão de obra especializada e, também, o serviço prestado pelo gestor da organização, deverá ser registrado com base no valor justo da prestação de serviço.

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

De acordo com Niyama e Katsumi (2011, p.287) a gratuidade corresponde: “a prestação de serviço de interesse da sociedade [...]. A gratuidade, na sua forma mais pura, está associada à entrega de produtos ou serviços pela entidade do terceiro setor sem que exista uma contrapartida financeira do beneficiário”. Depreende-se, a contrapartida da doação do serviço de contabilidade deverá ser uma despesa de serviços de contabilidade, ao qual corresponde à entrega do serviço.

Diante disso, a organização deverá contabilizar as suas doações recebidas, sejam elas de recursos financeiros, bens ou serviços, bem como as suas gratuidades praticadas. Essas são formas de demonstrar aos usuários da informação qual é o custo total da organização religiosa.

c) Regime contábil

O regime contábil é o critério que será adotado pela organização para escriturar suas despesas e receitas.

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC), com sua função de orientação e normatização da profissão contábil, recomendou no item 8 da resolução nº. 1.409 de 2012 que: "as receitas e as despesas devem ser reconhecidas, respeitando-se o regime contábil de competência".

O Pronunciamento Conceitual Básico do CPC, em seu item 4.50, também fundamenta o regime de competência:

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

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

Por tudo isso, pode-se deduzir que as organizações religiosas precisarão adotar o regime de competência para escrituração de suas despesas e receitas. Entretanto há de se RAGC, v.7, n.31, p.35-59 /2019

considerar as questões abaixo avaliar o regime contábil dessas organizações.

(1) Como não existem venda nem prestação de serviços, qual seria a associação direta entre as despesas e receitas da organização religiosas?

(2) A principal fonte de recursos é a doação, e estas têm caráter eventual ou incerto.

Sobre este tema, Olak e Nascimento (2009, p. 65) relatam que: "há momentos em que um regime misto deve ser adotado, ou seja, parte caixa e parte competência, fazendo valer a essência sobre a forma".

Da mesma forma Martins (1990, p. 136) acrescenta que existe situações que é possível aplicar dois regimes:

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

Diante disso, pode-se avaliar os pontos acima:

(1) Na possibilidade de associação direta entre as despesas e receitas da organização religiosa, como por exemplo, na doação de serviço especializado de um médico e na gratuidade fornecida pela organização deste serviço, há de se adotar o regime de competência.

(2) As doações deverão ser contabilizadas pelo regime de caixa, diante do fato incerto. E nesse caso a doação não poderá ser confundida com a mensalidade pelo associado ou membro, pois essa segunda deverá ser contabilidade como contas a receber.

Diante do exposto, o regime a ser adotado pela organização religiosa deverá ser misto.

d) Livros contábeis

Nas normas brasileiras de contabilidade existem livros que têm obrigatoriedade de escrituração.

O Código Civil Brasileiro (CC) de 2002, em seus artigos nº 1.180 e 1.184, exige a apresentação do livro diário, que pode ser substituído por fichas no caso de escrituração mecanizada ou eletrônica. Neste serão lançados os documentos por dia todas as operações relativas ao exercício da empresa. Apesar de um pouco desatualizado em algumas expressões, tais como "técnico em Ciências Contábeis" ao invés de contador e "Balanço Patrimonial e o de Resultado Econômico" ao invés de demonstrações contábeis, o código civil deixa claro a obrigatoriedade do livro diário (BRASIL, 2002).

A Interpretação Técnica Geral (ITG) 2000 R1 trata de escrituração contábil e seu item 2 esclarece que esta interpretação: "deve ser adotada por **todas** as entidades, independente da

natureza e do porte, na elaboração da escrituração contábil, observadas as exigências da legislação e de outras normas aplicáveis, se houver" (grifo nosso).

Esta ITG estabelece critérios e procedimentos para escrituração do livro diário e do livro razão, tais como serem encadernados e terem suas folhas numeradas sequencialmente. Estes devem conter termo de abertura e de encerramento e serem assinados pelo representante legal bem como pelo contador.

Da mesma forma, os livros digitais também devem ser assinados digitalmente pela entidade e pelo contador e autenticados no registro público ou entidade competente, quando exigido por legislação específica.

O disposto nos artigos 6º e 7º do Decreto nº. 64.567 de 1969 reforça que o livro diário deverá conter termo de abertura e encerramento na primeira, na primeira e última página, respectivamente. Os mesmos deverão ser assinados e datados pelo representante legal e pelo contador.

Diante do que foi exposto, pode-se concluir que a organização religiosa deverá manter o livro diário e o livro razão com os dados de sua escrituração contábil.

3 METODOLOGIA

A metodologia utilizada nesta pesquisa foi descritiva com abordagem quantitativa.

Gil (2002, p. 42) define pesquisa descritiva: “as pesquisas descritivas têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno”.

O tratamento dos dados foi feito através do programa SPSS (*Statistical Package for the Social Sciences*), o qual se utilizou para fazer a análise descritiva dos dados, bem como para fazer o cruzamento de dados entre questões julgadas essenciais à análise dos dados.

O instrumento de coleta de dados foi o questionário padrão aplicado na amostra alvo deste estudo. A pesquisa foi realizada com os presidentes, diretores, tesoureiros e outros colaboradores das organizações religiosas dos estados do Rio de Janeiro, Brasília e Rio Grande do Sul. Foram enviados, no total, 552 e-mails e foram respondidos 56, correspondendo a 10,14% do total. A pesquisa foi realizada no período de fevereiro a abril de 2017.

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

O questionário foi elaborado com duas categorias de perguntas, sendo a primeira relacionada a fatores individuais do respondente e a segunda relacionada às práticas da organização ao qual o respondente pertence e foi composto de perguntas abertas e fechadas. Além disso, em algumas perguntas, foi utilizada a escala Likert, composta de dez categorias. O processo de construção do questionário iniciou-se com a revisão de literatura e possibilitou não só a construção do questionário, bem como a interpretação dos dados obtidos.

Para fins deste trabalho, utilizou-se somente a análise da segunda categoria de perguntas.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Nas subseções a seguir serão mostrados os resultados da pesquisa, a qual foi dividida em duas partes: (a) As melhores práticas contábeis como instrumento de governança e (b) A aplicação das práticas de governança.

4.1 As melhores práticas contábeis como instrumento de governança

Nessa subseção serão apresentados os dados da amostra no que dizem respeito às boas práticas contábeis, que são pré-condições para a aplicação das práticas de governança. Serão avaliadas as cinco questões abaixo relacionadas às quais foram respondidas pelas organizações da amostra.

- a) A organização possui escrituração contábil?
- b) Se a organização possui escrituração, qual regime contábil é adotado?
- c) Quais os livros contábeis são escriturados pela organização?
- d) Quais Demonstrações Contábeis a organização adota?
- e) A organização possui algum voluntário com trabalho especializado? Se sim, essa doação é escriturada?

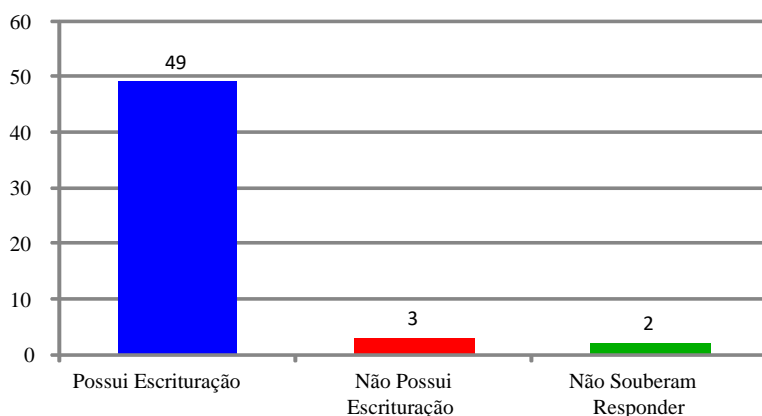
Os resultados estão apresentados a seguir.

a) Escrituração contábil

O Gráfico 1 apresenta os resultados da questão: A organização possui escrituração contábil?

Com essa pergunta buscou-se analisar se elas estão cumprindo as normas tributárias, a qual define a obrigatoriedade da escrituração para as organizações religiosas.

Gráfico 1 – Escrituração Contábil



Fonte: Os Autores (2019).

A pesquisa constatou que a maioria das organizações da amostra possui escrituração contábil. Apenas 5% da amostra disseram não possuir escrituração contábil e 4% não souberam responder.

As organizações religiosas, para manterem sua imunidade constitucional, precisam cumprir o estabelecido no artigo 14 do CTN, ou seja, precisarão manter a escrituração regular das suas receitas e despesas. Além disso, deverão seguir as normas brasileiras de contabilidade encontrando na resolução nº. 1.330 de 2011 (ITG 2000) os critérios e procedimentos a serem adotados para a escrituração contábil de seus fatos patrimoniais, bem como a guarda e manutenção de documentação e arquivos contábeis.

O item 2 da resolução nº. 1.330 de 2011 (ITG 2000) define que a norma é aplicável a todas as organizações: “esta interpretação deve ser adotada por **todas** as entidades, independente da natureza e do porte, na elaboração da escrituração contábil, observadas as exigências da legislação e de outras normas aplicáveis, se houver.” (grifo nosso).

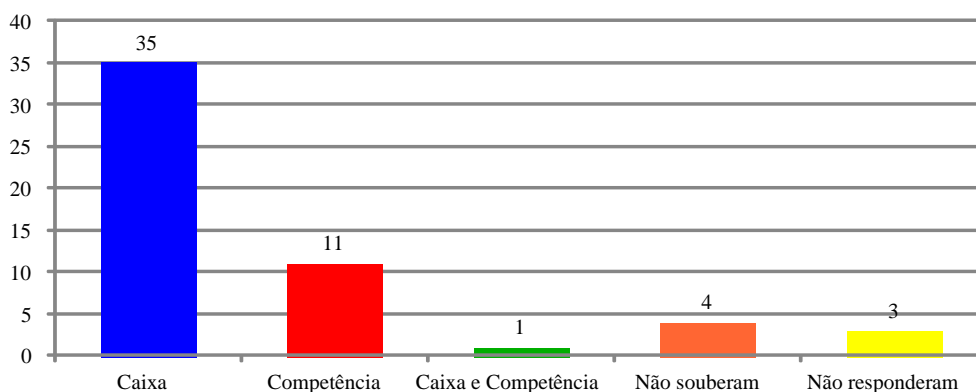
Diante do exposto, as organizações religiosas deverão ter escrituração contábil e as mesmas deverão seguir as recomendações das normas brasileiras de contabilidade.

b) Regime de escrituração adotado

O Gráfico 2 apresenta os resultados da questão: Se a organização possui escrituração, qual regime contábil é adotado?

De acordo com a revisão de literatura, recomenda-se que a organização mantenha um regime de escrituração misto para sua contabilidade, sendo este caixa para suas doações e competência para as demais receitas e despesas.

Gráfico 2 – Escrituração Contábil



Fonte: Os Autores (2019).

Pode-se observar que 65% da amostra utiliza o regime de caixa para a sua escrituração contábil, 20% o regime de competência, 7% não soube responder, 6% não respondeu a pergunta e 2% disse utilizar o regime misto.

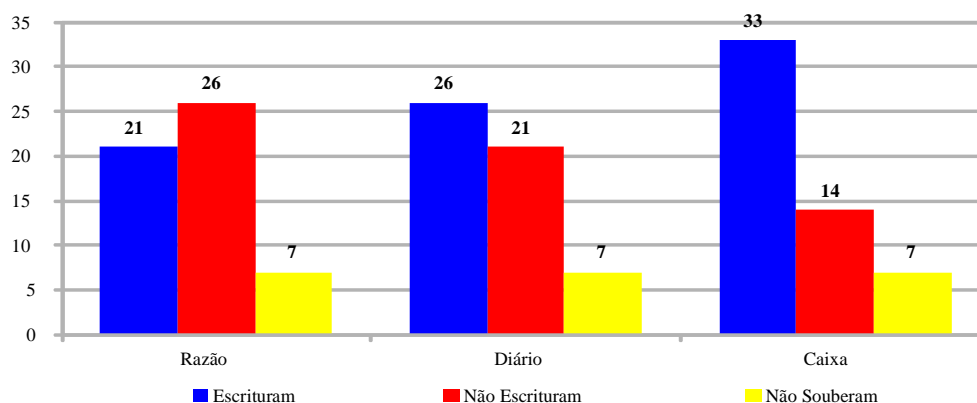
A recomendação é que as organizações religiosas utilizem o regime misto para sua escrituração contábil. As doações de caráter eventual e não obrigatório, pelo regime de caixa. As demais receitas e despesas, pelo regime de competência. Vale ressaltar que as doações de serviços especializados deverão ser reconhecidas por competência, simultaneamente suas despesas e receitas.

c) Livros escriturados

O Gráfico 3 apresenta os resultados da questão: Quais livros são escriturados pelas organizações?

A organização religiosa deverá cumprir as formalidades utilizando-se dos livros contábeis obrigatórios. Para fins de pesquisa, buscou-se identificar também a utilização do livro caixa.

Gráfico 3 – Livros Contábeis



Fonte: Os Autores (2019).

Conforme demonstrado, muitas organizações estão utilizando o livro caixa e nem todas estão utilizando o livro diário e o livro razão.

Os livros contábeis obrigatórios são o diário e o razão, conforme as recomendações ITG 2000 R1, que trata de escrituração contábil, em seus itens 9 e 10. O primeiro é obrigatório pela legislação comercial, bem como sua autenticação no Registro de Pessoas Jurídicas. As demonstrações contábeis e os termos de abertura e encerramento serão encadernados juntamente com o livro caixa. Estes deverão ser assinados por um contador com registro no Conselho Regional de Contabilidade e também pelo responsável pela organização.

De acordo com o artigo 18 da Lei nº. 8.541 de 1992 bem como o artigo 61, da Resolução nº. 94 de 2011 indicam que o livro caixa é obrigatório para a pessoa jurídica que optar pela tributação com base no lucro presumido, bem como para as micros empresas e empresas de pequena porte optantes pelo simples nacional. Não é o caso das organizações religiosas.

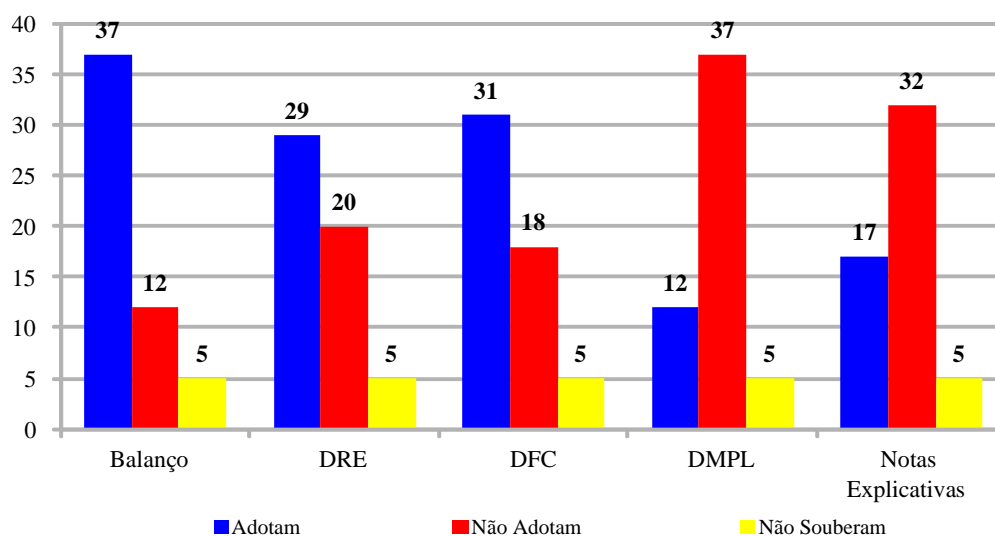
A pesquisa constatou que 26 organizações da amostra não escrituram o razão e 21 não escrituram o diário, estando em desacordo com as normas contábeis.

d) Demonstrações contábeis adotadas

O Gráfico 4 apresenta os resultados da questão: Quais demonstrações contábeis a organização adota?

De acordo com a revisão de literatura, existe um rol de demonstrações a serem apresentadas.

Gráfico 4 – Demonstrações contábeis



Fonte: Os Autores (2019).

Conforme apresentado, as organizações da amostra não estão elaborando o conjunto de demonstrações contábeis recomendadas pelas normas.

De acordo com as normas contábeis, são demonstrações contábeis obrigatórias: Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado do Período, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, a Demonstração dos Fluxos de Caixas e as Notas Explicativas.

As principais demonstrações (Balanço Patrimonial e Demonstração do Resultado do Exercício) não são elaboradas por 12 e 20 organizações da amostra, respectivamente.

e) Contabilização do trabalho voluntário

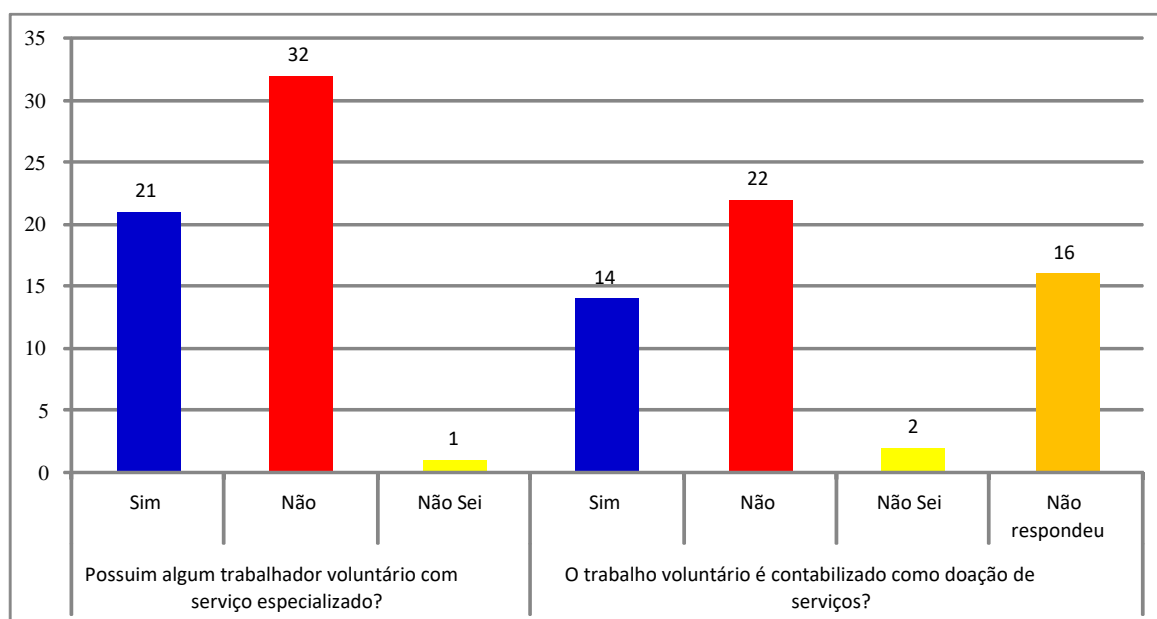
O Gráfico 5 apresenta os resultados da questão: A organização possui algum voluntário com trabalho especializado? Se sim, essa doação é escriturada?

Conforme apresentado na revisão de literatura, as organizações que possuem voluntários com trabalho especializado deverão reconhecer essas doações com base no valor justo da prestação de serviços.

Sobre valor justo, Szuster (2013, p. 85): “é o valor que seria recebido se um ativo fosse vendido ou pago, se um passivo fosse transferido em uma transação ordenada entre participantes do mercado na data de mensuração”

Da mesma forma, a resolução nº. 1.409 de 2012 (ITG 2002) define: “o benefício concedido como gratuidade por meio da prestação de serviços deve ser reconhecido pelo valor efetivamente praticado”.

Gráfico 5 – Trabalho voluntário



Fonte: Os Autores (2019).

De acordo com a amostra coletada, 21 respondentes disseram possuir trabalhador

voluntário com serviço especializado, tais como médico, psicólogo, contador, fisioterapeuta e outros. Destes, apenas 14 contabilizam o serviço como doação.

Os dados coletados mostram que algumas organizações da amostra não estão escriturando as doações do trabalho voluntário especializado, ao qual deve ser feito com base no valor justo da prestação de serviço, conforme as normas contábeis vigentes. Diante disso, recomenda-se que estas avaliem a possibilidade de incorporar as recomendações da ITG em sua escrituração de forma a refletir essas doações em suas Demonstrações Contábeis.

4.2 As práticas de governança

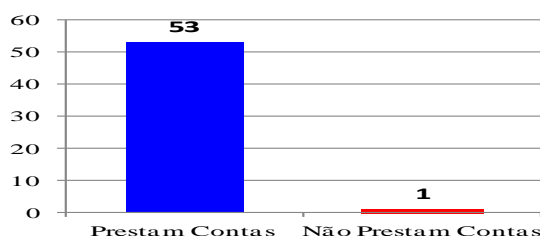
Nessa subseção serão apresentados os dados da amostra no que dizem respeito às boas práticas de governança, que são aplicáveis às organizações religiosas. Serão analisadas as cinco questões abaixo relacionadas, as quais foram feitas aos gestores das organizações da amostra:

- a) É feita prestação de contas (informação das receitas e das despesas) da organização?
- b) Qual a periodicidade da prestação de contas (se houver): mensalmente, semestralmente, anualmente ou não há?
- c) Conhece alguma prática de Governança Corporativa?
- d) Na escala de 1 (nenhum interesse) a 10 (todos interessados), indique na escala abaixo, o grau de concordância à seguinte afirmação: “Os membros da organização têm interesse em saber o quanto foi gasto em ações sociais ou quanto à organização obteve de receitas e qual o total das despesas”.
- e) A organização elabora e divulga algum dos relatórios a seguir que seja do seu conhecimento: organograma, relatório de ações sociais, relatório do conselho fiscal ou conselho de administração, demonstrações contábeis e outros?

a) Prestação de contas

O Gráfico 6 apresenta os resultados apurados referentes à pergunta: é feita prestação de contas (informações das receitas e das despesas) da organização?

Gráfico 6 – Prestações de contas das receitas e das despesas



Fonte: Os Autores (2019).

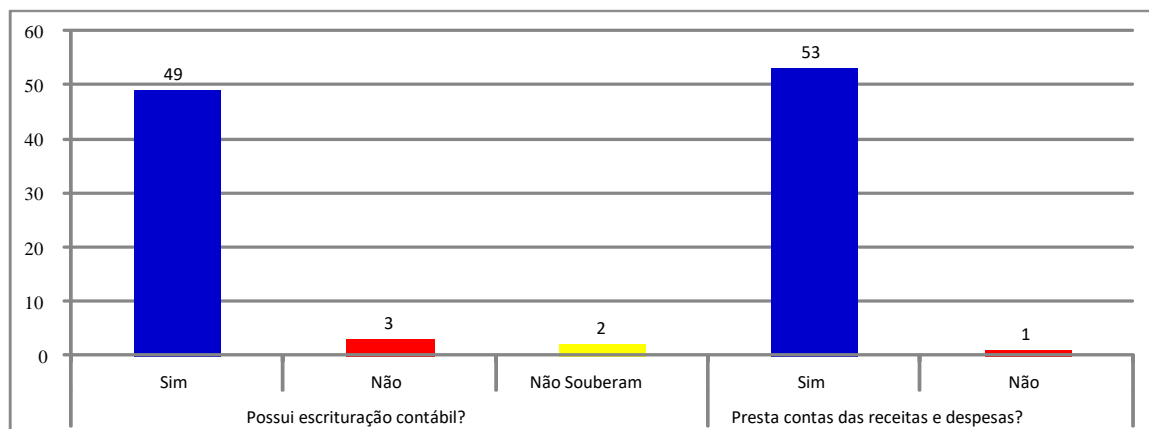
Percebe-se que apenas 2% das organizações da amostra não prestam contas de suas receitas e despesas aos diversos usuários da informação, fator este extremamente positivo para as boas práticas de governança.

A prestação de contas é o conjunto de documentos e informações disponibilizadas pelos gestores das organizações ao público interessado, possibilitando o conhecimento e julgamento das contas (CFC, 2015).

A qualidade destas prestações de contas está relacionada às boas práticas contábeis. Se as práticas contábeis não estão adequadamente adotadas, a prestação poderá ter baixa qualidade.

No Gráfico 7 apresenta-se uma tabela cruzada dos dados coletados da amostra referentes a duas perguntas analisadas. A primeira pergunta foi se a organização possui escrituração contábil e a segunda pergunta foi se é feita prestação de contas das receitas e despesas. A seguir se apresenta os resultados coletados.

Gráfico 7 – Escrituração contábil x prestação de contas das receitas e despesas



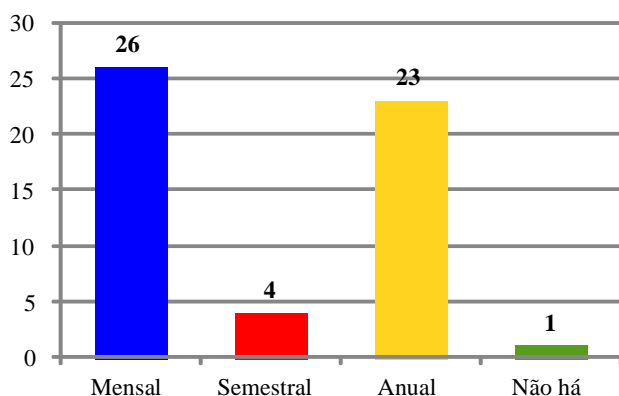
Fonte: Os Autores (2019).

Apresenta-se que as organizações da amostra que não têm escrituração contábil, prestam contas das receitas e despesas da organização. Este fato é positivo, entretanto é necessário avaliar a qualidade dessas prestações de contas visto que é importante utilizar as boas práticas contábeis como instrumento de governança.

a) Periodicidade da prestação de contas

No Gráfico 8 apresenta-se a análise das respostas à questão: Qual a periodicidade da prestação de contas (se houver) mensalmente, semestralmente, anualmente ou não há?

Gráfico 8 – Periodicidade das prestações de contas



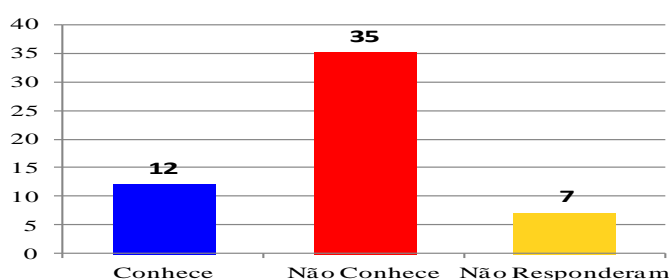
Fonte: Os Autores (2019).

As organizações da amostra estão prestando contas das suas receitas e despesas mensalmente (26 respondentes) e anualmente (25 respondentes). Observa-se no item anterior, com relação à prestação de contas, as organizações da amostra, em sua maioria, são transparentes, entretanto alguns pontos das melhores práticas contábeis utilizadas como instrumento de governança corporativa, poderão ser melhoradas utilizando-se as recomendações das normas contábeis.

b) Conhecimento das práticas de governança corporativa

No Gráfico 9 apresentam-se as repostas à questão: Conhece alguma prática de governança corporativa?

Gráfico 9 – Conhecimento das práticas de governança corporativa



Fonte: Os Autores (2019).

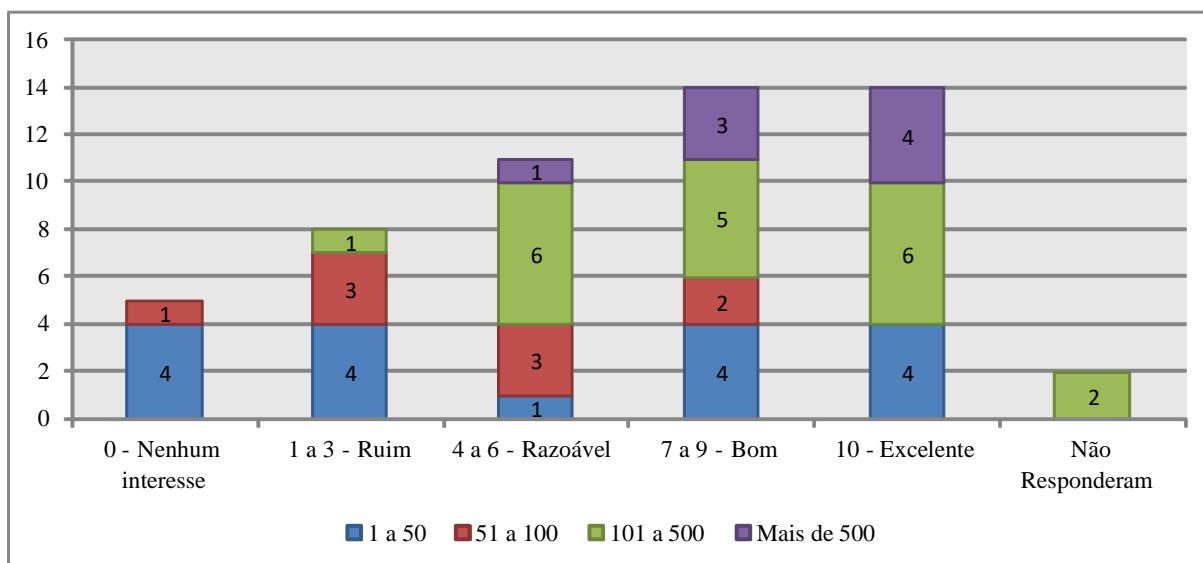
De acordo com o apresentado, a maioria dos respondentes não conhece formalmente as práticas de governança corporativa, muito embora as utilizem nas organizações as quais participam. Quando se faz um cruzamento das respostas a estas questões com o Gráfico 6 (Prestações de contas das receitas e das despesas), pode-se perceber que as organizações da amostra são transparentes, prestando contas de suas despesas e receitas aos diversos usuários da informação, fator de extrema importância.

c) Escala de interesse dos membros sobre as receitas, despesas e ações sociais

O Gráfico 10 representa as respostas das organizações da amostra referente à pergunta

“em uma escala de 1 – nenhum interesse – à 10 todos interessados – indicar o grau de interesse dos membros em quanto foi gasto em ações sociais ou quanto a organização obteve de receitas e o total das despesas“.

Gráfico 10 – Grau de interesse dos membros nas receitas, despesas e nas ações sociais.



Fonte: Os Autores (2019).

De acordo com os dados obtidos na amostra e apresentados no Gráfico 10 a concentração maior de interessados nas informações acerca das prestações de contas da organização está nas organizações que têm de 101 a 500 membros. De acordo com a amostra, 28 respondentes estão na faixa de 7 a 10 (bom a excelente). Destes, 11 são pertencentes a organizações de 101 a 500 membros, 7 são organizações com mais de 500 membros, 8 são organizações de 1 a 50 membros e 2 são de organizações de 51 a 100 membros.

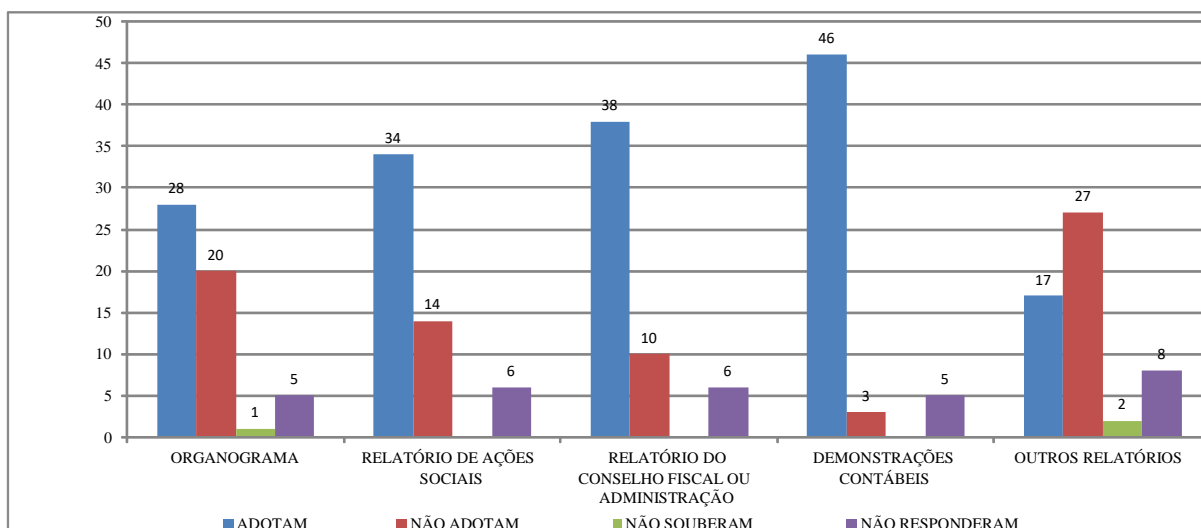
Na faixa de “razoável” no grau de interesse temos 11 respondentes, sendo a maioria de organizações de 101 a 500 membros. Na faixa de “ruim” o grau de interesse temos 8 respondentes, sendo a maioria de organizações de 1 a 50 membros. Já na faixa de “nenhum interesse” temos 5 respondentes, sendo a maioria de organizações de 1 a 50 membros. Dois respondentes não se habilitam a informar.

Pode-se inferir que as organizações maiores se preocupam mais com as informações apresentadas do que as organizações de menor porte.

d) Relatórios das práticas de governança corporativa

O Gráfico 11 foi elaborado com base nas respostas das organizações a respeito de quais relatórios das práticas de governança corporativa são adotados pelas organizações.

Gráfico 11 – Relatório das práticas de governança corporativa



Fonte: Os Autores (2019).

Com os dados apresentados, infere-se que a maioria das organizações da amostra está utilizando os relatórios das práticas de governança.

O organograma tem a função de apresentar a organização aos usuários, informando quem são os responsáveis por cada departamento e/ou setor. De acordo com as respostas, 28 respondentes disseram adotar o organograma, 20 não adotam e 6 não souberam responder.

Já o relatório de ações sociais tem a função de informar ações tais como: as gratuidades, número de atendimentos e serviços sociais colocados à disposição aos usuários pela organização. De acordo com as respostas, 34 disseram adotar o relatório de ações sócias, 14 não adotam e 6 não souberam responder.

O Conselho Fiscal e o Conselho da Administração têm a função de avaliar as ações dos gestores da organização, verificando se os princípios estão sendo cumpridos e fiscalizar suas metas. Após essa verificação, estes deverão informar os resultados aos integrantes da organização, através de relatórios, suas conclusões. De acordo com a amostra coletada, 38 respondentes disseram adotar esses relatórios, 10 não adotam e 6 não souberam responder.

As demonstrações contábeis são obrigatórias. Através delas que melhor se revelam as práticas de governança. A utilização das boas práticas contábeis resultará em demonstrações transparentes aos usuários da organização. De acordo com a pesquisa, 46 organizações informaram divulgar suas demonstrações contábeis, 3 não divulgam e 5 não souberam responder.

Com relação aos relatórios das práticas de governança corporativa, de acordo com a amostra, pode-se perceber que a maioria das organizações da amostra são transparentes em suas ações, utilizando-se de relatórios para demonstrar suas ações aos diversos usuários da

informação, fator este extremamente positivo.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo deste trabalho foi avaliar as práticas de governança e as melhores práticas contábeis aplicáveis às organizações religiosas.

A pesquisa constatou que as organizações religiosas espíritas da amostra são transparentes, trabalhando as práticas consagradas de governança, muito embora muitas vezes não se refiram formalmente ao termo “governança corporativa”. Em relação à regulação contábil, alguns pontos podem ser melhorados, pois estes podem estar afetando a qualidade das informações e, por conseguinte as boas práticas de governança.

A maioria das organizações da amostra está seguindo a norma segundo a qual para manter a imunidade é necessário ter uma escrituração contábil. Entretanto a maioria está registrando suas operações contábeis pelo regime de caixa para toda sua contabilidade. A recomendação mostrada neste trabalho é que às organizações religiosas adotem o regime misto para sua contabilidade, visto que no que tange às doações, às subvenções e aos outros recebíveis que tenham caráter eventual, não é possível adotar o regime de competência.

Em relação aos livros contábeis obrigatórios, nem todas estão escriturando o livro diário e o livro razão. Conforme mostrado na revisão de literatura, o livro diário é obrigatório e a falta do mesmo pode gerar sanções fiscais às organizações.

Da mesma forma, a legislação deixa claro o conjunto das demonstrações contábeis que deve ser elaborado pelas organizações. Nem todas estão utilizando-se desse conjunto recomendado.

Em relação ao trabalho voluntário, a norma contábil recomenda o reconhecimento a valor justo do seu trabalho voluntário especializado colocado à disposição da organização. Nem todas as organizações da amostra estão seguindo essa norma, mais um ponto que precisa ser melhorado.

No que tange às práticas consagradas de governança corporativa, muitas organizações não conhecem academicamente este termo. Mesmo assim as organizações da amostra se mostram transparentes, prestando contas de suas ações aos diversos usuários da informação, divulgando suas prestações de contas com regularidade e, ainda, utilizando-se dos relatórios sobre essas práticas.

A pesquisa apresentou-se positiva em relação às práticas de governança corporativa, muito embora existam pontos da regulação contábil que precisam e podem ser melhorados pelas organizações do setor.

O terceiro setor carece de mais pesquisas na área e, mais ainda em relação às organizações religiosas, como sugestão de trabalhos futuros tem-se: concepção e elaboração de normas compreensíveis de aplicação do regime de competência; propostas de plano de contas adequado a este tipo de organização e concepção e elaboração de guias de práticas de governança corporativa para as organizações religiosas.

REFERÊNCIAS

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

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

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

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4ª edição. São Paulo: Atlas, 2002.

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

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

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

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

MATTIELLO, Kerla; RODRIGUES, Wagner Almeida; RIBEIRO, Roberto Rivelino Martins; OLIVEIRA, Neuza Corte de; GONÇALVES, Marguit Neumann. A percepção dos membros de uma igreja da região Sudoeste do Estado de São Paulo sobre a prestação de contas. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE ADMINISTRAÇÃO, Natal, **Anais...**, 2016.

Disponível em:

https://www.researchgate.net/publication/312147408_A_percepcao_dos_membros_de_uma_igreja_da_regiao_sudoeste_do_estado_de_sao_paulo_sobre_a_prestacao_de_contas Acesso

RAGC, v.7, n.31, p.35-59 /2019

SANTOS, L. B. dos; DUQUE, A. P. O.; ALVES, F. J. dos S.; MACHADO NETO, M. M.

em: 8 ago. 2019.

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

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

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

SANTOS, Luciana Braga. **Governança Corporativa nas Organizações Religiosas**. 105 f. Dissertação (mestrado) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2017.

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

SILVEIRA, Alexandre di Miceli da. **Governança corporativa e estrutura de propriedade: determinantes e relação com o desempenho das empresas no Brasil**. 2004. 250 f. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Curso de Pós-graduação em Contabilidade e Controladoria. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo. Disponível em: < <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-28012008-113439/pt-br.php>>. Acesso em 22 mar. 2019.

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

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

