



## Evidenciação Contábil em Entidades do Terceiro Setor do Estado de Santa Catarina

**Resumo:** O terceiro setor é formado por empresas do setor privado que não visam o lucro, seu intuito é de ajudar a sociedade em áreas em que o poder público necessita. Assim, tem-se por objetivo demonstrar o nível de evidenciação contábil das demonstrações das entidades do estado de Santa Catarina (SC) que ficaram entre as 100 melhores organizações não governamentais (ONGs) do Brasil na pesquisa realizada pela revista Época e Instituto Doar. A metodologia é descritiva, qualitativa e com dados secundários, utilizando o método de *checklist* com os principais aspectos da Interpretação Técnica Geral (ITG) nº 2002 e do manual de procedimentos do terceiro setor referente à verificação da evidenciação das entidades analisadas. Os dados utilizados foram as demonstrações obrigatórias de 2013 a 2016 e o estatuto social. Durante a coleta de dados pode-se perceber a falta de transparência das entidades por não publicarem suas demonstrações contábeis (DCs), dificultando a análise. Diante dos resultados, percebe-se duas vertentes entre as instituições, visto que algumas entidades obtiveram porcentagens altas e algumas obtiveram índices baixos. Das entidades apenas uma obteve uma evidenciação de 100% e outra um nível de 95% durante três anos enquanto o restante atingiu entre 50% e 90%. Para as entidades com altos índices foi constatada que um dos motivos é a padronização dos demonstrativos. Mesmo com esse resultado, é necessário reforçar a necessidade de transparências nas demonstrações e adequação a norma.

**Palavras-chave:** Terceiro Setor; Evidenciação Contábil; Interpretação Técnica Geral nº 2002.

**Linha Temática:** Outros temas relevantes em contabilidade.



## 1 INTRODUÇÃO

O terceiro setor surgiu em decorrência da desigualdade social, sendo ela causada pelas catástrofes ambientais, conflitos étnicos, crescimentos de privatizações e a falta de planejamento do governo nas políticas sociais (Almeida & Ferreira, 2007). Assim, o terceiro setor tem atualmente amplo espaço na ordem sociopolítica, sendo esse um meio termo entre o setor público e o setor privado (França, 2015), já que o mesmo pode-se ser definido conforme o artigo primeiro da Lei nº 9.790/99 como pessoa jurídica de direito privado sem fins lucrativos e que atendam os objetivos sociais e normas estatutárias prevista na lei.

Dessa forma, a Lei 10.406/02, artigo 44 menciona que as pessoas jurídicas de direito privado são as associações, as sociedades, as fundações, as organizações religiosas e os partidos políticos. Dos quais apenas as associações e as fundações serão abordadas por terem seus objetivos condicentes com a pesquisa realizada.

Deste entendimento as associações podem ser definidas com base no artigo 53 da Lei nº 10.406/02 pela união de pessoas que se organizam para fins não econômicos. Já no artigo 62, as fundações são formadas a partir de um patrimônio, sendo que para a sua criação, o seu instituidor fará, por escritura pública ou testamento, dotação especial de bens livres, especificando o fim a que se destina, e declarando, se quiser a maneira de administrá-la, desde que a fundação constitua-se para fins religiosos, morais, culturais ou assistenciais.

O Comitê de Pronunciamento Contábil – CPC (2011) relata que as demonstrações contábeis objetivam demonstrar informações sobre o posicionamento patrimonial e financeiro, do desempenho e dos fluxos de caixa da entidade para a utilidade aos usuários em suas avaliações e tomadas de decisões. As demonstrações também evidenciam os resultados de atuação da administração, em virtude de seus deveres e responsabilidades na gestão. Assim, uma forma de mostrar a situação da empresa é através das DCs, evidenciando-as de forma transparente.

Com base no descrito anteriormente formulou-se a seguinte pergunta para a pesquisa: *qual o grau de evidenciação contábil nas demonstrações contábeis de entidades do terceiro setor do estado de Santa Catarina premiadas pela revista Época?*

Dessa forma, o objetivo é demonstrar o grau de evidenciação contábil de acordo com a ITG nº 2002 nas entidades do terceiro setor do estado de Santa Catarina que ficaram entre as 100 melhores ONGs do Brasil, pesquisa realizada pela Época e Instituto Doar em que foram avaliadas a eficiência, qualidade de gestão, transparência e boa governança das instituições por meio de questionário eletrônico dividido em cinco partes: causa e estratégia da atuação, representação e responsabilidade, gestão e planejamento, estratégia e financiamento e comunicação e prestação de contas.

Esta pesquisa tem como justificativa a relevância da aplicação da Interpretação Técnica Geral nº 2002 nas DCs do terceiro setor, visto que esse segmento não apresenta tal adequação e pela norma ter vigência desde 2012. Porém, atualmente as normas e leis ficaram mais rigorosas com relação à evidenciação contábil buscando maior transparência para os usuários internos e externos. Tem-se, ainda, como objetivo averiguar as entidades selecionadas visto que a pesquisa desenvolvida pela revista Época e Instituto Doar apenas questionou sobre as DCs e não as analisou.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO





Neste tópico é abordado os assuntos relevantes para a pesquisa, assim como as principais pesquisas anteriores que abordaram o tema do referido artigo. O mesmo encontra-se dividido em quatro partes - terceiro setor, manual de procedimentos do terceiro setor, evidenciação contábil e estudos relacionados - para melhor compreensão do conteúdo.

## 2.1 TERCEIRO SETOR

A sociedade está dividida em três setores: público, privado e organizações privadas sem fins lucrativos. A expressão primeiro setor é utilizada para o Estado e seus órgãos públicos, já o segundo setor para o mercado cujo objetivo é ter lucro diferenciando-se do terceiro setor, que é designado a entidades sem fins lucrativos que são de iniciativa privada, mas que realizam atividades com finalidade ao público (Silveira & Borba, 2010).

As entidades sem fins lucrativos são denominadas dessa forma pelo fato de não destinarem seu lucro a caráter de dividendos, visto que todo o saldo restante da receita subtraído os gastos, conhecido como superávit, é destinado à própria entidade para a sua manutenção e sobrevivência (Araújo, 2005).

Na opinião de França (2015) o terceiro setor no Brasil teve duas fases, sendo a primeira mais tradicional, com predominância no assistencialismo paternalista e a condescendência da esmola, já a segunda fase é mais moderna e dinâmica, vinculada aos direitos sociais em que esses foram reconhecidos inerentes ao conceito da cidadania. Observa-se uma transformação nesse segmento em que deixou de ser apenas um assistencialismo para uma causa social, na luta pelos direitos sociais de todos.

O terceiro setor vem de longa data tentando minimizar as desigualdades sociais auxiliando ao próximo, principalmente nas épocas difíceis, essas atitudes permaneceram na sociedade sendo cada vez mais organizadas sendo identificadas por organizações do terceiro setor (Borba, Pereira & Vieira, 2007).

Dos objetivos sociais das entidades do terceiro setor pode-se citar a promoção de assistência social, educação, saúde e preservação do meio ambiente, esses sem a relação com o Governo, mas que atuam no meio privado sem lucro. As organizações, entidades, fundações e associações desse meio têm como objetivo ajudar as demandas da sociedade em que o poder público carece (França, 2015).

Assim, dentro do terceiro setor há várias organizações com diferentes propósitos que buscam minimizar os problemas da sociedade, todos envolvendo trabalho voluntário, sustentando a prática da caridade, da filantropia e do mecenato (Araújo, 2005).

Atualmente, as entidades do terceiro setor podem ser chamadas por diversas expressões seja por estudiosos, mídia ou população, tais como: entidades sociais, entidades filantrópicas, benemerência, organizações sociais civis (OSC), organizações de sociedade civil de interesse público (OSCP), organização não governamental entre outros (Piza, Parisi, Megliorini & Gallo, 2012).

As ONGs podem ser classificadas, segundo Gohn (1997), pelo fim a que se dedicam sendo em: criativas, desenvolvimentistas, cidadãs e ambientalistas. As características para a distinção entre elas são, respectivamente, para o atendimento a áreas específicas, para o meio ambiente, reivindicação de direitos dos cidadãos e para a proteção ecológica.

## 2.2 MANUAL DE PROCEDIMENTOS DO TERCEIRO SETOR



O manual de procedimentos do terceiro setor consiste em uma obra do Conselho Federal de Contabilidade em que analisa as normas contábeis aplicadas às Entidades de Interesse Social, abrangendo no âmbito das associações, das fundações e das organizações religiosas.

A primeira edição do manual ocorreu em 2003 intitulada Manual de Procedimentos Contábeis para Fundações de Interesse Social com a finalidade de auxiliar os profissionais contábeis que prestam serviços a essas organizações e foi reeditado em 2008. Sua edição mais recente é de 2015 - Manual de Procedimentos do Terceiro Setor - revisada e melhorada, dá apoio à prestação de contas dos recursos geridos pelas entidades de Interesse Social e auxilia na decisão à proteção dos recursos da sociedade.

O manual é dividido em onze capítulos sendo essas a contextualização histórica, entidades de interesse social e terceiro social, funcionamento das associações, fundações e organizações religiosas, regime tributário e formas de reconhecimento, prestação de contas, controle interno, auditoria, planos de contas, reconhecimento de transações econômicas, demonstrações contábeis e gestão operacional e financeira.

Na primeira parte, contextualização histórica, dá-se ênfase na classificação das pessoas jurídicas de direito privado. Em prestação de contas o livro faz sugestões para instauração do processo de prestação de contas e em planos de contas é apresentado a estrutura do mesmo, para auxiliar na destinação das contas contábeis.

O manual é um produto de intenso estudo de colaboradores do sistema Conselho Federal de Contabilidade (CFC) com os Conselhos Regionais de Contabilidade (CRC) contendo representantes de importantes parceiros, como a Associação Nacional de Procuradores e Promotores de Justiça de Fundações e Entidades de Interesse Social (Profis), os Ministérios Públicos do Distrito Federal e Territórios e de Minas Gerais, o Conselho Regional de Contabilidade de São Paulo e a Fundação Brasileira de Contabilidade.

### 2.3 EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL

A evidenciação contábil tem-se valor por ser a forma mais comum de muitas entidades mostrarem o seu valor social de suas atividades para a sociedade. Assim, ter uma adequada evidenciação contábil no terceiro setor pode ser de grande valor, principalmente para mostrar aos demais a sua transparência, informação importante para gerar crédito às instituições (Silveira & Borba, 2010), visto que as mesmas sobrevivem de subvenções, projetos e doações do público em geral, justificando a sua importância (Gollo, Schulz & Rosa, 2013).

Além disso, a transparência demonstra os objetivos e quem são as entidades, assim a utilização da contabilidade como forma de ciência da informação para divulgação de informações à sociedade por meio de demonstrações contábeis e relatórios contribuindo a transparência da organização (Carneiro, Oliveira & Torres, 2011).

Para Piza *et al.* (2012) outro motivo para as OSC divulgarem as informações de suas atividades é devido o governo ser usuário das demonstrações contábeis dessas organizações, visto que o mesmo concede imunidade e isenções fiscais as mesmas, tendo como dever de fiscalizá-las. Assim, um meio de prestar contas para o governo e com a sociedade é publicar na Internet, ou seja, em seus *sites* institucionais os relatórios pertinentes deixando mais transparente sua atuação (Adelopo, Moure, Preciado & Obalola, 2012 como citado em Pacheco, Macagnan & Seibert, 2016).



A transparência é necessária para a averiguação da entidade, visto que assim tem-se como evitar o desvio de finalidade das entidades, como também auxilia na apuração da ocorrência de fraudes e intimida-as, uma vez que todos os atos e fatos praticados estão apresentados nas demonstrações contábeis e relatórios (Krüger, Borba & Silveira, 2012).

Para melhor fiscalizar foram estabelecidas normas e leis para que as publicações das DCs ficassem mais homogêneas. O CFC, órgão regulador da contabilidade no Brasil, em 1999 formulou as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBCs) para as fundações, entidades sindicais e associações de classe, sendo respectivamente as NBC T 10.04 e NBC T 10.18, em 2000 emitiu a NBC T 10.19 destinadas a Entidades sem fins lucrativos.

Essas normas foram revogadas em 2012, com a vigência da ITG nº 2002 estabelecendo critérios e procedimentos para avaliação e reconhecimentos de transações e variações patrimoniais, como estrutura das DCs e notas explicativas para todas as entidades sem finalidade de lucros. A mesma norma já possui uma alteração sendo chamada atualmente de ITG nº 2002 (R1).

## 2.4 ESTUDOS RELACIONADOS

O estudo de Silveira e Borba (2010) analisou as prestações de contas e se as mesmas estavam em conformidade com as NBCs estabelecidas em fundações da área de Educação e Pesquisa de Santa Catarina, sendo elaborado uma listagem de aspectos relacionados as fundações e depois verificadas nas prestações de contas. Como resultado, obtiveram um nível de aproximadamente 67%, reafirmando a necessidade de transparência e adequação das normas específicas.

Já Chagas, Araújo e Damascena (2011) averiguaram que apesar das exigências para a publicação das demonstrações contábeis muitas das OSCIPS da Paraíba e Rio Grande do Norte analisadas não o fazem, porém, as mesmas evidenciam as subvenções e assistências governamentais em seguimento ao Pronunciamento Técnico 07 e a NBC T 19.4, vigentes na época do estudo.

Com o objetivo de verificar a conformidade das DCs e notas explicativas das fundações privadas de saúde de Santa Catarina com as Normas Brasileiras de Contabilidade Krüger *et al.* (2012) analisaram as fundações através da aplicação de um *checklist* constatando a conformidade das mesmas, sendo seus níveis de evidenciação constando entre 39% e 88%.

Gollo *et al.* (2013) analisaram a adequação das entidades do terceiro setor que estão no Cadastro Nacional das Entidades, no site do Ministério da Justiça (MJ), no que tange as NBCs. Pesquisa realizada por meio de *checklist* baseado nas normas. Consequentemente averiguou que as demonstrações estão longe do ideal, visto que a estrutura do MJ para a divulgação das DCs não traz todas as obrigações que constam nas normas, divulgando somente o necessário para as prestações de contas.

Analisando as entidades de Recife em sua conformidade com a ITG 2002 que prestaram contas com o Ministério da Justiça, Medeiros, Vasconcelos e Souza (2015), verificaram as 15 entidades não elaboraram a Demonstração dos Fluxos de Caixa e a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido. Em relação a nota explicativa observou-se que das 12 (doze) informações obrigatórias, 10 (dez) não constavam nas notas explicativas.

A pesquisa desenvolvida por Ramos e Klann (2015) encontraram um nível baixo de qualidade da informação contábil nas 18.553 entidades brasileiras analisadas através de *checklist* a partir das NBCs, sendo constituído o Índice de Qualidade da Informação Contábil



que posteriormente foram analisados por meio de estatística descritiva (mínimo, máximo, média, desvio padrão).

Assim como as demais pesquisas descritas Zittei, Politelo e Scarpin (2016) buscaram o nível de evidenciação nas demonstrações contábeis das entidades participantes do projeto de Desenvolvimento de Princípios de Transparência e Prestação de Contas em Organizações da Sociedade Civil – BID, para isso foi verificado através de *checklist*, desenvolvido pelos autores com base nas normas vigentes. O resultado da pesquisa evidenciou um número muito baixo de evidenciação e adequação as normas, visto que tiveram itens que não foram divulgados. Com base na pesquisa foi indicado pelos autores estudos na área e melhorar as normas específicas para o setor.

Com um resultado de conformidade das demonstrações contábeis em 85%, Silva, Soares e Casagrande (2016) encontram um dos percentuais mais altos com relação aos demais trabalho, porém reafirmam que há a necessidade de uma evidenciação mais aprimorada. O estudo consistiu em analisar as DCs da fundação Universidade do Sul de Santa Catarina a partir de uma lista de aspectos que para a verificação da conformidade e que posteriormente foram verificados na evidenciação contábil da fundação. A lista foi elaborada a partir das normas contábeis aplicadas ao terceiro setor.

Andrade, Neves e Casagrande (2017) fizeram um estudo de caso sobre a Orionópolis Catarinense, analisando as demonstrações contábeis de 2013 a 2015 e o estatuto social buscando verificar a evidenciação contábil da entidade através de *checklist* baseado nas normas. Como resultado foi constatado um nível de conformidade de 54% para o estatuto social e 64% para as demonstrações de cada ano, revelando a necessidade de aprimoramento da entidade com relação a normas contábeis do terceiro setor.

Obtendo resultados distintos entre as fundações do Sistema ACAFE, Philippe, Feliciano e Silva (2017) verificaram o grau de conformidade das DCs com as normas contábeis vigentes. Com relação ao estatuto social a UNC obteve 100% de conformidade enquanto a FURB atingiu menos que 70%, já as demonstrações contábeis a FURB alcançou 38,89% e a UNIDAVI conseguiu 88,89% de conformidade, quanto a notas explicativas as fundações FURB e UNESC não disponibilizaram as mesmas em suas *homepages* e a UNIVILLE atingiu um grau de conformidade de 76,92%. Observando as oscilações entre as fundações indica uma adequação as normas e conseqüentemente uma redução das inconformidades.

### 3 METODOLOGIA

A pesquisa tem característica descritiva, já que são apenas observados os resultados e não há interferência nas respostas obtidas. A pesquisa descritiva é o estudo mais apropriado quando há a necessidade do pesquisador reter melhor compreensão sobre o comportamento de diversos fatores e elementos que provocam determinada situação.

A abordagem é qualitativa, visto que a pesquisa preocupa-se em entender, compreender e descrever o comportamento das demonstrações contábeis (Martins & Theóphilo, 2007) e com coleta dos dados de forma secundária, pois os mesmos foram obtidos das instituições. Sendo utilizada como técnica de análise de dados a de conteúdo por meio de *checklist*, adaptado das normas, uma vez que ela presta tanto para fins exploratórios ou descoberta quanto de verificação, confirmação e evidenciação e tem-se como principal uso auditar conteúdos comparando-os com padrões (Martins & Theóphilo, 2007).

Para a seleção da amostra foi verificado as 100 entidades selecionadas pela revista Época e Instituto Doar para verificar de qual estado as quais pertenciam, selecionando as entidades pertencentes a SC. A escolha do estado é motivada pelo seu tamanho territorial, estando entre os dez menores do país e por ser o estado que apresenta indicadores sociais altos, visando assim saber as áreas de atuação das entidades e suas conformidades as normas.

Com a finalidade de averiguar as demonstrações contábeis e o estatuto social foi verificado os sites institucionais das 7 associações selecionadas a procura dos mesmos, além do contato eletrônico com as entidades. O período de coleta dos dados teve-se entre outubro/2017 e abril/2018.

Assim, com base no descrito anteriormente e nos dados coletados, obtêm-se a seguinte amostra:

**Quadro 1 - Amostra da pesquisa.**

SEQ	ENTIDADES
1	Bairro da Juventude dos Padres Rogacionistas (Bairro da Juventude)
2	Instituto Comunitário Grande Florianópolis (ICOM Floripa)
3	Instituto Guga Kuerten (IGK)
4	Instituto Padre Vilson Groh (IVG)
5	Irmandade do Divino Espírito Santo (IDES)

Fonte: Adaptado do sítio da Revista Época (2017).

A metodologia para análise dos dados tem como base o trabalho de Silva *et al.* (2016), assim para a análise dos dados foram verificadas, primeiramente, as normas que regulam o segmento do terceiro setor. Posteriormente, as demonstrações contábeis obrigatórias (balanço patrimonial, demonstração do resultado do exercício, demonstração do fluxo de caixa, demonstração de mutações do patrimônio líquido e notas explicativas) de 2013, 2014, 2015 e 2016, como também o estatuto social comparando-os com a Instrução Técnica Geral 2002 e o Manual de Procedimentos para o Terceiro Setor, respectivamente.

Com o intuito de comparar com as normas foi elaborado o *checklist* atribuindo pontuações para cada questão, sendo pontuação positiva (1), a não adequação ou pontuação nula (0) e quando não tem informação foi atribuído (NI). Para o cálculo da evidenciação foi realizado a partir da seguinte equação:

$$GE = \frac{\sum P}{\text{Total} - \text{NI}} * 100$$

Sendo  $\sum P$  o somatório das pontuações e Total – NI é o total de itens do *checklist* menos as respostas que não puderam ser identificadas, apresentando o Grau de evidenciação (GE) as normas das entidades analisadas.

Tem-se por limitação da pesquisa três aspectos, primeiro por se tratar de apenas um estado, Santa Catarina, o resultado não pode ser generalizado para o país. Segundo, pelo fato das instituições da amostra serem de diversos ramos, tendo suas demonstrações contábeis aspectos diversificados umas das outras e terceiro por ter sido selecionado apenas os aspectos mais relevantes da norma vigente para a análise, assim não sendo averiguado por completo as demonstrações contábeis.



#### 4 ANÁLISE DO RESULTADO

Conforme o Manual de Procedimentos para o Terceiro Setor (2015), os estatutos das associações devem conter alguns requisitos obrigatórios, sendo esses estabelecidos pelo código civil e pela lei n.º 6.015/73, sob pena de nulidade da instituição.

Na tabela 1 serão apresentados os itens obrigatórios exigidos e analisados de acordo com o Estatuto das instituições que os dispuseram em seus sítios eletrônicos ou por contato eletrônico, assim como sua pontuação de acordo com a sua conformidade.

Tabela 1 – Análise do Estatuto Social

Itens de Verificação de Conformidade	Pontuação		
	ICOM	IGV	IDES
A denominação, os fins e a sede da associação;	1	1	1
Os requisitos para a admissão, demissão e exclusão dos associados;	1	1	1
Os direitos e deveres dos associados;	1	1	1
As fontes de recursos para sua manutenção;	1	1	1
O modo de constituição e de funcionamento dos órgãos deliberativos;	1	1	1
As condições para a alteração das disposições estatutárias e para a dissolução;	1	1	1
A forma de gestão administrativa e de aprovação das respectivas contas;	1	1	1
O tempo de sua duração;	1	1	1
O modo por que se administra e representa a sociedade, ativa e passivamente, judicial e extrajudicialmente;	1	1	1
Se o estatuto, o contrato ou o compromisso é reformável, no tocante à administração, e de que modo;	1	1	1
Se os membros respondem ou não, subsidiariamente, pelas obrigações sociais;	1	1	1
As condições de extinção da pessoa jurídica e nesse caso o destino do seu patrimônio;	1	1	1
Os nomes dos fundadores ou instituidores e dos membros da diretoria, provisória ou definitiva, com indicação da nacionalidade, estado civil e profissão de cada um, bem como o nome e residência do apresentante dos exemplares.	0	0	0

Fonte: Elaboração própria.

Com base nos itens obrigatórios foram verificados os estatutos sociais do Instituto Comunitário Grande Florianópolis (ICOM Floripa), Instituto Padre Vilson Groh (IVG) e Irmandade do Divino Espírito Santo (IDES) comparando-os com as normas. Pode-se observar que as três instituições tiveram um alto grau de conformidade, visto que as mesmas apenas não constaram em seus estatutos os nomes dos fundadores e dos membros das diretorias com suas respectivas indicações estando conformes com as normas. Visto que essa situação não caracteriza a nulidade da instituição, pois é exigida pela lei n.º 6.015/73 e não pelo código civil.

Quanto a demonstrações contábeis foram verificados com base na ITG 2002, sendo as tabelas divididas por instituição para melhor visualização do grau de evidência das mesmas perante a norma sendo apontada a pontuação equivalente para cada item.





**Tabela 2** – Análise das Demonstrações Contábeis – Bairro da Juventude, ICOM e IDES.

Itens de Verificação de Conformidade	Pontuação											
	Bairro da Juventude				ICOM				IDES			
	2013	2014	2015	2016	2013	2014	2015	2016	2013	2014	2015	2016
A entidade elaborou a demonstração obrigatória Balanço Patrimonial (BP)?	1	1	1	1	0	0	1	1	0	1	1	1
A entidade elaborou a demonstração obrigatória a Demonstração do Resultado do Período (DRE)?	1	1	1	1	0	0	1	1	0	1	1	1
A entidade elaborou a demonstração obrigatória a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL) ?	0	0	0	0	0	0	1	1	0	1	1	1
A entidade elaborou a demonstração obrigatória a Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC)?	0	0	0	0	0	0	1	1	0	1	1	1
A entidade elaborou a demonstração obrigatória as Notas Explicativas (NE)?	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	1
No Balanço Patrimonial, a denominação da conta Capital foi substituída por Patrimônio Social, integrante do grupo Patrimônio Líquido?	1	1	1	1	NI	NI	1	1	NI	1	1	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	1	1	1	NI	NI	1	1	NI	1	1	1
Os registros contábeis foram evidenciados com as contas de receitas e despesas, com e sem gratuidade, superávit ou déficit, de forma segregada, identificáveis por tipo de atividade?	1	1	1	1	NI	NI	0	0	NI	1	1	1
As receitas decorrentes de doação, contribuição, convênio, parceria, auxílio e subvenção por meio de convênio, editais, contratos, termos de parceria e outros instrumentos, para aplicação específica, mediante constituição, ou não, de fundos, e as respectivas despesas foram registradas em contas próprias, inclusive as patrimoniais, segregadas das demais contas da entidade?	0	0	0	0	NI	NI	0	0	NI	1	1	1



O superávit, ou parte que tenha restrição para aplicação, foi reconhecida em conta específica do PL?	1	1	1	1	NI	NI	0	0	NI	1	1	1
O valor do superávit ou déficit foi incorporado ao Patrimônio Social?	1	1	0	0	NI	NI	1	1	NI	1	1	1
As doações e subvenções recebidas para custeio e investimento foram reconhecidas no resultado?	1	1	1	1	NI	NI	0	0	NI	1	1	1
Na Demonstração do Resultado do Período, foram destacadas as informações de gratuidade concedidas e serviços voluntários obtidos, e divulgadas em notas explicativas por tipo de atividade.	NI	NI	NI	NI	NI	NI	0	0	NI	1	1	1
As receitas e despesas foram reconhecidas respeitando o princípio da Competência?	NI	NI	NI	NI	NI	NI	NI	NI	NI	1	1	1
Na Demonstração dos Fluxos de Caixa, as doações foram classificadas nos fluxos das atividades operacionais?	NI	NI	NI	NI	NI	NI	0	1	NI	1	1	1
Na Nota Explicativa contem contexto operacional da entidade, incluindo a natureza social e econômica e os objetivos sociais?	NI	NI	NI	NI	NI	NI	NI	NI	NI	1	1	1
A Nota Explicativa apresenta os critérios de apuração da receita e da despesa, especialmente com gratuidade, doação, subvenção, contribuição e aplicação de recursos?	NI	NI	NI	NI	NI	NI	NI	NI	NI	1	1	1
Na Nota Explicativa contêm a relação dos tributos objeto de renúncia fiscal?	NI	NI	NI	NI	NI	NI	NI	NI	NI	1	1	1
Na Nota Explicativa contêm as taxas de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações em longo prazo?	NI	NI	NI	NI	NI	NI	NI	NI	NI	1	1	1
A Nota Explicativa apresenta 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	NI	NI	NI	NI	NI	NI	NI	NI	0	0	0

Fonte: Elaboração própria.





Em relação à tabela 2, que releva a conformidade da entidade Bairro da Juventude com relação a normas, observa-se que para os anos de 2013 e 2014 obteve um percentual de 66,66% enquanto nos anos seguintes alcançou o percentual de 58,33%, tendo uma redução de 8,33 pontos percentuais (p.p).

Observa-se que a falta de disponibilidade de algumas das demonstrações contábeis obrigatórias ajudou para que esse resultado fosse baixo. Com relação a receitas decorrentes de doação, contribuição, convênio, parceria, auxílio e subvenção por meio de convênio, editais, contratos, termos de parceria e outros instrumentos, para aplicação específica, mediante constituição, ou não, de fundos foi atribuído resultado negativo por não apresentar contas próprias patrimoniais separadas das demais contas da entidade. Na DRE houve a distinção de atividades e a natureza de cada doação.

No tocante a 2015 e 2016, referente a questão da incorporação do superávit ou déficit ao patrimônio social, constatou pelo BP que a entidade não agregou o valor do mesmo nos referidos anos. As questões que apresentaram NI tiveram esse resultado decorrente da falta de informações, devido à restrição a publicação das demais DCs obrigatórias.

Assim, ao longo dos anos a entidade teve uma média de 62,49%, porém ainda obteve uma grande pontuação de NI, sendo que a falta de transparência, através da publicação dos relatórios contábeis, dificulta para uma análise precisa.

O ICOM Floripa nos anos de 2013 e 2014 não obtiveram um nível de evidenciação das demonstrações contábeis pois em seu site institucional nos referidos anos publicou apenas o seu balancete com todas as suas contas, patrimoniais e de resultado. Nos anos subsequentes observa uma adoção a ITG 2002, pois a mesma publicou todas as demonstrações contábeis com exceção as notas explicativas.

Assim, por não terem divulgadas as DC em 2013 e 2014 como também as notas explicativas em todos os anos, fato constatado na tabela 2, justifica-se a quantidade de informações faltantes (NI) fator que é desconsiderado para o cálculo do nível de evidenciação.

Desse modo, o nível de evidenciação em 2015 é de 50%, sendo descontados os pontos negativos pelos seguintes motivos: a falta de publicação da NE, por não terem separado de forma segregada e por tipo de atividades as receitas e despesas, não terem especificados em conta única o superávit no PL, por não haver distinção das receitas de doação e subvenções no resultado, não ter especificado as despesas com gratuidades e serviços voluntários e por não ter especificado as doações no Fluxo de Caixa de atividade operacionais.

Já em 2016 houve um aumento na evidenciação em 7,14p.p, essa melhora dá-se a entidade passar a divulgar as doações no fluxo de caixa de atividade operacional, sendo que todo o restante permaneceu igual ao ano de 2015.

A Irmandade do Divino Espírito Santo divulgou as suas demonstrações contábeis apenas dos anos de 2014 a 2016, motivo pelo qual o ano de 2013 não houve a sua respectiva análise.

Para os anos com as DCs divulgadas observa uma ótima conformidade com as normas, visto que obteve um percentual de 95% nos três anos, sendo descontada desse percentual apenas pela falta de informação com relação ao registro contábil da depreciação, amortização e exaustão dos seus ativos imobilizados. O motivo da evidenciação ter apresentado um valor igual para os anos avaliados pode-se atrelar ao formato padronizado na elaboração das demonstrações contábeis.

Com relação à depreciação, amortização e exaustão vale ressaltar que em suas notas explicativas a entidade destaca o valor de custo dos seus imobilizados e justifica a falta da

depreciação, alegando que está em fase de levantamento de inventário para posterior aplicação dos critérios das taxas de depreciação.

**Tabela 3 – Análise das Demonstrações Contábeis – IGK e IVG.**

Itens de Verificação de Conformidade	Pontuação							
	IGK				IVG			
	2013	2014	2015	2016	2013	2014	2015	2016
A entidade elaborou a demonstração obrigatória Balanço Patrimonial?	1	1	1	1	1	1	0	1
A entidade elaborou a demonstração obrigatória a Demonstração do Resultado do Período?	1	1	1	1	1	1	1	1
A entidade elaborou a demonstração obrigatória a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido?	1	1	1	1	1	1	1	1
A entidade elaborou a demonstração obrigatória a Demonstração dos Fluxos de Caixa?	1	1	1	1	1	1	1	1
A entidade elaborou a demonstração obrigatória as Notas Explicativas?	0	1	1	1	1	1	1	0
No Balanço Patrimonial, a denominação da conta Capital foi substituída por Patrimônio Social, integrante do grupo Patrimônio Líquido?	0	1	1	1	1	0	NI	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	1	1	1	1	1	1	1
Os registros contábeis foram evidenciados com as contas de receitas e despesas, com e sem gratuidade, superávit ou déficit, de forma segregada, identificáveis por tipo de atividade?	1	1	1	1	0	0	0	0
As receitas decorrentes de doação, contribuição, convênio, parceria, auxílio e subvenção por meio de convênio, editais, contratos, termos de parceria e outros instrumentos, para aplicação específica, mediante constituição, ou não, de fundos, e as respectivas despesas foram registradas em contas próprias, inclusive as patrimoniais, segregadas das demais contas da entidade?	1	1	1	1	0	1	1	1
O superávit, ou parte que tenha restrição para aplicação, foi reconhecida em conta específica do PL?	1	1	1	1	1	1	1	1
O valor do superávit ou déficit foi incorporado ao Patrimônio Social?	0	1	1	1	1	1	1	1
As doações e subvenções recebidas para custeio e investimento foram reconhecidas no resultado?	1	1	1	1	1	1	1	1
Na Demonstração do Resultado do Período, foram destacadas as informações de gratuidade concedidas e serviços voluntários obtidos, e divulgadas em notas explicativas por tipo de atividade.	NI	1	1	1	1	1	1	NI
As receitas e despesas foram reconhecidas respeitando o princípio da Competência?	NI	1	1	1	1	1	1	NI



Na Demonstração dos Fluxos de Caixa, as doações foram classificadas nos fluxos das atividades operacionais?	1	1	1	1	0	0	0	0
Na Nota Explicativa contem contexto operacional da entidade, incluindo a natureza social e econômica e os objetivos sociais?	NI	1	1	1	1	1	1	NI
A Nota Explicativa apresenta os critérios de apuração da receita e da despesa, especialmente com gratuidade, doação, subvenção, contribuição e aplicação de recursos?	NI	1	1	1	1	1	1	NI
Na Nota Explicativa contêm a relação dos tributos objeto de renúncia fiscal?	NI	1	1	1	1	1	1	NI
Na Nota Explicativa contêm as taxas de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações em longo prazo?	NI	NI	NI	NI	NI	NI	NI	NI
A Nota Explicativa apresenta 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	1	1	1	0	0	0	NI

Fonte: Elaboração própria.

O Instituto Guga Kuerten apresenta 100% de nível de evidenciação contábil em suas contas nos anos de 2014 a 2016. O fato deve-se a sua adequação as normas contábeis e pela padronização de suas DCs.

No ano de 2013 a evidenciação ficou em 76,92%, percentual atrelado ao motivo de não terem divulgado as suas notas explicativas. Assim sete questões não puderam ser respondidas pelo motivo de não haverem nenhuma informação.

Com relação à conta “Patrimônio Social” da instituição observou-se em seu balanço patrimonial de 2013 não consta essa conta, contendo em seu patrimônio líquido apenas o superávit ou déficit acumulado e do exercício, como aos ajustes de avaliação patrimonial e de exercícios anteriores. Dessa forma, não houve incorporação do superávit ao patrimônio social.

Nos anos subsequentes a entidade apenas não apresentou a informação com as taxas de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações em longo prazo, fato justificado por não apresentarem contas no passivo não circulante em seus balanços patrimoniais.

Com relação ao destaque das informações de gratuidade concedidas e serviços voluntários obtidos isso não foi informado, e divulgadas em notas explicativas por tipo de atividade, foi pontuado como nenhuma informação, pois conteve em sua DRE as referentes informações, porém não houve a divulgação da NE para verificar a suas procedências.

As demonstrações contábeis do Instituto Padre Vilson Groh são publicadas em seu site institucional, porém nem todas as demonstrações obrigatórias são possíveis de serem visualizadas, justificativa pela pontuação negativa do balanço patrimonial em 2015 e com relação à nota explicativa de 2016, não houve divulgação. Devido a esse fato foi atrelado a informações pertinentes a essas demonstrações o resultado de nenhuma informação (NI).

O fato diferenciador de 2013 para 2014 é a falta de informação relacionada a receitas decorrentes de doação para aplicação específica e das despesas sendo registradas em contas próprias tendo obtido uma evidenciação de 78,95%. Já em 2014 o seu percentual foi para 83,33%. O caso de ter recebido NI na questão referente à denominação da conta Capital ser substituída por Patrimônio Social é por que a demonstração está simplificada, não havendo descrição das contas integrantes do patrimônio líquido. Para 2015 a evidenciação cai 5,56 p.p.



pelo motivo de não ter publicado o seu balanço patrimonial, como já citado anteriormente. O mesmo ocorre em 2016 quando a entidade deixa de publicar sua nota explicativa que consequentemente faz com que a mesma receba o resultado NI em diversas questões prejudicando a evidenciação.

Para todos os anos não houve distinção das contas de receita e despesas identificadas por tipo de atividade, as doações não foram reconhecidas nos fluxos operacionais da DFC além de não ter informações sobre o método de depreciação na nota explica, onde é apresentado apenas o seu devido valor.

A entidade obteve um percentual médio de 79,24% em sua evidenciação, estando fora do ideal. No decorrer dos anos mostrou-se nuances com relação à adequação as normas, fator influenciado pela falta da publicação de todas as DCs afetando a sua transparência.

Os resultados corroboram com a pesquisa de Philippe *et al.* (2017), visto as diferenças de índices entre as entidades, além da falta de publicação de algumas demonstrações prejudicando a análise, pois os resultados variaram entre próximas e longe do ideal. A análise ainda encontra similaridades com a pesquisa de Andrade *et al.* (2017) em relação ao nível conformidade com as demonstrações, visto que os resultados ficaram abaixo do esperado. Também comparando com o estudo de caso de Silva *et al.* (2016), verifica-se que a maioria das entidades estão abaixo o nível de evidenciação da UNISUL, pois a mesma apresentou um resultado de 72,22% para as demonstrações e de 90% para as notas explicativas.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O terceiro setor tem amplo espaço na ordem sociopolítica, sendo de extrema importância para auxiliar a população onde o poder público é pouco atuante. Um dos principais motivos da transparência no terceiro setor é por ele sobreviver de doações, subvenções e projetos do público em geral.

Assim, a pesquisa teve como objetivo de verificar o grau de evidenciação contábil nas demonstrações contábeis de entidades do terceiro setor do estado de Santa Catarina premiadas pela revista *Época* e Instituto Doar. Por consequência foi obtido a ITG 2002, assim como o manual de procedimento do terceiro setor como base para averiguar as demonstrações contábeis das entidades e estatuto social, por meio de *checklist*.

A amostra utilizada foi de 5 entidades. A partir da verificação dos itens utilizados para a análise foi elaborado um índice de evidenciação para cada ano analisado, assim como a média geral da entidade dos anos. O referido índice corresponde ao percentual de itens atendido perante a norma.

Diante dos resultados, percebe-se duas vertentes entre as instituições. Sendo que algumas estão caminhando para a adequação as normas, com grau de evidenciação mais baixo e outras instituições já estão adaptadas obtendo um grau de evidenciação muito alto, porém ainda não ideal.

Cada entidade apresentou suas peculiaridades durante a análise, porém observou-se que o principal erro foi a não distinção das receitas e despesas para uma atividade em específico, separando os demais gastos da entidade. Outro fator importante foi a falta de transparência das entidades perante aos seus usuários, visto que muitas demonstrações obrigatórias não foram disponíveis ao público, por isso muitas informações não puderam ser avaliadas. Além, pode constatar que a padronização das demonstrações auxiliou as entidades a deixarem-nas conforme a norma.

No geral pode-se verificar que as entidades estão se adaptando a ITG 2002, obtendo, em sua maioria, graus evolutivos de evidenciação. Com base nisso, tem-se como sugestão



futura expandir a amostra e os anos avaliados para acompanhar a evolução das entidades, como também investigar o motivo da não adequação aos requisitos mínimos obrigatórios.

## REFERÊNCIAS

- Almeida, M. C. & Ferreira, E. S. (2007). Terceiro setor: prestação de contas e suas implicações. *Horizonte científico*, 1(1), 1-22.
- Andrade, A. M. de & Neves, J. M. das. (2017, agosto). Análise da Conformidade das Demonstrações Contábeis da Orionópolis Catarinense com as Normas Aplicadas ao Terceiro Setor. *Anais do Encontro Catarinense de Estudantes de Ciências Contábeis*, Florianópolis SC, Brasil, 15.
- Araujo, O. C. (2005). *Contabilidade para organizações do Terceiro setor*. São Paulo: Atlas.
- Barboza, M. Q. (2017, agosto 11). As 100 melhores ONGs do Brasil. *Época*. Recuperado de <http://epoca.globo.com/brasil/noticia/2017/08/100-melhores-ongs-do-brasil.html>.
- Borba, J. A., Pereira, R. & Vieira, E. M. F (2007). Terceiro Setor: Aspectos relacionados à elaboração das demonstrações contábeis das fundações privadas mantenedoras de universidades do Estado de Santa Catarina. *ABCustos*, 2(2), 125-146.
- Carneiro, A. F., Oliveira, D. L. & Torres, L. C. (2011). Accountability e a prestação de contas das organizações do terceiro setor: uma abordagem à relevância da contabilidade. *Sociedade, contabilidade e gestão*, 6(2), 90-105.
- Chagas, M. J. R., Araújo, A. O. & Damascena, L. G. (2011). Evidenciação das subvenções e assistências governamentais recebidas pelas OSCIPs: uma análise empírica nos estados da Paraíba e do Rio Grande do Norte. *Revista Ambiente Contábil*, 3(2), 100–115.
- França, J. A. (Coord.). (2015). *Manual de procedimentos para o terceiro setor: aspectos de gestão e de contabilidade para interesse social*. Brasília: Fundação Brasileira de Contabilidade
- Gohn, M. G. (1997). *Os Sem Terra, ONGs e cidadania*. São Paulo: Cortez.
- Gollo, V., Schulz, S. J. & Rosa, F. S. (2013). Evidenciação contábil em entidades brasileiras de terceiro setor: adequação às normas brasileiras de contabilidade. *ConTexto*, 14(27), 104-116.
- ITG 2002 (R1): Altera a ITG 2002 que trata de entidades sem finalidade de lucros*. (2015). Recuperado em 16 outubro, 2017, de [http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2015/ITG2002\(R1\)](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2015/ITG2002(R1)).
- Krüger, L. M., Borba, J. A. & Silveira, D. (2012). Análise da conformidade das demonstrações contábeis das fundações privadas de saúde do Estado de Santa Catarina. *Revista de Informação Contábil*, 6(1), 1-22.
- Lei n. 10.406, de 11 de janeiro de 2002* (2002). Institui o Código Civil. Brasília, DF. Recuperado em 05 setembro, 2017, de [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/110406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm).
- Lei n. 9.790, de 23 de março de 1999* (1999). Dispõe sobre a qualificação de pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, institui e disciplina o Termo de Parceria, e dá outras providências. Brasília, DF. Recuperado em 05 setembro, 2017 [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9790.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9790.htm).
- Martins, G. A. & Theóphilo, C. R. (2007). *Metodologia da Investigação científica para ciências sociais aplicadas*. São Paulo: Atlas.
- Medeiros, P. M., Vasconcelos, A. L. F. S. & Souza, M. M. M. (2015). Prestação de contas aplicada às entidades do terceiro setor: um estudo da conformidade com a ITG 2002. *CAP Accounting and Management*, 9(9), 102-106.



- Pacheco, R. R., Macagnan, C. B. & Seibert, R. M. (2016). Fatores Explicativos do Nível de Evidenciação de Informações de Organizações do Terceiro Setor. *Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade*, 6(2), 72-93.
- Philippe, F., Feliciano, J. B. & Silva, L. H. G. (2017, agosto). Evidenciação Contábil de Entidades do Terceiro Setor: Análise da Conformidade das Fundações do Sistema ACAFE. *Anais do Encontro Catarinense de Estudantes de Ciências Contábeis*, Florianópolis SC, Brasil, 15.
- Piza, S. C. T.; Parisi, C.; Megliorini, E. & Gallo, M. F. (2012). 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*, 17(3), 78-97.
- Pronunciamento técnico CPC 26 (R1), de 2 de dezembro de 2011*. (2011). Apresentação das Demonstrações Contábeis. Recuperado em 05 setembro, 2017, de [http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/312\\_CPC\\_26\\_R1\\_rev%2012.pdf](http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/312_CPC_26_R1_rev%2012.pdf)
- Ramos, F. M. & Klann, R. C. (2015). Qualidade da Informação Contábil das Entidades Brasileiras do Terceiro Setor. *Future Studies Research Journal: Trends and Strategies*, 7(1), 3-32.
- Silva, L. C., Soares, S. V., & Casagrande, M. D. H. (2016, setembro). Evidenciação Contábil de Entidades do Terceiro Setor: Uma Análise da Conformidade das Demonstrações Contábeis da Universidade do Sul de Santa Catarina (UNISUL). *Anais do Encontro Catarinense de Estudantes de Ciências Contábeis*, Florianópolis SC, Brasil, 14.
- Silveira, D. & Borba, J. A. (2010). Evidenciação contábil de fundações privadas de educação e pesquisa: uma análise da conformidade das demonstrações contábeis de entidades de Santa Catarina. *Contabilidade Vista & Revista*, 21(1), 41-68.
- Zittei, M. V. M., Politelo, L. & Scarpin, J. E. (2016). Nível de Evidenciação Contábil de Organizações do Terceiro Setor. *Administração Pública e Gestão Social*, 1(2), 85-94.