

### CONTABILIDADE APLICADA AO TERCEIRO SETOR: UMA ANÁLISE DA CONFORMIDADE DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DA ASSOCIAÇÃO

**EVANGÉLICA BENEFICIENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL (AEBAS)**

**Yan Andrade de Souza**

UFSC

[*yanandrade@hotmail.com*](mailto:yanandrade@hotmail.com)

**Maria Denize Henrique Casagrande**

UFSC

*denize\_casagrande@yahoo.com.br*

**Resumo**

O Terceiro Setor surge com o objetivo de provisionar prestação de serviço social em áreas cuja carência predomina, seja no campo da saúde, educação, religião, cultura, assistência social, entre outros. Um fator determinante na sobrevivência destas instituições é o recurso para manter as operações. A forma mais adequada para maximizar as doações dos contribuintes é através da prestação de contas e transparência. Por isso, este trabalho busca evidenciar o grau de conformidade das demonstrações contábeis da Associação Evangélica Beneficente de Assistência Social com as normas contábeis aplicadas ao Terceiro Setor. Esta pesquisa se caracteriza como um estudo de caso baseado em pesquisa documental. Uma vez que, com base nas normas contábeis especificas para o Terceiro Setor, foi realizada uma lista com itens de verificação de conformidade para confrontar a normatização com a evidenciação das demonstrações contábeis realizada pela AEBAS. Os dados utilizados para a análise foram os demonstrativos referentes a 2014, 2015 e 2016. Como resultado observou-se que a instituição apresentou em relação ao objetivo geral, um grau de conformidade com as normas de 83,78%. Por outro lado, 19,56% das informações pesquisadas não foram apresentadas pela fundação nos demonstrativos, e 13,04% estão apresentados em divergência com as normas estipuladas para as entidades sem finalidade de lucro.

**Palavras-chave:** Terceiro Setor, Normas Contábeis, ITG 2002, LEI nº 13.024/2015, Manual de Procedimentos para o Terceiro Setor.

**Área Temática**: Evidenciação contábil e contabilidade do Terceiro Setor.

1. **INTRODUÇÃO**

As entidades do Terceiro Setor surgiram para a prestação de serviços sociais, em áreas desprovidas, tais como: recreação, cultura, educação, saúde, assistência social, religião, associações profissionais, entre outras.

O terceiro setor apresenta as seguintes características de acordo com França (2015, p. 36) apud Silva (2016, p. 2):

* 1. 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.

As fundações foram desenvolvidas para suprir as necessidades existentes em diversas áreas. Os serviços foram evoluindo e se tornando cada vez mais importantes e complexos.

Como estes mesmos serviços geralmente são prestados gratuitamente, acabam sendo classificados como caridade. Observa-se no Segundo Setor que quanto maior o preço do bem ou serviço, mais elevada é a expectativa pelo mesmo. No entanto, produtos e serviços prestados gratuitamente propendem a ter baixas expectativas. Enquanto no Segundo Setor ascender à qualidade do serviço acarreta (em um olhar superficial) em mais clientes e consequentemente maior lucro, no Terceiro Setor elevando a quantidade de consumidores tem-se um aumento nas despesas, não nas receitas. O que acarreta na necessidade de mais recursos. (HECKERT; SILVA, 2008).

Nesta busca incessante por recursos para custear suas ações, as entidades do Terceiro Setor necessitam utilizar das normas especificas destinadas as fundações, facilitando assim a transparência e a prestação de contas. São elas a ITG 2002, a Lei nº 13.019/2014 alterada pela Lei nº 13.204/2015; e o Manual de Procedimentos para o Terceiro Setor organizado por França (2015) como Coordenador.

A ITG 2002 R1 demonstra os procedimentos específicos de avaliação de reconhecimento das transações e variações patrimoniais, além da estruturação das demonstrações contábeis. Já a

Lei nº 13.204/2015 determina o regime jurídico das parcerias voluntárias firmadas entre o ente público e as organizações da sociedade civil, principalmente envolvendo transferências de recursos financeiros. Enquanto o Manual de Procedimentos para o Terceiro Setor, editado em 2015, como o próprio nome sugere, é uma obra de referência para os contadores atuantes no setor.

Essas obras ressaltam a importância da transparência e da prestação de contas nas fundações. Em seu estudo Portulhak; et al. (2015) demonstram que quanto maior o grau de evidenciação nas demonstrações contábeis, transparência e prestação de contas, mais os doadores e financiadores estão dispostos a investir e disponibilizar recursos.

Em virtude disso, surge o seguinte problema de pesquisa: **Qual o grau de conformidade das demonstrações contábeis da AEBAS – Associação Evangélica Beneficente de Assistência Social com as normas contábeis?** Diante do exposto, o objetivo desta proposta é verificar se a AEBAS mantém os demonstrativos contábeis de acordo com as normas estipuladas para a contabilidade do Terceiro Setor, aspirando contribuir para as prestações de contas da entidade.

O objetivo principal é dividido em: identificar o que as normas contábeis requerem das entidades do terceiro setor e identificar em que grau as demonstrações financeiras da Associação Evangélica Beneficente de Assistência Social obedecem às normas contábeis.

# METODOLOGIA DA PESQUISA

Esta pesquisa se caracteriza como um estudo de caso baseado em pesquisa documental, de acordo com Gil (2010, p. 31) “o que geralmente se recomenda é que seja considerada fonte documental quando o material consultado é interno a organização, e fonte bibliográfica quando for obtido em bibliotecas ou base de dados”.

A classificação como estudo de caso se dá pela análise realizada nos demonstrativos contábeis da AEBAS.

Segundo Yin (2015, p. 4) “a necessidade diferenciada da pesquisa de estudo de caso surge do desejo de entender fenômenos sociais complexos. [...] um estudo de caso permite que os investigados foquem em um caso e retenham uma perspectiva”.

## PROCEDIMENTOS PARA COLETA E ANÁLISE DOS DADOS

Os dados utilizados para a análise foram referentes aos períodos de 2014 a 2016 e o Estatuto Social da Entidade divulgado no Diário Oficial.

A análise foi dividida em duas etapas sendo a primeira com índices de verificação de conformidade em confronto com as práticas contábeis adotadas pela instituição, e a segunda uma explanação sobre as contas demonstradas no Balanço Patrimonial envolvendo índices e gráficos.

Nesta primeira etapa foram listados itens de verificação de conformidade, para averiguar a relação entre as normas especificas para o Terceiro Setor em relação ao exposto pela entidade. Os itens selecionados para o diagnóstico foram retirados das seguintes normatizações:

* + 1. Interpretação Técnica Geral 2002 (ITG 2002 R1), de 2015;
    2. Manual de Procedimentos para o Terceiro Setor (MPTS).
    3. Lei nº. 13.019 de 2014, alterada pela Lei nº 13.204 de 2015.

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, foram comparados e analisados a cada item de verificação de conformidade com a prática adotada na elaboração das demonstrações contábeis e do estatuto social.

Conforme realizado por Silva, et al (2016), para a adequação foi atribuída a pontuação positiva (1), a não adequação pontuação nula (0), e quando não tem a informação foi atribuído (NI). Segue a Equação:

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.

# REFERENCIAL TEÓRICO

Para verificar os itens de conformidade estabelecidos pela normatização do Terceiro Setor com os demonstrativos apresentados pela entidade, esta seção discorre acerca dos itens

selecionados para o diagnóstico (ITG 2002 R1; MPTS; Lei nº 13.204/2015).

## O TERCEIRO SETOR

Voltado para o interesse comum, que consiga abrandar a desigualdade existente, o Terceiro Setor emerge para satisfazer as necessidades coletivas não saciadas pelo Estado.

De acordo com (ARAÚJO, 2005) o Terceiro Setor é uma organização sem fins lucrativos e não estatal que busca atuar, coletiva e formalmente, para o bem-estar de uma comunidade ou sociedade através do fornecimento de serviços e bens, que até então eram privativos do Estado. Sem fins lucrativos significa que as entidades são de fins não econômicos, isto é, não distribui lucro para que terceiros ligados às entidades não obtenha vantagens financeiras, todo lucro obtido é revertido para as atividades operacionais da entidade.

A nomenclatura “Terceiro Setor” é bastante recente no mundo. Para Coelho (2002), o termo foi utilizado pela primeira vez por pesquisadores Americanos na década de 1970, e por pesquisadores Europeus a partir dos anos 1980. Este Setor evidencia um conjunto de instituições que surgem como uma possibilidade de proporcionar maior eficiência ao mercado.

Segundo Nagai (2012) o termo é controverso por apresentar um problema conceitual, principalmente no que se refere à dimensão.

Segundo Drucker (2003, p. 167-168, apud CRUZ, 2010, p. 19) as organizações do terceiro setor possuem valores e culturas distintas do Estado e do mercado, onde desempenham uma função social comum que é provocar transformações nos seres humanos e na sociedade, embora cada uma delas tenha sua própria missão.

Para Szazi (2003, p. 27-29 e 37-39) destacam-se as diversas formas jurídicas que as entidades do Terceiro Setor, podem se estruturar no Brasil:

* **Associação** – uma pessoa jurídica criada, a partir da união de ideia e esforços de pessoas, em torno de um propósito que não tenha finalidade lucrativa.
* **Sociedade Civil sem Fins Lucrativos** – Da mesma forma que as associações, são pessoas jurídicas formadas a partir da união dos esforços de pessoas, em prol de algum objetivo comum.
* **Fundações** – é um conjunto de bens, com um fim determinado, que a lei dá a condição de pessoa.

O terceiro setor tem conquistado um crescimento significativo por vários fatores, como o crescimento das necessidades socioeconômicas; crise no setor público; fracasso das políticas

sociais tradicionais; crescimento dos serviços voluntários; maior adesão das classes alta e média a iniciativas sociais; maior apoio da mídia e a maior participação das empresas que buscam a cidadania empresarial; entre outros.

Pode-se destacar também que a relação de “troca” fica mais complexa e intangível quando se está analisando entidades do Terceiro Setor. E que não existe relação direta entre satisfação dos beneficiários e a sobrevivência destas entidades, uma vez que não são eles que financiam.

3.2 ITG 2002(R1)

Esta normatização se aplica as pessoas jurídicas de direito privado sem finalidade de lucro, e estabelece os procedimentos específicos de avaliação de reconhecimento das transações e variações patrimoniais, além da estruturação das demonstrações contábeis.

Aprovado pela Resolução do CFC nº 1409/2012, a qual teve uma alteração em 2015, recebendo a letra “R” e o número “1” que simboliza a primeira alteração, tal ITG, consolida as entidades sem fins lucrativos, revogando as Resoluções anteriores, como a Res. CFC nº 966/2003 conhecida como NBC T 10.19.

Seu alcance abrange a pessoa jurídica de direito privado sem finalidade de lucro, como fundações de direito privado, associações, organizações religiosas, partido político e entidade sindical. A entidade sem finalidade de lucro que se relaciona com qualquer Ministério que tenha conexão com a gestão pública deve conduzir-se por esta normatização. Isto identicamente se aplica também para as associações de classe.

Estas entidades, hoje conhecidas como “Organizações da Sociedade Civil – OSC” podem exercer as seguintes atividades econômicas: assistência social, saúde, educação, técnico cientifica, esportiva, religiosa, política, cultural, beneficente, social entre outras.

Já em relação ao reconhecimento contábil nas instituições do Terceiro Setor, a ITG 2002 R1 (2015, p. 3) determina os critérios e procedimentos adotados no Quadro 1:

Quadro 1 – Critérios e procedimentos do reconhecimento contábil nas ESFL

|  |  |
| --- | --- |
| **EVENTOS** | **CRITÉRIOS E PROCEDIMENTOS** |
| Competência | Para estruturar a contabilidade e exercer a transparência existe a necessidade plena de obedecer o regime de competência tanto para as receitas como para as despesas. |

|  |  |
| --- | --- |
| Doações e Subvenções | As doações e as subvenções recebidas para custeio e investimento devem ser reconhecidas no resultado, observando 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. |
| Trabalho voluntario | O trabalho 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 tivesse ocorrido o desembolso financeiro. |
| 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. |
| 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. |
| 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. |
| Redução ao Valor Recuperável | O trabalho 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 tivesse ocorrido o desembolso financeiro. |

Fonte: Adaptado de Silva, et al (2016).

Além disso, fica obrigatória a estruturação das seguintes demonstrações para as entidades sem finalidade de lucro: Balanço Patrimonial; Demonstração do Resultado do Período; Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido; Demonstração dos Fluxos de Caixa; e Notas Explicativas.

Algumas denominações de conta foram também alteradas, como a conta capital, presente no balanço patrimonial, transforma-se em patrimônio social. As palavras lucro e prejuízo, presente em todas as demonstrações devem ser substituídas por *superávit* ou *déficit* do período.

A propósito, na Demonstração do Resultado do Período devem ser segregadas as informações de gratuidade concedidas e serviços voluntários obtidos, e divulgadas em notas explicativas por tipo de atividade. E na Demonstração dos Fluxos de Caixa as doações devem ser classificadas nos fluxos das atividades operacionais.

## 3.2 LEI N° 13.204/2015

A Lei n° 13.204/2015, que modificou a Lei n° 13.019/2014, define o regime jurídico das parcerias voluntárias firmadas entre o ente público e as organizações da sociedade civil, envolvendo ou não transferências de recursos financeiros.

A finalidade desta estrutura conceitual é dar suporte ao desenvolvimento de novas normas, interpretações e comunicados técnicos, e a revisão dos já existentes; dar suporte aos órgãos reguladores nacionais; auxiliar os responsáveis pelas demonstrações contábeis na aplicação das normas, interpretações e comunicados técnicos; auxiliar os auditores independentes a formarem sua opinião sobre a conformidade das demonstrações; auxiliar os usuários na interpretação de informações nelas contidas, entre outras. Este Marco Regulatório estabelece as normas da cooperação entre a administração pública e as organizações da sociedade civil.

Um dos aspectos mais relevantes desta Lei é em relação a prestação de contas, os quais são avaliados os frutos destas parcerias.

Silva, et al (2016, p.5) afirmam que:

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.

Deste modo, a Lei n°13.204/2015 teve os seguintes impactos: proíbe a dispensa de chamamento público para entidades com mais de seis anos existência; mantém a exigência da comprovação de experiência prévia; proíbe gastos com despesas não especificadas na Lei; Submete à Lei parcerias realizadas antes da sua entrada em vigor; e, proíbe o arquivamento definitivo de prestação de contas apresentadas até 31/12/2010.

* 1. ESTUDOS ANTERIORES

O estudo de Muraro, et al (2015) teve como fundamentação teórica a ITG 2002, de 2012, a Lei n°12.868/13 e o Decreto n° 8.242/14. O objetivo foi verificar o nível de aplicação das normas contábeis e legislação vigente nas entidades ligadas ao Conselho Municipal de Assistência Social de Passo Fundo. Foram analisadas as demonstrações de 21 entidades. Observou-se que os maiores níveis de atendimento a legislação possuem contabilidade interna (48%). Já nas entidades que mantém contabilidade externa, (52%) constatou-se que as normas e Leis especificas para as entidades sem finalidade de lucro não são atendidas. Percebeu-se também que nem todas as demonstrações obrigatórias são elaboradas e algumas apresentam equívocos. Que 62% das entidades não realizam depreciação de seus imobilizados. 29% das entidades apresentam o patrimônio social como Patrimônio Líquido, e 19% ainda usam as terminologias lucros e prejuízos.

Do mesmo modo, o trabalho de Silva, et al (2016) buscou analisar o grau de conformidade das demonstrações contábeis da Fundação Universitária do Sul de Santa Catarina (UNISUL) com as normas contábeis aplicadas ao Terceiro Setor. Como resultado a UNISUL possui um elevado grau de evidenciação. Destacou-se que o nível de evidenciação das demonstrações financeiras da Fundação em relação às normas contábeis é de 76,47%. Quanto ao objetivo geral, verificou-se um nível geral de conformidade das demonstrações contábeis da UNISUL de 86,84%. Apesar do percentual relativamente alto, observou-se que a quantidade de itens não informados é relevante, o que demonstra a necessidade da fundação adequar suas demonstrações as normas e Leis especificas para obter um grau maior em termos de evidenciação contábil.

Já no estudo de Portulhak et al. (2015) buscou-se investigar se existia relação entre a prática de prestação de contas e o comportamento de indivíduos no papel de doadores. A pesquisa foi feita na cidade de Curitiba e região metropolitana, e foram analisadas 277 respostas através de questionários. As conclusões obtidas foram que em geral existe uma relação positiva entre a prestação de contas realizada e o comportamento de doações. Constatou-se que para

doadores que atualmente fornecem recursos para essas entidades a prestação de contas leva ou pode levar estes a continuarem doando, ou até mesmo doarem mais. Já em relação aos antigos doadores, observou-se que a prestação de contas é um elemento que poderia mudar sua postura, de modo a retomarem o fornecimento de recursos.

* 1. TRAJETÓRIA DA AEBAS

A Associação Evangélica Beneficente de Assistência Social surgiu em 1955 e foi fundada por membros da Igreja Presbiteriana com a missão de atuar na área da saúde.

Logo em seguida, 1958 foi inaugurado o primeiro ambulatório no centro de Florianópolis. Através das políticas de Assistência Social e Educação, no início dos anos 80, a organização conduziu sua atividade a criança e ao adolescente, realizando atendimentos em creche e na educação complementar.

A AEBAS manteve também de 1998 a 2010 o Colégio Cristão de Florianópolis. Atualmente a entidade mantém os programas: PADICA (Programa de Apoio ao Desenvolvimento Integral da Criança e Adolescente); e Programa AEBAS Sustentável.

Os projetos: Ampliando Horizontes, que visa gerar oportunidades as crianças e adolescentes por meio de apoio pedagógico e oficinas artísticas, esportes, musicas, e culturais no CAS (Centro de Assistência Social). E o Acompanhamento Familiar e Pedagógico, que realiza o fortalecimento de vinculo por meio de acompanhamento social as famílias e comunidades.

Um dos serviços prestados pela entidade é o Grupo Som da Vida. Utilizando a música como forma de inclusão social e incentivo ao protagonismo. Servindo ainda para ampliar a divulgação da AEBAS na sociedade através de apresentações.

Entre os resultados deste serviço destacam-se: apresentações em espaços públicos e privados, inserção de novos membros ao grupo, encaminhamento de adolescentes para escolas especializadas em músicas, ensaios semanais, entre outros.

Os investidores deste serviço são a Secretaria Municipal de Educação de Florianópolis e a Secretaria Municipal de Educação da Palhoça.

De acordo com Estatuto da AEBAS publicado no Diário Oficial (2016) tem como finalidade:

1. o pleno exercício da assistência social e beneficente, como política social de prestação de serviços e benefícios que atendam às necessidades básicas à cidadania; b) o desenvolvimento de ações participativas e comunitárias com características terapêuticas e/ou preventivas; c) a atuação prioritariamente junto às comunidades em área de vulnerabilidade e risco social; d) a atuação em projetos e programas voltados à educação, saúde, cultura, esporte, lazer e meio ambiente.

O Estatuto Social aponta que seu patrimônio e fontes de recursos são constituídos de bens móveis e imóveis, sua receita é constituída de mensalidades recebidas de seus associados; oferta de doações, legados e contribuições de terceiros; auxílios, doações e subvenções dos poderes públicos ou privados; resultados de serviços prestados pelos órgãos que a compõem; alugueis e rendas dos bens sociais.

### DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Segundo França, et al (2015), o estatuto da entidade deve seguir algumas recomendações elencadas como obrigatórias. No Quadro 2 observa-se o *checklist* disponibilizado pelo MPTS, analisado em relação ao Estatuto Social da AEBAS publicado no Diário Oficial, com as respectivas pontuações.

Quadro 2 – Análise do Estatuto Social da AEBAS

|  |  |
| --- | --- |
| **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. | NI |
| 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. | NI |
| A responsabilidade civil e criminal dos administradores e se estes respondem ou  não, subsidiariamente, pelas obrigações sociais. | NI |

Fonte: Adaptado de Silva, et al (2016, p.10)

Analisando-se o Estatuto Social da AEBAS em relação aos itens destacados no Quadro 2, pode-se observar que 4 dos 13 itens listados não foram informados. O restante foi apresentado no Estatuto conforme solicitação do MPTS. Nenhum item foi considerado com pontuação nula (0). Portanto 100% dos itens informados estão de acordo com o solicitado.

Também foram analisadas as demonstrações contábeis da AEBAS em relação aos itens de verificação de conformidade. Ao total são 19 itens para o *checklist,* de acordo com o Quadro 3.

Quadro 3 – Análise das Demonstrações Contábeis da AEBAS

|  |  |
| --- | --- |
| **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? | 1 |
| 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? | 0 |
| 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? | 1 |
| 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? | 1 |
| 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? | 0 |

|  |  |
| --- | --- |
| 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? | 0 |
| 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: Adaptado de Silva, et al (2016, p.11)

Constata-se através do Quadro 3 que 72,22% das demonstrações contábeis da fundação analisada estão de acordo com as normas estipuladas. A entidade elabora Balanço Patrimonial, Demonstração dos Fluxos de Caixa, Demonstração das mutações do Patrimônio Social, Demonstração do *Superávit* ou *Déficit* do Exercício, assim como as Notas Explicativas, que complementam com bastante eficiência as informações.

Mesmo assim a entidade não obteve adequação a cinco itens analisados, pode-se destacar que no Balanço Patrimonial a aba Patrimônio Líquido não foi substituído por Patrimônio Social. No Fluxo de Caixa não fica claro onde foram colocadas as doações, que deveriam estar em atividades operacionais. As Notas Explicativas destacam que o trabalho voluntário estimado pela entidade foi realizado por tarefa, considerando os valores de mercado, porém não se consegue destacar essas informações na Demonstração do Resultado do Período.

Com base na ITG 2002 R1 foram elaborados itens a serem analisados nas notas explicativas da entidade pesquisada. No Quadro 4 apresenta-se os itens e seus respectivos pontos:

Quadro 4 – Análise das Notas Explicativas da AEBAS

|  |  |
| --- | --- |
| **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. | NI |
| 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. | 1 |
| 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. | 1 |

Fonte: Adaptado de Silva, et al (2016, p.13)

Analisando os resultados encontrados Quadro 4 pode-se observar que o grau de conformidade das notas explicativas da AEBAS com as normas contábeis é de 90%.

Averiguou-se que a entidade não apresentou informações sobre 4 itens de verificação de conformidade dos 14 analisados, não sendo atribuído assim pontuação a estes itens referente a sua adequação ou não.

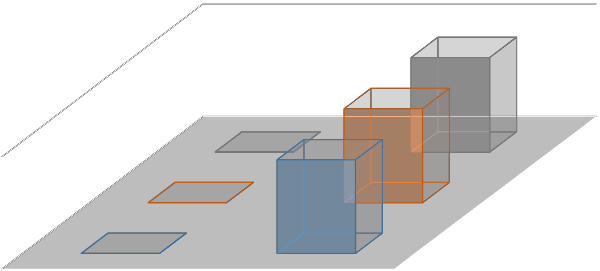
A respeito dos saldos de caixa e equivalente de caixa a fundação traz em suas notas detalhadamente as contas de cada banco separadas por fonte de recurso. Os ativos imobilizados também são listados com suas respectivas taxas de depreciação e depreciação acumulada, conforme estipulado na normatização.

Do mesmo modo as receitas de convênios são elencadas nas notas explicativas e separadas por doador.

## 4.1 EXPLANAÇÃO DOS DADOS DO BALANÇO

Para esta explicação foram selecionados os demonstrativos dos períodos de 2014 a 2016 da AEBAS. No Gráfico 1 pode-se verificar o Ativo Circulante em relação ao Ativo não Circulante.

Gráfico 1 – Ativo Circulante em relação ao Ativo não Circulante



41.957.821,22

62.083,63

41.844.678,08

2014

51.273,73

2015

54.335,06

2016

AC

ANC

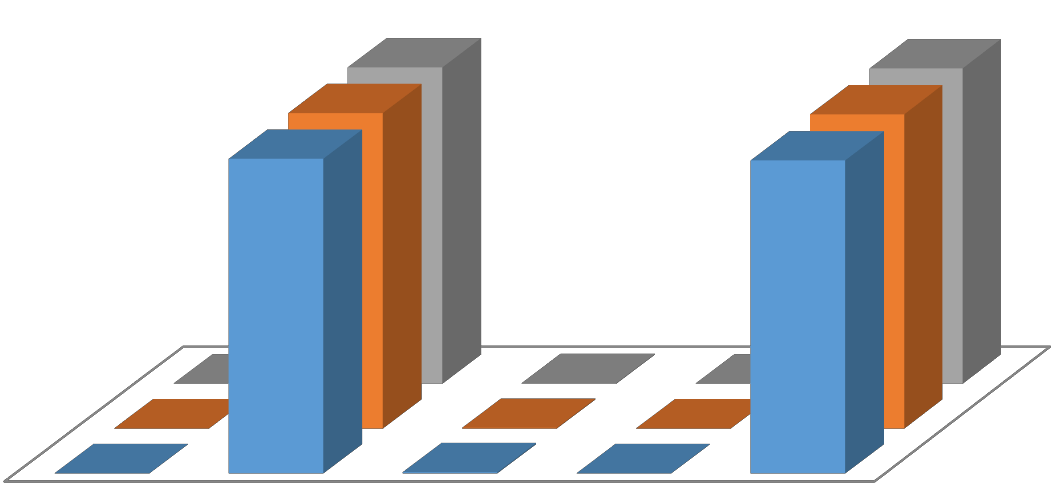
2016 2015 2014

41.735.778,39

Fonte: Elaboração própria

Observa-se no Gráfico 1 que grande parte do ativo está localizado no Ativo Não Circulante. Isso se dá pela forte presença do imobilizado da instituição, que compôs 99,76% do Ativo em 2016, 99,77% do Ativo em 2015 e 99,75% do Ativo em 2014. O Ativo Circulante correspondeu apenas a 0,13%, 0,12% e 0,15% nos anos de 2016, 2015 e 2014 respectivamente.

Já o Gráfico 2 demonstra a relação entre os itens do Ativo, Passivo e Patrimônio Social. Gráfico 2 – Relação das Contas do Balanço



2016 2015 2014

62.083,63

51.273,73

54.335,06

103.324,68 62.083,63

2014

123.637,33

51.273,73

2015

178.287,29

54.335,06

2016

AC

ANC

PC

PNC

PATRIMÔNIO

SOCIAL

|  |  |
| --- | --- |
| 41.957.821,22 | 41.827.407,68 |
| 41.844.678,08 | 41.683.141,99 |
| 41.735.778,39 | 41.522.653,67 |

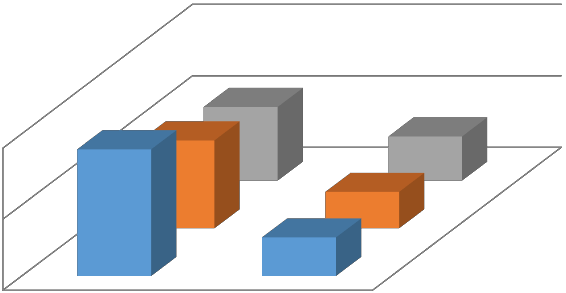
Fonte: Elaboração própria

Conforme visualizado no Grafico 2, os montantes mais relevantes das contas da fundação

ficam localizados no Patrimônio Social e no Ativo Não Circulante - ANC. O mesmo, como já foi destacado na elucidação do Grafico 1, deriva principalmente do Ativo Imobilizado, Já o Patrimônio Social de 2016 em relação ao total do Passivo é composto por: Resultado do Período (-0,38%), Resultado de Períodos Anteriores (9,74%), Reavaliação Patrimonial (90%). Nos demais exercícios estudados esses percentuais das contas que compoem o Patrimonio Social foram bastante semelhantes, com variações insignificantes.

O Gráfico 3 apresenta o relacionamento do Passivo Circulante com o Ativo Circulante, já o Gráfico 4 apresenta os Índices de Liquidez Geral e Liquidez Corrente, calculados nos divergentes exercícios.

Gráfico 3 – Relação do Passivo Circulante e Ativo Circulante



200.000,00

2014

100.000,00

2015

2016

0,00

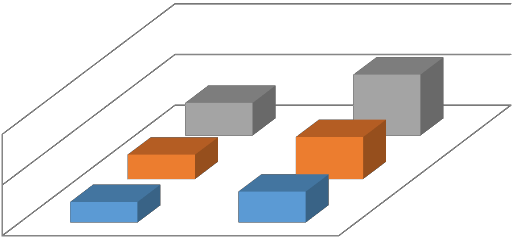
PC

AC

2016 2015 2014

Fonte: Elaboração própria

Gráfico 4 – Índices de Liquidez



60,09%

32,25%

100,00%

50,00%

0,00%

24,09%

20,32%

41,47%

2014

30,48%

2015

2016

Liquidez Geral Liquidez

Corrente

2016 2015 2014

Fonte: Elaboração própria

Pode-se notar que em todos os anos analisados o Passivo Circulante foi maior que o Ativo Circulante. O que levanta o questionamento sobre se a entidade conseguirá cobrir suas dívidas de curto prazo.

O índice de Liquidez Geral transparece a capacidade de pagamento da Associação em longo prazo, considerando tudo o que ela converterá em capital (curto e longo prazo) relacionando com todas as obrigações contraídas (curto e longo prazo). (MARION, 2012).

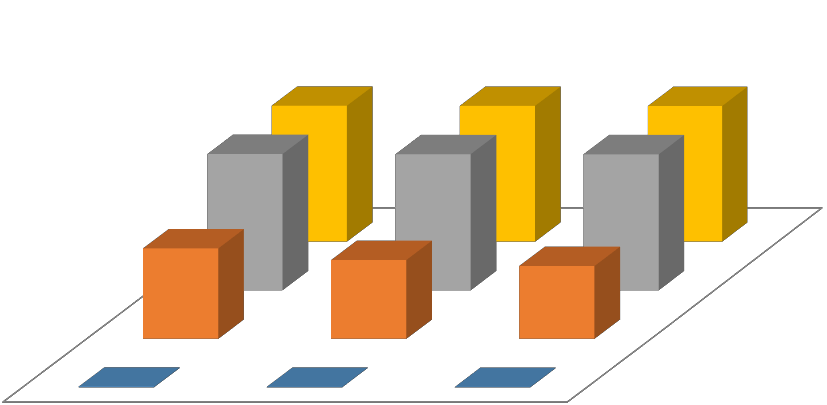
Com essa informação, conclui-se que para cada R$ 100,00 de capital de terceiros, existiu no exercício de 2016 R$ 20,32 de Ativo Circulante e Ativo Realizável em Longo Prazo. Esses índices, para uma interpretação precisa, devem ser comparados com os mesmos índices de outras entidades, como este não é o objetivo do presente trabalho apenas será evidenciado o valor.

Já o índice de Liquidez Corrente mostra a relação entre Ativo Circulante e Passivo Circulante. Portanto, permite conhecer a relação entre os Ativos Circulantes e as Dívidas que deverão ser pagas no curto prazo. (MARION, 2012).

A interpretação desse gráfico, em conjunto com os índices de Liquidez Corrente que foram respectivamente 30,48%; 41,47%; e 60,09% nos anos de 2016, 2015 e 2014, é que para cada R$ 100,00 de dívida, existiu em 2014 R$ 60,09 de capital e valores que se convertem rapidamente em dinheiro para cobrir essas dívidas. Em 2015 e 2016 esses valores ficam ainda mais preocupantes, já que o índice caiu para 41,47% em 2015 e 30,48% em 2016.

O Gráfico 5 apresenta os índices de estrutura de capital entre os três períodos analisados.

Gráfico 5 – Índices de Estrutura de Capital.



Participação de Capital de Terceiros Composição do Endividamento

Imobilização do PL Imob. Recurs. não correntes

100,38% 100,26% 100,16%

100,51% 100,39% 100,31%

66,66%

58,10%

53,68%

0,64%

0,51%

0,46%

2016

2015

2014

Fonte: Elaboração própria

O primeiro Índice a ser evidenciado é a Participação de Capital de Terceiros, que aponta quanto a empresa emprestou de capital de terceiros para cada R$ 100,00 de capital próprio. Pode- se notar através do Gráfico 5 que em todos os anos apresentados os Índices da fundação tiveram um valor irrisório. 0,46% em 2014; 0,51% em 2015; e 0,64% em 2016.

Já o Índice de Composição do Endividamento demonstra o percentual do Passivo Circulante (dívidas de curto prazo) em relação às obrigações totais (Passivo Circulante + Passivo Não Circulante). Percebe-se que em 2016, 2015 e 2014 o endividamento de curto prazo corresponde a respectivamente 66,66%, 58,10% e 53,68%. Isto indica que a entidade mantém suas obrigações concentradas no curto prazo.

Outro Índice evidenciado no Gráfico 5 é a Imobilização do Patrimônio Social. Este demonstra quanto à fundação aplicou no Ativo Não Circulante para cada R$ 100,00 de Patrimônio. Apresenta a relação entre o volume de Ativos Não Circulantes e os capitais da entidade. Demonstra se a fundação está ou não utilizando capital de terceiros para financiar Ativos. Em todos os exercícios investigados a AEBAS investiu no Ativo Não Circulante importâncias equivalentes a aproximadamente 100% do Patrimônio da fundação.

E por fim, o Índice de Imobilização de Recursos não Correntes, que confirma o quanto a empresa destinou ao Ativo Não Circulante dos Recursos não Correntes.

Pode-se observar que em 2016 para cada R$ 100,00 de recursos não correntes (PNC + PS), a entidade possuía R$ 100,38 em Ativo não Circulante. Nos demais períodos os valores permaneceram praticamente constantes.

# CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente investigação teve por objetivo verificar o grau de conformidade das demonstrações da AEBAS com a normatização empregada as entidades sem finalidade de lucro. Previamente foi identificado o que as normas requerem das entidades do Terceiro Setor quanto à divulgação das suas demonstrações, depois, através dos itens de verificação de conformidade, foi confrontado o realizado pela fundação a fim de verificar se estava de acordo com as regras estipuladas para o Terceiro Setor.

Como resultado pode-se observar que em relação ao Estatuto Social a AEBAS apresenta elevado grau de evidenciação. Dos 13 itens de verificação 4 não foram informados pela entidade. Entretanto os outros 9 estão de acordo com a normatização vigente.

Em relação à análise das demonstrações contábeis da fundação, constatou-se que 72,22% estão de acordo com as normas. A AEBAS não evidencia a Reservas para cobrir a perdas. Utiliza a nomenclatura Patrimônio Líquido no Balanço, em vez de Patrimônio Social. No Fluxo de Caixa existe uma conta com nomenclatura “lucro operacional bruto”. E não evidencia o valor da receita advinda de trabalho voluntario.

E por fim, o resultado das Notas Explicativas evidenciou que o grau de conformidade é de 90%. Porém, 4 itens de verificação não foram informados pela entidade dos 14 analisados.

Ainda assim, quanto ao objetivo geral verificou-se um nível de conformidade das demonstrações contábeis da AEBAS de 83,78%. Por outro lado, o número de itens não apresentados nas demonstrações da AEBAS foram de 9 de 46, e os itens que não estão apresentados adequadamente com as normas são 6 de 46. Evidenciando que 19,56% das informações pesquisadas não foram apresentadas pela fundação, e 13,04% estão em divergência com as normatizações.

Partindo do pressuposto que transparência abrange diversos fatores, estudando apenas o grau de evidenciação das demonstrações contábeis em relação com as normas, não se pode

concluir que a transparência realizada pela entidade é adequada ou não. Seriam necessários outros fatores e analises.

Fica ainda como sugestão para futuras pesquisas estudar outros itens que evidenciam a transparência, como clareza das informações, qualidade das informações, nível de dificuldade para conseguir os demonstrativos, entre outros.

Outra sugestão de trabalho seria realizar uma comparação entre duas ou mais entidades através dos itens de verificação de conformidade, comparando as diversas instituições também através de índices e análise de balanço.

# REFERÊNCIAS

ARAÚJO, Osório Cavalcante. **Contabilidade para organizações do terceiro setor**. São Paulo: Atlas, 2005.

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: Acesso em: 21 maio. 2017.

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: Acesso em: 26 abr. 2017

COELHO, Simone de Castro Tavares. **Terceiro setor**: um estudo comparado entre Brasil e Estados Unidos. 2. ed. São Paulo: SENAC,2002

DRUCKER, Peter F. **As novas realidades**: no governo na política, na economia e nas empresas, na sociedade e na visão do mundo. 4. ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.

FRANÇA, JOSÉ ANTONIO (cord).; et. al. **Manual de procedimentos para o terceiro setor**. Aspectos de gestão e de contabilidade para entidades de interesse social. Brasília, 2015.

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

HECKERT, Cristiano Rocha; SILVA, Márcia Terra da. Qualidade de serviços nas organizações do terceiro setor. **Produção**, São Paulo, v. 18, n. 2, p.319-330, 2008.

MURARO, Mirna, et al**. Análise da aplicação da ITG 2002** – entidade sem fins lucrativos nas demonstrações contábeis de entidades do terceiro setor de Passo Fundo/RS. Passo Fundo, 2015.

NAGAI, Cristiane. **A demonstração do valor adicionado como instrumento de transparência nas entidades do terceiro setor**. 2012. Disser- tação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012. Disponíve[l em: <http://www.teses.usp.br/t](http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-)e[ses/disponiveis/12/12136/tde-](http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-) 03122012-153633/>. Acesso em: 12 jun. 2017.

PORTULHAK, Henrique et al. Prestação de contas por entidades do Terceiro Setor e seus impactos na obtenção de recursos: um olhar sobre o comportamento dos doadores individuais. **Pensar Contábil,** Rio de Janeiro, v. 17, n. 64, p.39-47, Não é um mês valido! 2015.

SILVA, Luana Caroline, et al. Evidenciação contábil de entidades do terceiro setor: uma análise da conformidade das demonstrações contábeis da universidade do sul de Santa Catarina (UNISUL). **Anais** 14º. Ececon, 2016, Florianópolis.

SZAZI, Eduardo. **Terceiro setor**: Regulamentação no Brasil. 3 ed. São Paulo: Peirópolis, 2003. YIN, Robert K. **Estudo de caso:** Planejamento e métodos**.** 5 ed**.** Porto Alegre: Bookman, 2015.