**EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL DE ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR: UMA ANÁLISE DA CONFORMIDADE DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DA UNIVERSIDADE DO SUL DE SANTA CATARINA (UNISUL)**

**Luana Caroline da Silva**

Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)

*luana.s07@hotmail.com*

**Sandro Vieira Soares**

Universidade de São Paulo (USP)

*sandrovs@usp.br*

**Maria Denize Henrique Casagrande**

Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)

*denize\_casagrande@yahoo.com.br*

**Resumo**

O terceiro setor é composto por instituições privadas de interesse público que prestam serviços para a sociedade e que não visam lucro. Estas instituições são caracterizadas como associações, fundações ou entidades religiosas e prestam serviços em áreas como saúde, educação e inclusão social. As fundações têm entre as principais formas de transparência a divulgação das suas demonstrações contábeis. Este trabalho busca analisar o grau de conformidade das demonstrações contábeis da fundação Universidade do Sul de Santa Catarina com as normas contábeis aplicadas ao terceiro setor. A pesquisa se caracteriza como um estudo de caso baseado principalmente em pesquisa documental. A partir das normas contábeis foi elaborada uma lista de aspectos que se referem a itens de verificação de conformidade e que foram posteriormente verificados na evidenciação contábil da fundação analisada. Os dados utilizados foram as demonstrações contábeis do ano de 2014 e o estatuto social da UNISUL publicadas na *home page* da referida fundação. Os resultados sugerem um nível geral de conformidade das demonstrações contábeis de aproximadamente 87%, confirmando a necessidade de aprimorar a evidenciação contábil se utilizando das normas específicas relacionadas às fundações.

**Palavras-chave:** Terceiro Setor; Normas Contábeis; Evidenciação Contábil.

**Área Temática**: **CONTABILIDADE GOVERNAMENTAL E DO TERCEIRO SETOR**

1. **INTRODUÇÃO**

As entidades sem fins lucrativos que são de iniciativa privada, e que desenvolvem atividades com finalidade de atender o âmbito público, são designadas de entidades do Terceiro Setor.

De acordo com Paes (2003, p. 88) pode-se definir terceiro setor como “o conjunto de organismos, organizações ou instituições sem fins lucrativos dotados de autonomia e administração própria que tem como função e objetivo principal atuar voluntariamente junto à sociedade civil visando ao seu aperfeiçoamento”.

 Conforme o Manual de Procedimentos para o Terceiro Setor (2015, p. 36) o terceiro setor apresenta as seguintes características:

a) promoção de ações voltadas para o bem-estar comum da coletividade; b) manutenção de finalidades não lucrativas; c) adoção de personalidade jurídica adequada aos fins sociais (associação, fundação ou organização religiosa); d) atividades financiadas por capital próprio, investimento público do Primeiro Setor (governamental) e investimento privado do setor empresarial ou de particulares; e) aplicação do resultado das atividades econômicas que porventura exerça nos fins sociais a que se destina ou para incremento do seu patrimônio; f) desde que cumpra requisitos específicos, definidos por lei, é fomentado por renúncia fiscal do Estado.

Como exemplos de entidades que fazem parte do terceiro setor, têm-se as sociedades civis sem fins lucrativos, Organizações Não-Governamentais – ONG´s, associações, fundações, institutos, sindicatos, dentre outros.

A entidade estudada nesta pesquisa é classificada como uma fundação. As fundações nascem de um patrimônio que é doado através de escritura pública ou testamento. Podem ser criadas pelo desejo de apenas um indivíduo, ou seja, para que ela exista não é necessária a reunião de pessoas.

Conforme o Manual de Procedimentos para o Terceiro Setor (2015, p. 24):

A fundação consiste em um complexo de bens destinados à consecução de fins sociais e determinados e, como *universitas bonorum*, ostenta papel valoroso e de extremo relevo dentro das sociedades em que se insere, pois é instrumento efetivo para que os homens prestem serviços sociais e de utilidade pública diretamente a todos aqueles que necessitam, bem como possam transmitir às sucessivas gerações seus ideais e convicções, e seguir atuando.

Portanto, uma fundação pode ser criada a partir do desejo de apenas um indivíduo e é necessário um patrimônio devendo este ser administrado para alcançar os objetivos instituídos, os quais devem ser a prestação de serviços sociais a todas as pessoas que necessitam.

Assim, pode-se relacionar as principais características das fundações: a finalidade ou os fins; a origem ou a forma de criação; o patrimônio; o modo de administração; e, o velamento do Ministério Público.

Partindo do princípio que a entidade estudada é uma fundação, existem normas contábeis que regulamentam essas entidades, as quais são a ITG 2002, a Lei nº 13.019 de 2014, alterada pela Lei nº 13.204 de 2015 e o Manual de Procedimentos para o Terceiro Setor.

A Interpretação Técnica Geral 2002 estabelece critérios e procedimentos específicos de avaliação, de reconhecimento das transações e variações patrimoniais, de estruturação das demonstrações contábeis e as informações mínimas a serem divulgadas em notas explicativas de entidade sem finalidade de lucros.

Já o Manual de Procedimentos para o Terceiro Setor tem como objetivo cooperar com as entidades do Terceiro Setor, norteando o modo de organização de seus registros contábeis, para gerar informações claras, transparentes e confiáveis sobre o seu patrimônio e gestão. Para isso, a Contabilidade é importante ferramenta que contribui para essa transparência, cujos resultados revestem-se em benefícios tanto para as instituições quanto para a sociedade.

Ainda, a Lei nº 13.204 de 2015 altera a Lei no 13.019, de 31 de julho de 2014, que estabelece o regime jurídico das parcerias voluntárias, envolvendo ou não transferências de recursos financeiros, entre a administração pública e as organizações da sociedade civil, em regime de mútua cooperação, para a consecução de finalidades de interesse público, entre outros aspectos.

Diante da exigência legal da apresentação das demonstrações contábeis por entidades do terceiro setor, surge o seguinte problema de pesquisa: **Qual o grau de conformidade das demonstrações contábeis da Universidade do Sul de Santa Catarina com as normas contábeis?**

Sendo assim, o objetivo principal desta pesquisa é analisar o grau de conformidade das demonstrações financeiras da Universidade do Sul de Santa Catarina com as normas contábeis aplicadas ao terceiro setor.

O objetivo principal é dividido em dois objetivos específicos: (a) identificar o que as normas contábeis exigem das entidades do Terceiro Setor e; (b) Identificar em que grau as demonstrações financeiras da Universidade do Sul de Santa Catarina atendem as normas contábeis.

O estudo se justifica pela importância e a necessidade da evidenciação contábil por entidades do Terceiro Setor, que além de cumprir a determinação legal, servirá como meio de transparência a ser utilizado por essas entidades.

1. **REVISÃO DA LITERATURA**

Com a finalidade de atender ao objetivo do estudo, nesta seção mostra-se a literatura acerca das entidades do terceiro setor, segundo o marco regulatório e as pesquisas anteriores, bem como um breve histórico da entidade analisada.

* 1. INTERPRETAÇÃO TÉCNICA GERAL 2002 - ENTIDADE SEM FINALIDADE DE LUCROS

A ITG 2002 (2012) aplica-se às pessoas jurídicas de direito privado sem finalidade de lucros, especialmente a entidade imune, isenta de impostos e contribuições para a seguridade social, beneficente de assistência social e atendimento aos Ministérios que, direta ou indiretamente, têm relação com entidades sem finalidade de lucros. Aplica-se também à entidade sindical, seja confederação, central, federação e sindicato e a qualquer associação de classe.

Esta Interpretação estabelece critérios e procedimentos específicos de avaliação, de reconhecimento das transações e variações patrimoniais, de estruturação das demonstrações contábeis e as informações a serem divulgadas em notas explicativas dessas entidades.

As demonstrações contábeis, que devem ser elaboradas pela entidade sem finalidade de lucros, são o Balanço Patrimonial (BP), a Demonstração do Resultado do Período (DRE), a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL) e a Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC). No entanto, algumas demonstrações sofrem alteração em suas nomenclaturas. No BP, a denominação da conta Capital deve ser substituída por Patrimônio Social; no BP, na DRE, DMPL e DFC as palavras lucro ou prejuízo devem ser substituídas por superávit ou déficit do período (ITG 2002, 2012).

Quanto ao reconhecimento contábil nas instituições sem finalidade de lucro, a ITG 2002 (2012, p. 3) estabelece os critérios e procedimentos apresentados no Quadro 1:

Quadro 1 – Critérios e procedimentos do reconhecimento contábil nas ESFL

| **Eventos** | **Critérios e Procedimentos** |
| --- | --- |
| Regime | As receitas e as despesas devem ser reconhecidas, respeitando-se o regime contábil de competência. |
| Doações e Subvenções | As doações e subvenções recebidas para custeio e investimento devem ser reconhecidas no resultado, observado o disposto na NBC TG 07 – Subvenção e Assistência Governamentais. |
| Segregação | As receitas decorrentes de doação, contribuição, convênio, parceria, auxílio e subvenção por meio de convênio, editais, contratos, termos de parceira 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. |
| Os registros contábeis devem ser segregados de forma que permitam a apuração das informações para prestação de contas exigidas por entidades governamentais, aportadores, reguladores e usuários em geral. |
| Gratuidades | Os benefícios concedidos pela entidade sem finalidade de lucros a título de gratuidade devem ser reconhecidos de forma segregada, destacando-se aqueles que devem ser utilizados em prestações de contas nos órgãos governamentais. |
| 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. |
| O benefício concedido como gratuidade por meio da prestação de serviços deve ser reconhecido pelo valor efetivamente praticado. |
| Provisões | A entidade sem finalidade de lucros deve constituir provisão em montante suficiente para cobrir as perdas esperadas sobre créditos a receber, com base em estimativa de seus prováveis valores de realização e baixar os valores prescritos, incobráveis e anistiados. |
| Superávit ou Déficit | O valor do superávit ou déficit deve ser incorporado ao Patrimônio Social. O superávit, ou parte de que tenha restrição para aplicação, deve ser reconhecido em conta específica do Patrimônio Líquido. |
| Trabalho voluntário | O trabalho voluntário deve ser reconhecido pelo valor justo da prestação do serviço como se tivesse ocorrido o desembolso financeiro. |
| Redução ao valor recuperável | Aplica-se aos ativos não monetários a Seção 27 da NBC TG 1000, que trata da redução ao valor recuperável de ativos e a NBC TG 01, quando aplicável. |
| Adoção ITG 2002 e NBCTG 1000 | Na adoção inicial desta Interpretação e da NBC TG 1000 ou das normas completas (IFRS completas), a entidade pode adotar os procedimentos do custo atribuído (*deemed cost*) de que trata a ITG 10. |

Fonte: Adaptado de Muraro, Rota e Romanssini (2015).

Ainda, devem ser destacadas na DRE e divulgadas nas Notas Explicativas as informações referentes às gratuidades concedidas e serviços voluntários obtidos. As doações recebidas devem ser registradas na DFC como atividades operacionais. E para melhor evidenciação, as entidades podem usar contas de compensação para controlar as transações referentes a isenções e gratuidades, sem prejuízo das informações divulgadas nas demonstrações contábeis (ITG 2002, 2012).

A divulgação das demonstrações contábeis conforme a ITG 2002 (2012, p.4) deve ser complementada pela apresentação de notas explicativas. Dentre as informações exigidas destaca-se: contexto operacional, objetivos sociais, critérios de apuração de receitas e despesas, renuncia fiscal, subvenções recebidas, recursos sujeitos a restrição ou vinculação, eventos subsequentes e seguros contratados.

De acordo com Iudícibus et al. (2013) as notas explicativas são informações que complementam e melhoram a qualidade das demonstrações contábeis fazendo com que usuários externos também compreendam a situação da entidade. As notas explicativas demonstram informações por meio estrito, tabelas e quadros. Estas explicam as contas movimentadas, o contexto operacional da entidade e fazem com que as demonstrações contábeis se tornem mais claras e compreensíveis, inclusive para os leigos em contabilidade.

* 1. LEI 13.204 DE 2015

A Lei nº 13.204, de 14 de dezembro de 2015, trata do Marco Regulatório das Organizações da Sociedade Civil (MROSC), estabelecendo as regras das parcerias entre a administração pública e as organizações da sociedade civil (OSCs), em regime de mútua cooperação, para a consecução de finalidades de interesse público e recíproco, mediante a execução de atividades ou de projetos previamente estabelecidos em planos de trabalho inseridos em termos de colaboração, em termos de fomento ou em acordos de cooperação e define diretrizes para a política de fomento, de colaboração e de cooperação com organizações da sociedade civil.

Um dos pontos mais importantes desta nova Lei é em relação à prestação de contas na qual são avaliados os resultados da parceria, se a entidade está ou não atendendo ao público, o que passa a ser a variável mais importante na prestação de contas.

Como pontos principais da Lei nº 13.204/15 tem-se a dispensa do chamamento público no caso de atividades ou projetos voltados ou vinculados a serviços de educação ou integrantes do Sistema Único de Saúde ou do Sistema Único de Assistência Social, desde que executados por OSCs previamente credenciadas pelo órgão gestor da respectiva política, bem como revoga a obrigação de que a OSC indique um dirigente que se responsabilize de forma solidária pela execução das atividades da parceria e não a exige de apresentar regulamento de compras e contratações aprovado pela administração pública.

Até que seja viabilizada a adaptação do sistema informatizado ou eletrônico para firmar as parcerias, serão utilizadas as rotinas previstas antes da entrada em vigor da Lei para repasse de recursos às OSCs. Ainda, são excluídas do chamamento público as emendas parlamentares apresentadas às Leis Orçamentárias Anuais, cujos beneficiários sejam as OSCs e incluídas as cooperativas e organizações religiosas que se dediquem a atividades de interesse público e de cunho social, para os efeitos da Lei nº 13.019/2014. Estes aspectos são considerados também pontos principais da nova Lei do MROSC.

Os Municípios poderão implantar a Lei a partir do dia 1º de janeiro de 2017, tendo, portanto, prazo maior para se adaptarem às mudanças. Quanto ao prazo de efetiva existência das OSCs para que realizem parcerias com o poder público, o texto exige um ano para parcerias com municípios, dois anos naquelas com os estados e mantem os três anos para acordos com a União.

Por fim, sancionada com sete vetos, a Lei 13.204/15 teve os seguintes impactos: a) proíbe a dispensa de chamamento público para entidades com mais de seis anos existência; b) mantém a exigência da comprovação de experiência prévia; c) proíbe gastos com despesas não especificadas na Lei; d) Submete à Lei parcerias realizadas antes da sua entrada em vigor; e, e) proíbe o arquivamento definitivo de prestação de contas apresentadas até 31/12/2010.

* 1. MANUAL DE PROCEDIMENTOS PARA O TERCEIRO SETOR

Arquitetado pela Fundação Brasileira de Contabilidade (FBC), pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), e Associação de Procuradores e Promotores de Justiça de Fundações e Entidades de Interesse Social (Profis), o Manual de Procedimentos para o Terceiro Setor tem a finalidade de contribuir com as entidades do Terceiro Setor no sentido de dar mais transparência às suas prestações de contas e registros contábeis.

Dividido em 11 capítulos, o Manual traz temas importantes, como detalhamento do Regime Tributário e as formas de reconhecimento, os conceitos básicos do sistema de controle interno e os trabalhos de auditoria das demonstrações contábeis.

O Manual aborda também as estruturas de funcionamento, os elementos para a prestação de contas, e o plano de contas no qual é apresentada a estrutura de alocação ou de endereços de contas a serem utilizadas por entidade econômica, para onde são direcionados os fluxos dos registros contábeis.

Por fim, esta obra demonstra a identificação, a mensuração e o reconhecimento de transações gerais e específicas operacionalizadas pelas entidades e fornece ainda detalhes sobre as demonstrações contábeis, as quais contemplam o estado patrimonial de entidade em determinada data ou momento.

Sendo assim, este Manual é ferramenta obrigatória para profissionais que pretendem trabalhar em entidades do Terceiro Setor.

* 1. ESTUDOS ANTERIORES

Assim como as empresas privadas e os órgãos públicos, as entidades do terceiro setor devem aderir suas praticas contábeis às leis e regulamentos. Sendo assim, vários estudos tem mostrado a importância de entidades do terceiro setor elaborarem suas demonstrações financeiras em conformidade com as normas contábeis aplicadas ao terceiro setor.

Borba, Pereira e Vieira (2007) em seu estudo, verificaram se as fundações privadas mantenedoras de universidades do Estado de Santa Catarina estão elaborando suas demonstrações contábeis de acordo com as normas editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade aplicáveis as Entidades sem Fins Lucrativos, e se estão estas demonstrações estão publicadas em seus *sites* na internet. No resultado da pesquisa, os autores concluíram que as fundações mencionadas não cumprem todas as determinações das normas, e que mais da metade das fundações da amostra inicial não disponibilizou em seus *sites* suas demonstrações contábeis.

O estudo de Silveira e Borba (2010) buscou analisar a conformidade das prestações de contas com as normas contábeis estabelecidas das fundações da área de Educação e Pesquisa de Santa Catarina. Os autores apresentam nos resultados da pesquisa, um nível geral de conformidade das demonstrações contábeis de aproximadamente 67%, confirmando a necessidade de se aprimorar a transparência e da conscientização da utilização das normas específicas relacionadas às fundações.

O estudo de Piza *et al.* (2012) teve como objetivo analisar as práticas contábeis de entidades do Terceiro Setor de diversos tamanhos e atividades da cidade de São Paulo e compará-las com as Normas Brasileiras de Contabilidade. Os resultados da pesquisa apresentados pelos autores indicam que as normas brasileiras de contabilidade têm como foco as sociedades anônimas e pouco agregam para a mensuração e evidenciação das atividades das organizações sociais civis.

Krüger, Borba e Silveira (2012) em seu estudo, analisaram a conformidade das demonstrações contábeis e das Notas Explicativas das fundações privadas de saúde do Estado de Santa Catarina, cadastradas no Ministério Público Estadual, relativas aos anos de 2006 a 2008 com as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicáveis às entidades sem fins lucrativos. Foram analisadas 13 (treze) fundações, das quais, os autores através da aplicação de um *check-list*, verificaram um grau de conformidade de quatro Demonstrações Contábeis e das Notas Explicativas. A Demonstração das Mutações do Patrimônio Social apresentou o maior percentual de evidenciação (88%) e a Nota Explicativa apresentou menor percentual (39%).

A pesquisa realizada por Ramos e Klann (2015) teve como objetivo analisar a qualidade da informação contábil das organizações sem fins lucrativos brasileiras. Os dados foram analisados por meio de estatística descritiva e os resultados apontaram um baixo nível de qualidade da informação contábil reportada pelas entidades analisadas, principalmente quando comparadas a organizações com fins lucrativos. Assim, os autores concluíram que as entidades analisadas apresentam um baixo nível de qualidade da informação contábil o que pode comprometer a utilidade da informação reportada pelos usuários dessas entidades.

De modo geral, as pesquisa indicam que o nível de *disclosure* das entidades é comparativamente pequeno, o nível de atendimento às normas específicas é relativamente baixo e há um amplo mercado para crescimento da atuação dos contadores que se especializarem em Contabilidade para o Terceiro Setor.

* 1. A UNIVERSIDADE DO SUL DE SANTA CATARINA (UNISUL)

Segundo consta na *home page* da fundação aqui estudada, a Fundação Universidade do Sul de Santa Catarina - Fundação Unisul, instituída pelo Poder Público Municipal, tem como finalidade promover a educação, a ciência, a cultura, o desenvolvimento social e comunitário sustentável, a criação, o desenvolvimento e a difusão da tecnologia, prioritariamente, na região em que está situada.

Como mantenedora da Unisul Universidade, a Fundação Unisul disponibiliza a infraestrutura física, tecnológica, socioeconômica e ambientalmente adequada ao modelo de gestão fundamentado na educação permanente, integrando o portfólio de produtos e serviços para atender as expectativas do mercado, com produtividade e eficácia.

A trajetória cronológica da Unisul inicia em 1964, às margens do rio que dá nome à sua cidade sede, Tubarão, distante 130 quilômetros ao sul da capital dos catarinenses, como Faculdade de Ciências Econômicas do Sul de Santa Catarina.

Aprovada pela Lei Municipal nº 353, de 25 de novembro de 1964, a Faculdade é vinculada ao Instituto Municipal de Ensino Superior (IMES), dando lugar à Fundação Educacional do Sul de Santa Catarina (FESSC).

Em 1989, reconhecida como Utilidade Pública Municipal e Federal, a FESSC transforma-se em Fundação Universidade do Sul de Santa Catarina (Unisul). A Unisul foi aprovada, sancionada e reconhecida, enquanto Universidade, pelo Parecer n.º 28/89, do Conselho Federal de Educação.

Já na década de 90, a Unisul desponta e se consolida como uma das maiores universidades de Santa Catarina, quadruplicando o seu portfólio e números, da Graduação à Pós-Graduação. Resultado de seu processo de reformulação pedagógico e sua estratégica de expansão territorial, em 1992 a Universidade inicia suas atividades no extremo-sul do Estado, criando o Campus de Araranguá.

No ano de 1996, instala o Campus Grande Florianópolis, expandindo-se em seguida com a criação da Cidade Universitária Pedra Branca, em Palhoça, e diversas outras unidades na região da capital catarinense. Em 1998, foram criadas as unidades de Laguna, Imbituba, Içara e Braço do Norte.

A Unisul já conta com quase 23 mil alunos e dois mil professores e funcionários, atuando em 54 cursos no ano de 2002. Nesse mesmo ano a Universidade foi credenciada pelo Ministério da Educação (MEC) para ofertar cursos de pós- graduação *lato sensu* pela modalidade de educação a distância. Um ano depois obteve o credenciamento para oferta de graduação a distância e autorização para atuar em cursos sequenciais. Foi então, que no ano de 2005, a universidade criou o Campus Universitário UnisulVirtual para realizar a gestão do ensino a distância da organização, com cursos de graduação e pós-graduação, os quais atendem hoje a mais de 13 mil alunos.

Atualmente, a Universidade é mantida pela Fundação Unisul e regida pelo Conselho Curador, um órgão superior, composto por representantes das instituições mantenedoras da Universidade: o Governo Municipal, executivo e legislativo, (Prefeito e Presidente da Câmara de Vereadores), e representantes da sociedade civil (Associação Empresarial de Tubarão, Câmara de Dirigentes Lojistas e Previdência Complementar da Unisul), cabendo ao Conselho Universitário, órgão deliberativo superior, avaliar as decisões emanadas do presente Conselho e da comunidade acadêmica. Além disso, a Instituição integra a Associação Catarinense das Fundações Educacionais (Acafe), em articulação com instituições congêneres do Estado.

1. **METODOLOGIA**

A presente pesquisa se caracteriza como um estudo de caso baseado principalmente em pesquisa documental. A classificação como estudo de caso se dá por esta pesquisa buscar o aprofundamento do conhecimento a respeito da evidenciação contábil da UNISUL. Para Gil (2010, p. 37), o estudo de caso “consiste no estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento, tarefa praticamente impossível mediante outros delineamentos já considerados”.

O presente trabalho pode ser enquadrado também como uma pesquisa documental. Sendo assim, Gil (2010, p. 31) esclarece que “o que geralmente se recomenda é que seja considerada fonte documental quando o material consultado é interno à organização, e fonte bibliográfica quando for obtido em bibliotecas ou base de dados”.

* 1. COLETA E ANÁLISE DOS DADOS

Os dados utilizados foram as demonstrações contábeis do ano de 2014 e estatuto social da Universidade do Sul de Santa Catarina (UNISUL) publicadas na *home page* da referida fundação e foram coletados em consulta realizada em 6 de abril de 2016.

Os itens selecionados para análise foram separados em dois níveis de análise. O primeiro nível de análise visa identificar o que as normas contábeis requerem das entidades do terceiro setor por meio de uma listagem de aspectos concernentes a essas normas. Os aspectos levantados referem-se a itens de verificação de conformidade identificados nas seguintes normas:

1. Interpretação Técnica Geral 2002 (ITG 2002);
2. Manual de procedimentos para o Terceiro Setor (MPTS);
3. Lei 13.019 de 2014, alterada pela Lei 13.204 de 2015.

No segundo nível de análise, as demonstrações contábeis disponibilizadas (Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado do Período, Demonstração das Mutações do Patrimônio Social, Demonstração dos Fluxos de Caixa e Notas Explicativas) e o estatuto social disponibilizado pela fundação foram analisados comparando cada item de verificação de conformidade com a prática adotada na elaboração das demonstrações contábeis e do estatuto social.

Nesse nível de análise, para a adequação foi atribuída pontuação positiva (1), a não adequação pontuação nula (0) e quando não tem a informação foi atribuído (NI). O quociente da equação

$$NA= \frac{A}{Total - NI}\*100$$

onde A é a soma das respostas adequadas e Total – NI é o total de itens do *checklist* menos as respostas que não puderam ser identificadas, apresenta o Nível de Adequação percentual às normas da Universidade do Sul de Santa Catarina (UNISUL).

A análise dos dados parte do propósito de que as fundações apresentam na prestação de contas todos os dados relativos à sua contabilidade, praticando assim sua evidenciação contábil.

 Relacionado ainda à análise dos dados, a listagem de verificação de aspectos, que foi elaborada com base na legislação específica, pode ser apontado como restrição, pois, não necessariamente abrange todos os aspectos sugeridos pelas normas.

1. **DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS**

Conforme o Manual de Procedimentos para o Terceiro Setor (2015), o estatuto da fundação dispõe sobre a administração da entidade, apontando os órgãos que farão parte de sua estrutura de poder e as suas competências. Sendo assim, ele deve estabelecer alguns requisitos elencados como obrigatórios.

São apresentados na Tabela 1 os itens extraídos das normas contábeis e analisados em relação ao Estatuto Social da fundação Universidade do Sul de Santa de Catarina, bem como a respectiva pontuação da fundação em cada item de conformidade.

Tabela 1 - Análise do Estatuto Social da UNISUL

|  |  |
| --- | --- |
| Itens de Verificação de Conformidade - Estatuto Social | Pontuação |
| A denominação, a sede e o tempo de duração da fundação. | 1 |
| A existência, ou não, de filiais. | 1 |
| As finalidades. | 1 |
| As atividades que serão desenvolvidas. | 1 |
| O patrimônio. | 1 |
| A receita. | 1 |
| A forma como a entidade será administrada. | 1 |
| Os cargos que representarão a fundação, ativa e passivamente, judicial e extrajudicialmente. | 1 |
| A maneira como podem ser promovidas alterações estatutárias. | 1 |
| A maneira como a entidade pode ser extinta. | 1 |
| O exercício financeiro e orçamentário. | NI |
| A prestação de contas. | 1 |
| A responsabilidade civil e criminal dos administradores e se estes respondem ou não, subsidiariamente, pelas obrigações sociais. | 1 |

Fonte: Dados da Pesquisa (2016).

O Estatuto Social da Universidade do Sul de Santa Catarina foi analisado comparando cada item de verificação de conformidade com a prática adotada pela fundação. Com isso, pode-se observar na Tabela 1 que a fundação possui um alto grau de evidenciação no que diz respeito ao seu estatuto social, sendo atribuída pontuação positiva em quase todos os itens analisados, com exceção apenas da evidenciação do exercício financeiro e orçamentário, no qual não foi identificada nenhuma informação a respeito.

Outra análise realizada neste estudo foi sobre as demonstrações contábeis da UNISUL. Foram analisados ao todo dezenove itens nas demonstrações contábeis, os quais são apresentados na Tabela 2, bem como a pontuação da fundação em cada item de acordo com sua evidenciação.

Tabela 2 - Análise das Demonstrações Contábeis da UNISUL

|  |  |
| --- | --- |
| Itens de Verificação de Conformidade - Demonstrações Contábeis | Pontuação |
| Reconhecimento de receitas usa regime de competência? | 1 |
| Os registros contábeis evidenciam 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? | 1 |
| As receitas decorrentes de doação, contribuição, convênio, parceria, auxílio e subvenção por meio de convênio, editais, contratos, termos de parceira e outros instrumentos, para aplicação específica, mediante constituição, ou não, de fundos, e as respectivas despesas são registradas em contas próprias, inclusive as patrimoniais, segregadas das demais contas da entidade? | 1 |
| Os benefícios concedidos pela entidade sem finalidade de lucros a título de gratuidade são reconhecidos de forma segregada, destacando-se aqueles que devem ser utilizados em prestações de contas nos órgãos governamentais? | 0 |
| A entidade sem finalidade de lucros constitui provisão em montante suficiente para cobrir as perdas esperadas sobre créditos a receber, com base em estimativa de seus prováveis valores de realização e baixar os valores prescritos, incobráveis e anistiados? | 1 |
| O valor do superávit ou déficit é incorporado ao Patrimônio Social? | 1 |
| O benefício concedido como gratuidade por meio da prestação de serviços é reconhecido pelo valor efetivamente praticado? | 1 |
| Os registros contábeis são segregados de forma que permitam a apuração das informações para prestação de contas exigidas por entidades governamentais, aportadores, reguladores e usuários em geral? | 0 |
| A dotação inicial disponibilizada pelo instituidor/fundador em ativo monetário ou não monetário, no caso das fundações, foi considerada doação patrimonial e reconhecida em conta do patrimônio social? | NI |
| O trabalho voluntário, inclusive de membros integrantes dos órgãos da administração, no exercício de suas funções, é reconhecido pelo valor justo da prestação do serviço como se tivesse ocorrido o desembolso financeiro? | NI |
| A organização elabora Balanço Patrimonial? | 1 |
| A organização elabora Demonstração do Resultado do Período? | 1 |
| A organização elabora Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido? | 1 |
| A organização elabora Demonstração dos Fluxos de Caixa? | 1 |
| A organização elabora Notas Explicativas? | 1 |
| No Balanço Patrimonial, a denominação da conta Capital foi substituída por Patrimônio Social? | 1 |
| 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 foram substituídas por superávit ou déficit do período? | 1 |
| Na Demonstração do Resultado do Período, são destacadas as informações de gratuidade concedidas e serviços voluntários obtidos, e divulgadas em notas explicativas por tipo de atividade? | 0 |
| Na Demonstração dos Fluxos de Caixa, as doações são classificadas nos fluxos das atividades operacionais? | 0 |

Fonte: Dados da Pesquisa (2016).

De acordo com os dados da Tabela 2 pode-se observar que o nível de evidenciação das demonstrações contábeis da fundação analisada em relação às normas contábeis é de 76,47%.

A fundação pesquisada elabora Balanço Patrimonial e Demonstração do Resultado, bem como apresenta as outras demonstrações exigidas pelas normas: DMPL, DFC e notas explicativas; apresenta o capital da entidade com a nomenclatura patrimônio social; e o resultado do período é apresentado de acordo com as normas, usando a nomenclatura *superávit* ou *déficit* do período.

Pode-se observar que a entidade não obteve adequação em quatro itens analisados. Entre eles, tem-se que as informações de gratuidade concedidas não são destacadas na Demonstração de Resultado, e não são reconhecidas de forma a se destacar aquelas que devem ser utilizadas em prestações de contas nos órgãos governamentais.

Por fim, outro fator relevante é que as doações da entidade analisada são classificadas nos fluxos das atividades de financiamento, não estando em conformidade com as normas contábeis específicas.

As notas explicativas apresentam informações complementares sobre a entidade, suas atividades e transações e integram as demonstrações contábeis (MURARO, ROTA E ROMANSSINI, 2015).

A ITG 2002 estabelece as informações mínimas a serem divulgadas nas notas explicativas. Com base nesta interpretação técnica foi feito uma avaliação da apresentação e das informações contidas nas notas explicativas. Na Tabela 3 podem-se visualizar os resultados.

Tabela 3 - Análise das Notas Explicativas da UNISUL

| Itens de Verificação de Conformidade - Notas Explicativas | Pontuação |
| --- | --- |
| Contexto operacional da entidade, incluindo a natureza social e econômica e os objetivos sociais. | 1 |
| Os critérios de apuração da receita e da despesa, especialmente com gratuidade, doação, subvenção, contribuição e aplicação de recursos. | 1 |
| Relação dos tributos objeto de renúncia fiscal. | 1 |
| As subvenções recebidas pela entidade, a aplicação dos recursos e as responsabilidades decorrentes dessas subvenções. | 1 |
| Os recursos de aplicação restrita e as responsabilidades decorrentes de tais recursos. | 1 |
| Os recursos sujeitos a restrição ou vinculação por parte do doador. | NI |
| Eventos subsequentes à data do encerramento do exercício que tenham, ou possam vir a ter, efeito relevante sobre a situação financeira e os resultados futuros da entidade. | NI |
| As taxas de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações em longo prazo. | 1 |
| Informações sobre os seguros contratados. | 1 |
| A entidade educacional de ensino superior deve evidenciar a adequação da receita com a despesa de pessoal, segundo parâmetros estabelecidos pela Lei das Diretrizes e Bases da Educação e sua regulamentação. | NI |
| Os critérios e procedimentos do registro contábil de depreciação, amortização e exaustão do ativo imobilizado, devendo ser observado a obrigatoriedade do reconhecimento com base em estimativa de sua vida útil. | NI |
| Segregar os atendimentos com recursos próprios dos demais atendimentos realizados pela entidade. | 1 |
| Todas as gratuidades praticadas devem ser registradas de forma segregada, destacando aquelas que devem ser utilizadas na prestação de contas nos órgãos governamentais, apresentando dados quantitativos, ou seja, valores dos benefícios, número de atendidos, número de atendimentos, número de bolsistas com valores e percentuais representativos. | 0 |
| A entidade deve demonstrar, comparativamente, o custo e o valor reconhecido quando este valor não cobrir os custos dos serviços prestados. | NI |

Fonte: Dados da Pesquisa (2016).

A partir dos resultados apresentados pode-se observar que o grau de conformidade das notas explicativas da Universidade do Sul de Santa Catarina (UNISUL) com as normas contábeis é 88,89%.

Constatou-se que a fundação não apresentou informações sobre 5 (cinco) dos 14 itens aqui analisados, não podendo atribuir pontuação quanto a sua adequação ou não.

A respeito dos critérios de depreciação, amortização e exaustão do ativo imobilizado, constatou-se que a fundação apresenta os saldos destas despesas em suas notas explicativas, bem como as baixas realizadas, porém, não informa o critério utilizado sendo obrigatório o reconhecimento com base em estimativa da vida útil do bem.

Por fim, em relação à apresentação de dados quantitativos das gratuidades praticadas, único item com pontuação de não adequação, deve-se a fundação ter evidenciado apenas os valores desses benefícios não tendo apresentado as demais informações exigidas pelas normas como número de atendidos, número de atendimentos, número de bolsistas com valores e percentuais representativos.

Antes de demonstrar o nível geral de evidenciação alcançado pela fundação UNISUL, é importante ressaltar que nem todos os itens foram analisados em todas as prestações de contas, em virtude da restrição já exposta na metodologia. Sendo assim, identificou-se um nível geral de conformidade das demonstrações contábeis de 86,84%.

Apesar do nível razoável de conformidade, observa-se que a fundação deixou de evidenciar itens fundamentais. O que se pode inferir é que a fundação deveria ter alcançado 100% de evidenciação dos itens analisados, pois eles são considerados mínimos segundo as normas contábeis, significando que a fundação analisada precisa aperfeiçoar seus métodos de evidenciação.

1. **CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Esta pesquisa teve por objetivo principal analisar o grau de conformidade das demonstrações financeiras da Universidade do Sul de Santa Catarina com as normas contábeis aplicadas ao terceiro setor. Neste sentido, foi identificado o que as normas contábeis exigem das entidades do Terceiro Setor por meio de uma listagem de itens de verificação de conformidade buscando identificar em que grau as demonstrações financeiras atendem as normas.

Os resultados descrevem que em relação ao estatuto social, a fundação UNISUL possui um alto grau de evidenciação, sendo atribuída pontuação positiva em quase todos os itens analisados, com exceção apenas da evidenciação do exercício financeiro e orçamentário, onde não foi encontrada tal informação no corpo do estatuto social.

Os resultados também apontam que o nível de evidenciação das demonstrações financeiras da fundação analisada em relação às normas contábeis é de 76,47%. Este percentual se justifica pelo fato de a entidade não obter adequação em quatro itens analisados. Porém, entre os fatores relevantes, a fundação elabora Balanço Patrimonial e Demonstração do Resultado, bem como apresenta as outras demonstrações exigidas pelas normas; apresenta o capital da entidade com a nomenclatura patrimônio social; e o resultado do período é apresentado de acordo com as normas, usando a nomenclatura superávit ou déficit do período.

Quanto à análise das notas explicativas pode-se observar que o grau de conformidade das notas explicativas da Universidade do Sul de Santa Catarina (UNISUL) com as normas contábeis é 88,89%. A fundação não apresentou informações sobre 5 (cinco) dos 14 itens analisados, e apresentou não adequação em apenas um item o qual diz respeito à apresentação de dados quantitativos das gratuidades praticadas. Diante disto, deve a fundação elaborar suas notas explicativas mais cautelosamente, visando sempre a transparência de suas ações.

Quanto ao objetivo geral, constatou-se um nível geral de conformidade das demonstrações contábeis da UNISUL de 86,84%. Apesar de um percentual razoável de conformidade, observa-se que a quantidade de itens não informados é relevante, o que confirma a necessidade da fundação adaptar as suas demonstrações às normas específicas para obter um grau maior em termos de evidenciação contábil e ser transparente perante os usuários de suas informações.

Silveira e Borba (2010) descrevem que é importante considerar que alcançar um alto grau de evidenciação e de conformidade com as normas não garante um nível ideal de transparência, pois este também está associado a outros fatores como a qualidade e clareza das informações disponibilizadas.

Ainda, os itens analisados referem-se a um padrão mínimo que deveria ser alcançado pela fundação. Desta forma, percebe-se novamente a necessidade por parte da fundação de se adequar as normas na elaboração de suas demonstrações.

Recomenda-se a expansão de estudos na área contábil do terceiro setor visto que se verifica uma carência informacional por parte dos contadores que atendem a estas entidades. Sugere-se para futuros trabalhos a continuidade dos estudos contábeis aplicados ao terceiro setor, realizando estudos de caso com as demais fundações catarinenses.

**REFERÊNCIAS**

BORBA, J. A.; PEREIRA, R.; VIEIRA, E. M. F.Terceiro setor: aspectos relacionados à elaboração das demonstrações contábeis das fundações privadas mantenedoras de Universidades do Estado de Santa Catarina. **ABCustos Associação Brasileira de Custos**, v. 2, n. 2, p. 42-62, 2007.

BRASIL. **Lei nº 13.019**, de 31 de julho de 2014. Estabelece o regime jurídico das parcerias voluntárias, envolvendo ou não transferências de recursos financeiros, entre a administração pública e as organizações da sociedade civil e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil\_03/\_ato2011-2014/2014/lei/l13019.htm>. Acesso em: 21 jun. 2016.

BRASIL. **Lei nº 13.204,** de 14 de dezembro de 2015. Altera a Lei no 13.019, de 31 de julho de 2014, que estabelece o regime jurídico das parcerias voluntárias, envolvendo ou não transferências de recursos financeiros, entre a administração pública e as organizações da sociedade civil e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil\_03/\_Ato2015-2018/2015/Lei/L13204.htm#art1>. Acesso em: 21 jun. 2016.

Conselho Federal de Contabilidade. **ITG 2002 (R1)**, de 21 de agosto de 2015. Altera a ITG 2002 que trata de entidades sem finalidade de lucros. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\_sre.aspx?Codigo=2015/ITG2002(R1)>. Acesso em: 26 abr. 2016.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010. 184p

GRAZZIOLI A.; et. al. **Manual de procedimentos para o terceiro setor**. Aspectos de gestão e de contabilidade para entidades de interesse social. Brasília, 2015.

IUDÍCIBUS, Sérgio de, et al. **Manual de contabilidade societária:** aplicável a todas as sociedades, de acordo com as normas internacionais e do CPC. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

KRÜGER, L. M.; BORBA, J. A.; SILVEIRA D. Análise da conformidade das demonstrações contábeis das fundações privadas de saúde do estado de Santa Catarina. **Revista de Informação Contábil**, v. 6, n. 1, p. 01-22, 2012.

# MURARO, M.; ROTA, D.; ROMANSSINI, R. Análise da aplicação da ITG 2002 – Entidade sem fins lucrativos nas demonstrações contábeis de entidades do terceiro setor de Passo Fundo - RS. Anais... XV Convenção de Contabilidade do Rio Grande do Sul, Rio Grande do Sul: CRCRS, 2015, p. 16.

PAES, J. E. S. **Fundações e entidades de interesse social:** aspectos jurídicos, administrativos, contábeis e tributários. 4. ed. rev., atual. e amp. de acordo com a Lei n. 10.406, de 10.1.2002 (Novo Código Civil). Brasília: Brasília Jurídica, 2003.

PIZA, S. C. T.; PARISI, C.; MEGLIORINI, E.; GALLO, M. F. A aderência das práticas contábeis das entidades do terceiro setor às normas brasileiras de contabilidade: um estudo multicaso de entidades do município de São Paulo-SP. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 17, n. 3, p. 78-97, 2012.

RAMOS, F. M.; KLANN, R. C. Qualidade da informação contábil das entidades brasileiras do terceiro setor. **Future Studies Research Journal: Trends and Strategies**, v. 7, n. 1, p. 3-32, 2015.

SILVEIRA, D.; BORBA, J. A. Evidenciação contábil de fundações privadas de educação e pesquisa: uma análise da conformidade das demonstrações contábeis de entidades de Santa Catarina. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 21, n. 1, p. 41-68, 2010.

**UNISUL**. Disponível em: < http://www.unisul.br/wps/portal/home>. Acesso em: 21 jun. 2016.