



UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SOCIOECONÔMICO
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

Gustavo Martins de Oliveira

**EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL NO TERCEIRO SETOR: UMA ANÁLISE DA
CONFORMIDADE DAS PRÁTICAS CONTÁBEIS DE ORGANIZAÇÕES SOCIAIS
DO ESTADO DE SANTA CATARINA**

Florianópolis
2022

Gustavo Martins de Oliveira

**EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL NO TERCEIRO SETOR: UMA ANÁLISE DA
CONFORMIDADE DAS PRÁTICAS CONTÁBEIS DE ORGANIZAÇÕES SOCIAIS
DO ESTADO DE SANTA CATARINA**

Trabalho Conclusão do Curso de Graduação em Ciências Contábeis do Centro Socioeconômico da Universidade Federal de Santa Catarina como requisito para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.
Orientador(a): Prof.^a Luiza Santangelo Reis, Dra.

Florianópolis

2022

Ficha de identificação da obra elaborada pelo autor,
através do Programa de Geração Automática da Biblioteca Universitária da UFSC.

Oliveira, Gustavo Martins de

Evidenciação contábil no Terceiro Setor: uma análise da conformidade das práticas contábeis de Organizações Sociais do Estado de Santa Catarina / Gustavo Martins de Oliveira ; orientadora, Luiza Santangelo Reis, coorientador, Roque Brinckmann, 2022.

49 p.

Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) -
Universidade Federal de Santa Catarina, Centro Sócio
Econômico, Graduação em Ciências Contábeis, Florianópolis,
2022.

Inclui referências.

1. Ciências Contábeis. 2. Ciências Contábeis. 3.
Terceiro Setor. 4. Organizações Sociais. 5. Evidenciação
Contábil. I. Reis, Luiza Santangelo. II. Brinckmann,
Roque. III. Universidade Federal de Santa Catarina.
Graduação em Ciências Contábeis. IV. Título.

Gustavo Martins de Oliveira

**EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL NO TERCEIRO SETOR: UMA ANÁLISE DA
CONFORMIDADE DAS PRÁTICAS CONTÁBEIS DE ORGANIZAÇÕES SOCIAIS
DO ESTADO DE SANTA CATARINA**

Este Trabalho de Conclusão de Curso foi julgado adequado para obtenção do Título de
“Graduação” e aprovado em sua forma final pelo Curso de Ciências Contábeis

Florianópolis, 6 de julho de 2022.

Prof.º Roque Brinckmann, Dr.
Coordenador do Curso

Banca Examinadora:

Prof.ª Luiza Santangelo Reis, Dra.
Orientadora
Instituição UFSC

Prof.º Cleyton de Oliveira Ritta, Dr.
Avaliador
Instituição UFSC

Vanessa de Meneses Silva, Ms.
Avaliadora
Instituição UFSC

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, agradeço aos meus pais, Walderi e Vania, que enfatizaram desde sempre a importância dos estudos e me proveram do necessário para que eu pudesse seguir neste caminho.

À minha namorada, Luiza, minha fonte de perseverança, pelo apoio e motivação que foram fundamentais para superar as dificuldades durante a graduação.

À minha orientadora, que aceitou minha proposta de pesquisa e me auxiliou serena e sabiamente no decorrer da produção do trabalho.

Ao grupo de colegas que me acompanharam desde o início da graduação, cuja cooperação honesta e verdadeira nos estudos contribuiu imensamente para tornar o curso mais leve e enriquecedor.

Às Organizações Sociais que atenderam às solicitações encaminhadas, por fornecerem os dados que possibilitaram a realização deste trabalho.

RESUMO

O Terceiro Setor corresponde às entidades sem finalidade lucrativa, não governamentais, que geram bens e serviços de caráter público, de modo a complementar as lacunas existentes entre o Estado e o mercado. Neste setor estão compreendidas as Organizações Sociais, que consistem em uma qualificação concedida às associações ou fundações privadas para que possam receber benefícios do Poder Público a fim de prestar serviços de interesse social não privativos do Estado, como saúde, educação, assistência social, entre outros. Estes benefícios são vinculados à consecução de metas previamente definidas no contrato de gestão, acompanhado da prestação de contas correspondente ao exercício financeiro, que deve observar às normas aplicadas ao Terceiro Setor. Nessa conjuntura, o presente estudo tem como objetivo verificar o nível de conformidade às normas aplicadas ao Terceiro Setor das demonstrações financeiras das Organizações Sociais que possuíam contratos de gestão em vigor com a Secretaria de Estado da Saúde de Santa Catarina entre 2018 e 2020. A metodologia é descritiva, documental e qualitativa quanto à sua abordagem, utilizando o método de *checklist* com os principais aspectos da Interpretação Técnica Geral n.º 2002 (R1) e do Manual de Procedimentos para o Terceiro Setor. Os dados extraídos das demonstrações contábeis e do estatuto social foram obtidos através do sítio eletrônico de cada entidade ou solicitados diretamente via correio eletrônico. Os resultados apontam um grau de conformidade geral com as normas contábeis de 70,71%, considerado médio, segundo os parâmetros pré-estabelecidos no estudo. Das quatro entidades analisadas, apenas uma obteve um nível de adequação alto, enquanto que as demais apresentaram resultados medianos, reforçando a necessidade de conscientização das Organizações Sociais acerca da adequação das suas práticas contábeis às normas aplicadas ao Terceiro Setor.

Palavras-chave: Terceiro Setor. Organizações Sociais. Evidenciação Contábil.

ABSTRACT

The Third Sector corresponds to non-profit, non-governmental entities that generate goods and services of a public nature, in order to complement the existing gaps between the State and the market. This sector includes Social Organizations, which consist of a qualification granted to private associations or foundations so that they can receive benefits from the Government in order to provide services of social interest not exclusive to the State, such as health, education, social assistance, among others. The benefits are linked to the achievement of goals previously defined in the management contract, accompanied by the rendering of accounts corresponding to the financial year, which must observe the rules applied to the Third Sector. In this context, the present study aims to verify the level of compliance with the standards applied to the Third Sector of the financial statements of Social Organizations that had management contracts in force with the State Department of Health of Santa Catarina between 2018 and 2020. The methodology is descriptive, documentary and qualitative in terms of its approach, using the checklist method with the main aspects of the General Technical Interpretation no. 2002 (R1) and the Manual of Procedures for the Third Sector. The data extracted from the financial statements and the bylaws were obtained through the website of each entity or requested directly via email. The results indicate a degree of general compliance with accounting standards of 70.71%, considered average, according to the parameters pre-established in the study. Of the four entities analyzed, only one obtained a high level of adequacy, while the others presented medium results, reinforcing the need for awareness of Social Organizations about the adequacy of their accounting practices to the standards applied to the Third Sector.

Keywords: Third Sector. Social Organizations. Disclosure.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - População da Pesquisa	30
Quadro 2 – Classificação do Nível de Conformidade	32

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Análise do Estatuto Social	33
Tabela 2 – Análise das Demonstrações Contábeis das Organizações Sociais	34
Tabela 3 – Análise das Notas Explicativas das Organizações Sociais	38
Tabela 4 – Resultados Gerais do Nível de Conformidade das Organizações Sociais	41

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABONG	Associação Brasileira de Organizações Não Governamentais
BID	Desenvolvimento de Princípios de Transparência e Prestação de Contas em Organizações da Sociedade Civil
BP	Balanço Patrimonial
CEPON	Centro de Pesquisas Oncológicas
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CRC-RS	Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul
DFC	Demonstração dos Fluxos de Caixa
DMPL	Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido
DRP	Demonstração do Resultado do Período
FAHECE	Fundação de Apoio ao HEMOSC e CEPON
FBC	Fundação Brasileira de Contabilidade
HEMOSC	Centro de Hematologia e Hemoterapia de Santa Catarina
HNSG	Hospital Nossa Senhora das Graças
IBROSS	Instituto Brasileiro das Organizações Sociais de Saúde
IDEAS	Instituto de Desenvolvimento, Ensino e Assistência à Saúde
IFRS	<i>International Financial Reporting Standards</i>
IMAS	Instituto Maria Schmitt
IPEA	Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
IS	Instituto Santé
ITG	Interpretação Técnica Geral
MARE	Ministério da Administração Federal e da Reforma do Estado
MG	Minas Gerais
MPTS	Manual de Procedimentos para o Terceiro Setor
NBC	Normas Brasileiras de Contabilidade
NE	Notas Explicativas
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
ONG	Organizações Não Governamentais
OS	Organização Social
OSC	Organizações da Sociedade Civil
PB	Paraíba

PDRAE	Plano Diretor de Reforma do Aparelho do Estado
PNP	Programa Nacional de Publicização
PROFIS	Associação de Procuradores e Promotores de Justiça de Fundações e Entidades de Interesse Social
SES-SC	Secretaria de Estado da Saúde de Santa Catarina
SICAP	Sistema de Cadastro e Prestação de Contas
SP	São Paulo
TCE-SC	Tribunal de Contas de Santa Catarina
UFSC	Universidade Federal de Santa Catarina

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	13
1.1	TEMA E PROBLEMA.....	13
1.2	OBJETIVOS	15
1.2.1	Objetivo Geral.....	15
1.2.2	Objetivos Específicos	16
1.3	JUSTIFICATIVA DA PESQUISA	16
2	REFERENCIAL TEÓRICO	17
2.1	TERCEIRO SETOR E ORGANIZAÇÕES SOCIAIS.....	17
2.2	EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL NO TERCEIRO SETOR.....	21
2.3	INTERPRETAÇÃO TÉCNICA GERAL N.º 2002 (R1) E MANUAL DE PROCEDIMENTOS PARA O TERCEIRO SETOR.....	23
2.4	ESTUDOS ANTERIORES	25
3	METODOLOGIA.....	28
3.1	ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO	29
3.2	COLETA DE DADOS	29
3.3	PROCEDIMENTOS PARA ANÁLISE DE DADOS.....	30
4	ANÁLISE DOS RESULTADOS	32
4.1	ESTATUTO SOCIAL	32
4.2	DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS.....	33
4.3	NOTAS EXPLICATIVAS	37
4.4	AVALIAÇÃO GERAL	41
5	CONCLUSÃO.....	43
	REFERÊNCIAS.....	46

1 INTRODUÇÃO

A introdução busca situar o leitor no contexto da pesquisa, incluir uma visão do problema a ser abordado e apontar os motivos mais relevantes que levaram o autor à escolha do tema, da justificativa, e dos objetivos gerais e específicos.

Organizou-se a introdução nas seções Tema e Problema, Objetivo geral, Objetivos específicos e Justificativa da Pesquisa.

1.1 TEMA E PROBLEMA

As Organizações Sociais (OSs) começaram a surgir na esteira do processo de reformulação da gestão pública do país, no período marcado pela Reforma Gerencial do Estado. A implantação desse modelo inaugurou uma nova forma de parceria entre a sociedade e o Estado, baseado na eficiência e nos resultados, que conjuga autonomia, flexibilidade e responsabilidade na gestão, propriedades impossíveis de serem exercidas dentro do aparelho burocrático estatal (PEREIRA; GRAU, 1999).

Inseridas no Plano Diretor de Reforma do Aparelho de Estado (PDRAE), apresentado em 1995, o Projeto das Organizações Sociais deu origem à Lei n.º 9.637/98, que dispôs sobre a qualificação de entidades como OS e a criação do Programa Nacional de Publicização, cujo objetivo principal foi permitir e incentivar a produção não lucrativa pela sociedade de bens e serviços não exclusivos do Estado (OLAK; NASCIMENTO, 2010). As parcerias entre os governos e as organizações qualificadas, além de tornar mais rápida e eficiente em seu alcance, favorece o controle social, por meio da participação da sociedade civil nos próprios conselhos de administração das instituições envolvidas. Como contrapartida de uma maior autonomia administrativa e financeira, seus dirigentes, em conjunto com a sociedade, assumem uma responsabilidade maior na gestão da entidade (CARVALHO, 2017).

Ressalta-se que a referida lei se limita ao âmbito da União, facultando a Estados e Municípios a criação da figura da OS com as adaptações que considerarem indispensáveis às suas peculiaridades, em especial no que diz respeito aos serviços cuja prestação pelo setor privado entendam convenientes, observados os preceitos da lei federal. Até 2018, 24 unidades da federação e 111 municípios com população acima de 100 mil habitantes possuíam leis que dispunham sobre as regras para qualificação de entidades como OSs (IBROSS, 2018). O Estado de Santa Catarina, ao criar seu próprio programa de incentivo às OSs, nos termos da Lei n.º

12.929, de 2004, decidiu inicialmente restringir às atividades ligadas à saúde, concedendo a qualificação como OS às associações civis ou fundações privadas por meio de decreto específico do Chefe do Poder Executivo Estadual, após aprovação do respectivo Secretário de Estado da área correspondente à finalidade estatutária da entidade e do Secretário de Estado da Administração. O escopo de atuação das OSs foi ampliado quando da edição da Lei n.º 13.720, de 2006, estendendo o programa para as OSs cujas atividades se destinem ao ensino, à assistência social, pesquisa científica, cultura, turismo, entre outras.

Ainda em Santa Catarina, o Estado conta com 27 entidades qualificadas como OS pela Secretaria de Estado da Saúde (SES-SC), destas, 5 mantêm contrato de gestão para o gerenciamento de 7 unidades hospitalares estaduais, as quais constituem objeto desta pesquisa: Fundação de Apoio ao HEMOSC e CEPON (FAHECE), Instituto Maria Schmitt (IMAS), Instituto Santé, Hospital Nossa Senhora das Graças (HNSG – Filial em Joinville) e o Instituto IDEAS. No Brasil, segundo Relatório do Perfil das Organizações Sociais e Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIPs) elaborado pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), no ano de 2020 havia 1.114 OSs formais em atividade, localizadas majoritariamente nas regiões Sudeste (423), Nordeste (253) e Sul (159) (IPEA, 2020).

A respeito dos resultados alcançados pelo programa de incentivo às OSs, um estudo publicado em 2017 pelo Tribunal de Contas de Santa Catarina (TCE) comparou a eficiência na gestão de 18 hospitais estaduais, 5 de responsabilidade das OSs e 13 do Estado. O trabalho revelou que a gestão dos hospitais por OSs são, em média, 46,1% mais eficientes que os hospitais geridos pela administração direta. Dos 6 mais eficientes, 5 são geridos por OSs, despontando o CEPON como hospital de referência, mesmo com cortes nas verbas. Já as unidades tidas como mais ineficientes provocaram um desperdício anual de R\$ 671 milhões, o que equivale a 2 hospitais regionais.

Sobre a possibilidade de transferir a gestão dos atuais hospitais de administração estadual para as OSs, o TCE reconhece ser uma tarefa altamente complexa, usando como exemplo o Estado de São Paulo, onde as OSs foram introduzidas apenas em unidades novas devido à resistência dos hospitais já estabelecidos em mudar o seu modelo de gestão (SANTA CATARINA, 2017).

Diante do protagonismo que as OSs assumiram na gestão dos serviços de saúde pública em Santa Catarina, sobretudo em um período marcado pela pandemia da COVID-19, faz-se necessário que as entidades sejam transparentes na aplicação dos recursos recebidos e prestem contas dos seus resultados. É importante, contudo, que o uso de processos transparentes

extrapole a esfera formal, legal, a fim de que sejam promovidas também o estabelecimento de relações espontâneas, fruto de uma postura ética e moral dos gestores destas organizações (COUTINHO, 2006).

Uma forma de aferir a transparência das entidades é por meio da evidenciação contábil, tendo em vista que possibilita aos usuários da informação contábil analisar os resultados da organização e a correta utilização dos recursos recebidos na consecução dos seus objetivos. (PACHECO; SZUSTER; MACEDO, 2014). Nesse sentido, as demonstrações contábeis apresentam-se como ferramenta para essa análise, segundo o CPC 26 (R1) um dos objetivos das demonstrações é apresentar a situação patrimonial e financeira da entidade e os resultados da atuação dos seus dirigentes, auxiliando os usuários dessas informações em suas avaliações e tomadas de decisões.

As Organizações Sociais, uma vez parte do Terceiro Setor, se sujeitam às normas contábeis que o regulamentam, tais como a Interpretação Técnica Geral (ITG) n.º 2002 (R1); a Lei federal n.º 9.637/98 e as correspondentes nas outras esferas de governo; e o Manual de Procedimentos para o Terceiro Setor (MPTS). Nesse sentido, surge a questão da pesquisa: qual o grau de conformidade das demonstrações contábeis das Organizações Sociais que mantêm contrato de gestão com a SES-SC?

1.2 OBJETIVOS

Nas seções abaixo estão descritos o objetivo geral e os objetivos específicos deste trabalho.

1.2.1 Objetivo Geral

De modo a responder à questão da pesquisa, o estudo tem como objetivo geral demonstrar o grau de conformidade com as normas contábeis das demonstrações financeiras das Organizações Sociais que possuíam contratos de gestão em vigor com a SES-SC entre 2018 e 2020.

1.2.2 Objetivos Específicos

Para atender ao objetivo geral proposto, foram traçados os seguintes objetivos específicos:

- a) Buscar e confrontar as demonstrações contábeis elaboradas pelas OSs com as normas contábeis pertinentes
- b) Avaliar a conformidade das demonstrações com as normas.
- c) Apresentar os resultados encontrados segundo o meio de evidenciação utilizado.

1.3 JUSTIFICATIVA DA PESQUISA

A transferência às Organizações Sociais dos serviços outrora prestados diretamente pelo Estado inseriu uma nova forma de atuação e cooperação entre o Estado e as entidades do terceiro setor (ARAÚJO, 2005). Através do contrato de gestão, as atividades que não compõem o núcleo estratégico do Estado deixaram de ser disciplinadas por lei e passaram a ser disciplinadas por contrato, conferindo obrigações para ambas as partes.

Em contrapartida aos recursos recebidos para a execução do objeto contratual, as OSs submetem-se a diversos mecanismos de controles sobre a aplicação desse montante e dos seus resultados. Nesse sentido, o PDRAE foi manifesto ao enfatizar o controle social das OSs por meio da participação da sociedade nos seus conselhos de administração entre os objetivos do programa de publicização dos serviços não exclusivos do Estado (BRASIL, 1995).

Esta participação está prevista nas leis que regem o instituto das OSs, as quais reservam um percentual significativo de assentos para representantes do Poder Público, com o restante distribuído entre representantes da sociedade civil, pessoas de notória capacidade profissional e reconhecida idoneidade e membros ou associados eleitos pelo estatuto (BRASIL, 1998). No tocante à composição do conselho, Araújo (2005) ressalta que “a falta de liberdade de escolha dos membros dos conselhos pode determinar para essas organizações cunho estatal, muitas vezes provocando confusão na sociedade no que se refere ao verdadeiro sentido de sua existência”. Em complemento, cita que há casos em que a participação do Poder Público nas OSs é tamanha que sugere às comunidades a percepção de se tratar de uma organização do Estado.

Almeida (2006) pontua que o controle social não se restringe ao controle formal criado no arcabouço legal das OSs, podendo ser exercido de diversas outras formas, como pelos órgãos de controle externo, imprensa, participação acadêmica em instituições de ensino e pesquisa ou mesmo por manifestações e protestos da sociedade civil.

Em virtude da escassez de recursos disponíveis pelo Estado e da relevância dos serviços de saúde pública na sociedade, a transparência sobre as ações das OSs no exercício de suas atividades torna-se fundamental. Assim, identificar o nível de evidenciação apresentada pelas entidades possibilita mostrar o grau de transparência e a responsabilidade das suas ações aos seus financiadores, usuários dos serviços e público em geral.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Neste tópico faz-se uma revisão da literatura dos assuntos mais relevantes para a pesquisa, apresentando os seguintes temas: Terceiro Setor e Organizações Sociais, Evidenciação Contábil no Terceiro Setor, Interpretação Técnica Geral 2002 (R1) e Manual de Procedimentos do Terceiro Setor e Estudos Anteriores.

2.1 TERCEIRO SETOR E ORGANIZAÇÕES SOCIAIS

A sociedade está organizada em três setores distintos: o Primeiro Setor, representado pelo Poder Público, na figura de seus órgãos ou pessoas jurídicas estatais; o Segundo Setor, pelo mercado, composto pelas pessoas naturais e jurídicas regidas pelo direito privado, e o Terceiro Setor, que envolve uma diversidade de organizações sem fins lucrativos presentes numa zona de intersecção entre a iniciativa privada e o setor estatal (CRC-RS, 2018). As entidades que compõem o Terceiro Setor são caracterizadas por duas negações que as diferenciam dos demais setores: não lucrativos e não governamentais (BETTIOL, 2005).

As Organizações Sociais são um tipo peculiar de entidade sem fim lucrativo que surgiu na esteira da Reforma Gerencial pela qual passou o Brasil na década de 90. Inseridas no Plano Diretor de Reforma do Aparelho de Estado (PDRAE), elaborado por Bresser Pereira, à época ministro do Ministério da Administração Federal e da Reforma do Estado (MARE), o plano deu origem à Emenda Constitucional n.º 19, em 1998 e a outras mudanças de caráter infraconstitucional que substituíram o modelo burocrático de administração pública pelo modelo gerencial (BRASIL, 1995).

A concepção das OSs foi inspirada nas reformas administrativas realizadas nos países da OCDE, em especial, a norte-americana, onde se compreendeu que as organizações mais apropriadas para a execução dos serviços sociais não são nem a pública nem a privada, mas de propriedade pública não estatal, intituladas organizações públicas não estatais (PEREIRA, 1995a). Essas entidades são “públicas” pois se voltam ao interesse geral e “não estatais” por não fazerem parte do Aparelho do Estado (PEREIRA; GRAU, 1999). Este modelo é o mais adequado para a prestação de serviços que envolvem direitos fundamentais, como a educação, a pesquisa científica e a cultura, não podendo ser vendidas e transformadas em lucros os excedentes financeiros. Ademais, podem ser tão eficientes quanto as empresas privadas e o controle social a que estão submetidas são mais compatíveis com o regime democrático (PEREIRA, 1995b)

Revestidas na forma de Organizações Sociais no Plano Diretor, Di Pietro (2020, p. 1164) conceitua estas entidades como:

Organização Social é a qualificação jurídica dada a pessoa jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, instituída por iniciativa de particulares, e que recebe delegação do Poder Público, mediante contrato de gestão, para desempenhar serviço público de natureza social.

A qualificação das entidades como OSs e a criação do Programa Nacional de Publicização (PNP) foram disciplinadas, à nível federal, pela Lei n.º 9.637, de 1998, chamada de Lei das OSs. O intuito do programa era permitir a descentralização dos serviços não exclusivos do Estado, anteriormente prestados diretamente pela União, às entidades do Terceiro Setor que receberam o título de OS, financiadas total ou parcialmente pelo orçamento público e supervisionadas através de contratos de gestão (BRASIL, 1995).

No PDRAE, os serviços não exclusivos constituíam um dos setores que abrangiam o Aparelho do Estado, tendo sido apresentados nos seguintes termos:

Serviços não exclusivos. Corresponde ao setor onde o Estado atua simultaneamente com outras organizações públicas não-estatais e privadas. As instituições desse setor não possuem o poder de Estado. Este, entretanto, está presente porque os serviços envolvem direitos humanos fundamentais, como os da educação e da saúde, ou porque possuem “economias externas” relevantes, na medida que produzem ganhos que não podem ser apropriados por esses serviços através do mercado. As economias produzidas imediatamente se espalham para o resto da sociedade, não podendo ser

transformadas em lucros. São exemplos deste setor: as universidades, os hospitais, os centros de pesquisa e os museus. (BRASIL, 1995, p. 52)

A parceria entre o Poder Público e a entidade qualificada se consolida a partir da assinatura de um contrato de gestão, após uma seleção realizada por meio de um Concurso de Projetos. Di Pietro (2020) que esse tipo de contrato serve como instrumento de controle (ou tutela) exercido pelos órgãos supervisores da Administração Direta sobre as entidades da Administração Indireta. Seu objetivo, segundo a autora, é a definição de metas de desempenho, ampliação da autonomia e a permissão de controle de resultado em função das metas estabelecidas, tendo como fim último atender ao princípio constitucional da eficiência.

As Organizações Sociais nascem na forma de associações ou fundações privadas, sem fins lucrativos, compondo o chamado Terceiro Setor. Conforme reza o art. 53, do Código Civil (2002), “constituem-se as associações pela união de pessoas que se organizem para fins não econômicos”. As fundações privadas, reguladas nos arts. 62 a 69, são definidas como a personificação de um patrimônio ao qual é atribuída uma finalidade social não lucrativa (CARVALHO FILHO, 2020).

É importante ressaltar que a referida Lei das OSs não é uma lei nacional, portanto, sua aplicação não é obrigatória aos Estados e Municípios, mas esta deve ser seguida quando da elaboração das leis regionais. À União, a lei dispõe acerca do título de OS concedido pelo Poder Executivo às entidades privadas não lucrativas, atendidos aos requisitos previstos na norma, cujas atividades se dirijam ao ensino, à pesquisa científica, ao desenvolvimento tecnológico, à proteção e preservação do meio ambiente, à cultura e à saúde (BRASIL, 1998). Sob outra ótica, o Estado de Santa Catarina, ao introduzir seu próprio programa de incentivo à OS com a Lei n.º 12.929, de fevereiro de 2004, inicialmente decidiu restringir a atividade de atuação para o setor ligado à saúde, e, a partir da Lei n.º 13.720, de 2006, estendeu às atividades de ensino, assistência social, pesquisa científica, cultura, turismo, entre outras.

A qualificação de OS é conferida por meio de ato administrativo do Poder Executivo, após aprovação do ministro ou secretário da área de atividade correspondente ao objeto social da entidade pretendente. Para tanto, devem ser preenchidos alguns requisitos, dentre os quais Coutinho (2006, p. 30) destaca:

[...] ter personalidade jurídica; ter registro do seu ato constitutivo; não ter fins lucrativos; estar em efetivo funcionamento, servir desinteressadamente à coletividade,

possuir Conselho de Administração e Diretoria, com participação de representantes da Administração Pública; não remunerar cargos de sua Diretoria; publicar anualmente relatórios financeiros e de execução do contrato de gestão.

Cumpridas as exigências e obtendo a qualificação de OS, a entidade poderá contar com os recursos orçamentários, que serão liberados de acordo com um cronograma pré-estabelecido no contrato de gestão, e bens públicos (móveis e imóveis) necessários ao cumprimento do contrato de gestão, transferidos mediante permissão de uso. Ademais, a OS poderá lograr de servidores públicos cedidos, facultativamente, pelo Poder Executivo, com ônus para o órgão de origem (BRASIL, 1998).

A transferência financeira de recursos públicos é vinculada à consecução das metas previamente definidas no contrato de gestão, fiscalizadas pelo Órgão Supervisor. Além da submissão às normas do contrato e da lei que instituidora, as OSs devem observar os preceitos constitucionais que regem a utilização dos recursos públicos, tais como o parágrafo único do art. 70, “prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assumia obrigações de natureza pecuniária”.

No entendimento de Nunes (2017), as OSs submetem-se ao regime híbrido, marcado pela prevalência das regras de Direito Privado, porém com simultânea preponderância de princípios de Direito Público. Essa afirmação pode ser exemplificada nos art. 6º e 7º da Lei das OSs, ao dispor que o contrato de gestão será elaborado em comum acordo entre o Poder Público e a OS e observará os princípios constitucionais da legalidade, impessoalidade, publicidade e economicidade.

A respeito da prestação de contas, a lei determina que a entidade qualificada apresente, ao final de cada exercício ou a qualquer momento se assim solicitado pelo Órgão Supervisor, relatório pertinente à execução do contrato de gestão, contendo comparativo entre metas e resultados. O acompanhamento da execução do contrato fica a cargo do órgão ou entidade da Administração Pública que o celebrou, que instituirá uma Comissão de Avaliação responsável pela análise periódica dos resultados (BRASIL, 1998).

Destaca-se que na hipótese de descumprimento dos termos firmados no contrato de gestão, poderá o Poder Executivo proceder à desqualificação da entidade como Organização Social, responsabilizando-se diretamente os dirigentes pelos danos ou prejuízos decorrentes de sua ação ou omissão (BRASIL, 1998).

2.2 EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL NO TERCEIRO SETOR

Lima (2009, p. 7) traz como definição para a evidenciação contábil “a publicação de informações úteis inerentes às atividades de uma entidade. A importância da evidenciação é explicada pela necessidade de que tais demonstrativos se tornem mais inteligíveis pelos usuários da Contabilidade”.

O conceito de evidenciação contábil está relacionado ao conceito de *disclosure*, expressão em inglês que se refere à capacidade informacional das demonstrações financeiras em Contabilidade. Segundo Iudícibus (2000, p. 116):

[...] a evidenciação é um compromisso inalienável da Contabilidade com seus usuários e com os próprios objetivos. As formas de evidenciação podem variar, mas a essência é sempre a mesma: apresentar informação quantitativa e qualitativa de maneira ordenada, deixando o menos possível para ficar de fora dos demonstrativos formais, a fim de propiciar uma base adequada de informação para o usuário.

A evidenciação contábil é tema de difícil análise no que tange às entidades do Terceiro Setor. A dificuldade está associada à escolha de um conjunto de sinais a fim de promover a evidenciação contábil, que foi idealizado e aperfeiçoado para atender às necessidades de outro conjunto de usuários, do Segundo Setor (BETTIOL, 2005).

De acordo com Silveira (2007), os trabalhos em torno da evidenciação contábil do Terceiro Setor se originam da adaptação do que já existe para o Segundo Setor, embora este tenha objetivos diferentes dos daquele. A vocação pública do Terceiro Setor confere, à sua atuação, objetivos específicos que precisam ser avaliados com base em métodos que não necessariamente endossados pela ciência desenvolvida para os Mercados, pois este tem a finalidade lucrativa. Aos usuários das informações do Terceiro Setor, ou seja, a sociedade como um todo, interessam os resultados sociais e sustentáveis (SILVEIRA, 2007).

Para Hendriksen e Breda (1999, p. 524), as descrições usadas e o grau de detalhamento empregados numa demonstração são tão importantes quanto o seu processo de divulgação, assim definido como veiculação de informação, uma vez que “devido às limitações da amplitude de atenção e da capacidade de compreensão dos seres humanos, os dados contábeis precisam ser resumidos para terem significado e serem úteis”. Araújo (2005) corrobora ao atribuir à compreensibilidade a característica essencial da informação, pois uma mensagem que

não pode ser compreendida pelo receptor, ou compreendida de forma equivocada, além de desnecessária, pode resultar grande confusão, sem oferecer o devido suporte à tomada de decisão correta.

Acerca dos usuários relacionados ao Terceiro Setor, Araújo (2005, p. 49) explica que:

Os usuários de informações do contábeis de entidades sem fins lucrativos são aqueles que aportam recursos a essas entidades, tais como:

- a) organizações financeiras, doadores, empregadores em caso de associações de empregados, dentre outros;
- b) os associados que participam da entidade e aportam recursos por meio das taxas, mensalidades e anuidades, entidades governamentais, ainda que, em alguns casos, não aportem recursos financeiros, mas que necessitam de informações fiscais e sociais para as estatísticas oficiais, por exemplo; e
- c) os administradores, cujas decisões são tomadas baseadas em informações advindas da contabilidade.

Dada a diversidade de usuários, atender às necessidades de cada um é um desafio à Contabilidade, pois ela lida com a avaliação dos diversos fatores que afetam o patrimônio e as operações das entidades. A avaliação exercida pela Contabilidade procura demonstrar objetivamente (números) o que é subjetivo (atribuir valor). Dessa forma, a importância atribuída ao usuário reforça a percepção de que a função da Contabilidade não tem fim em si mesma, mas sim na informação ao usuário, que é quem demanda os resultados gerados pela Contabilidade (SILVEIRA, 2007).

Em função da sua atuação com fins sociais e da utilização de recursos oriundos diretamente da sociedade, por meio de doações, ou indiretamente, pelo orçamento público, as organizações do Terceiro Setor devem agir com o máximo de transparência possível nas suas demonstrações contábeis. Desse modo, a evidenciação dos seus atos é requisito indispensável para que os usuários da informação contábil, financiadores e órgãos de fiscalização possam analisar os resultados da empresa e se ela está utilizando adequadamente os seus recursos na consecução dos seus objetivos. A prestação de contas realizada de forma clara e de boa qualidade consegue transmitir confiança àqueles que financiam a entidade (PACHECO; SZUSTER; MACEDO, 2014).

Essa prestação de contas, não somente do recebimento dos recursos, como também da sua aplicação e dos resultados alcançados pelas entidades do terceiro setor é defendida por Cruz (2002): “deve mostrar claramente para os doadores e para a sociedade não apenas de onde

vieram os recursos, mas também, como o dinheiro foi aplicado, qual o benefício gerado e que práticas podem ser multiplicadas”. Nessa linha, os autores citados reforçam que a transparência para o Terceiro Setor é fundamental para sua sobrevivência, assim, é preciso que essas entidades prestem contas dos seus atos aos investidores sociais.

Para melhorar a fiscalização, foram estabelecidas normas e leis para que as publicações das demonstrações contábeis ficassem mais homogêneas. O Conselho Federal de Contabilidade (CFC), órgão regulador da Contabilidade no Brasil, formulou em 1999 as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBCs), para as fundações, entidades sindicais e associações de classe, respectivamente, as NBC T 10.04 e NBC T 10.18, e, em 2000, emitiu a NBC T 10.19 destinada às entidades de finalidade não lucrativa.

Essas normas, contudo, foram revogadas pela 2012 com a vigência da ITG n.º 2002, que se constitui em um importante aparato de padronização e de melhoria das práticas contábeis, objetivando estabelecer critérios e procedimentos específicos a serem adotados pelas entidades sem fins lucrativos. A mesma norma já possui uma alteração, sendo chamada atualmente de ITG n.º 2002 (R1).

2.3 INTERPRETAÇÃO TÉCNICA GERAL N.º 2002 (R1) E MANUAL DE PROCEDIMENTOS PARA O TERCEIRO SETOR

Aprovada em 27 de setembro de 2012, a Interpretação Técnica Geral (ITG) n.º 2002, alterada 2015 pela resolução 2015/ITG2002(R1), é aplicável, para os exercícios sociais iniciados a partir de 1ª de janeiro de 2012, às entidades sem finalidade de lucros, constituídas sob a natureza jurídica de fundação de direito privado, associação, organização social, organização religiosa, partido político e entidade sindical. Aplicam-se também, além dessa resolução, os Princípios da Contabilidade, a NBC TG 1000 – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas ou as normas completas (IFRS completas) naqueles aspectos não abordados por esta Interpretação. Nos termos do CFC, a norma tem como objetivo estabelecer:

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.

De acordo com a ITG n.º 2002 (R1), as demonstrações contábeis que devem ser elaboradas são o Balanço Patrimonial (BP), a Demonstração do Resultado do Período (DRP), a Demonstração de Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL), a Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC) e as Notas Explicativas (NE), conforme previsto na NBC TG 26 ou Seção 3 da NBC TG 1000, quando aplicável. Nesses demonstrativos, as palavras lucro ou prejuízo deverão ser substituídos por superávit ou déficit do período.

Considerando as peculiaridades do Terceiro Setor, a ITG determina que no Balanço Patrimonial o nome da conta Capital deverá ser substituído por Patrimônio Social, integrante do grupo Patrimônio Líquido. As gratuidades concedidas e serviços voluntários obtidos devem ser destacadas no Demonstrativo do Resultado do Período, e divulgadas em Notas Explicativas por tipo de atividade. As doações devem ser classificadas nos fluxos das atividades operacionais na Demonstração do Fluxo de Caixa. Com relação às contas de compensação, a ITG possibilita à entidade controlar em conta de compensação, sem prejuízo das informações econômicas divulgadas nas demonstrações contábeis, transações referentes a isenções, gratuidades e outras informações para a melhor evidenciação contábil.

No tópico que trata da divulgação, com vistas a complementar as demonstrações contábeis, a norma enumera informações mínimas que devem constar nas Notas Explicativas, dentre elas destacam-se: o contexto operacional, os objetivos sociais, os critérios de apuração de receitas e despesas, a renúncia fiscal, as subvenções recebidas, os recursos sujeitos a restrição ou vinculação, os eventos subsequentes e os seguros contratados.

A publicação de Notas Explicativas é exigência prevista da Lei n.º 6.404, de 1976, podendo estar expressas tanto na forma descritiva como na forma de quadros ou demonstrações contábeis necessárias para esclarecimento da situação patrimonial e dos resultados do exercício, no caso das entidades sem fins lucrativos, do período. Segundo Iudícibus (2018), quando se elabora uma nota explicativa “deve-se deixar de lado os aspectos ‘professorais’, afinal, uma nota não pode se transformar em uma aula, mas sim num conjunto de informações que possam auxiliar o usuário no entendimento e tomada de decisão.

Visando contribuir para uma maior transparência para as prestações de contas das entidades do Terceiro Setor, a Fundação Brasileira de Contabilidade (FBC), com o apoio do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e da Associação de Procuradores e Promotores de Justiça de Fundações e Entidades de Interesse Social (Profis) reeditou, em julho de 2015, o Manual de Procedimentos Para o Terceiro Setor, cuja finalidade, nas palavras do então presidente do CFC, José Martonio Alves Coelho, é de “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”.

Dividido em 11 capítulos, o manual apresenta uma contextualização histórica com ênfase na classificação das pessoas jurídicas de direito privado, aborda em seguida as Entidades de Interesse Social e Terceiro Setor, o regime tributário e formas de reconhecimento, sugestões para instrução do processo de prestação de contas, o controle interno, plano de contas, reconhecimento de transações econômicas, demonstrações contábeis e gestão operacional e financeira. Assim, MPTS constitui fonte de informações imprescindíveis aos profissionais da área sobre as normas contábeis necessárias para as devidas demonstrações das organizações que compõem o Terceiro Setor.

Assim, com base nas descrições indicadas, há de se ressaltar que o *checklist* empregado neste trabalho estão incluídas informações de práticas contábeis de caráter obrigatório e de caráter voluntário. As partes relacionadas aos itens exigidos pela ITG n.º 2002 (R1) são de caráter obrigatório e se referem às demonstrações contábeis e Notas Explicativas. As partes relacionadas ao MPTS, por outro lado, dizem respeito ao estatuto e são de caráter voluntário, dado que o manual não é uma norma, mas sim um guia para a atividade dos contadores. Desse modo, a divulgação dessas informações ao público é de caráter voluntário.

2.4 ESTUDOS ANTERIORES

Os estudos sobre evidenciação contábil estão voltados quase totalmente às entidades com fins lucrativos, uma vez que é do interesse dos acionistas que as demonstrações contábeis sejam apresentadas em conformidade com a legislação societária, de forma a possibilitar uma melhor avaliação da posição patrimonial da empresa e tomada decisão (PACHECO; SZUSTER; MACEDO, 2014).

Assim como as empresas privadas e o setor público, as entidades do Terceiro Setor devem atender às leis e aos regulamentos nas suas práticas contábeis. A importância da elaboração das demonstrações financeiras em conformidade com as normas contábeis do Terceiro Setor tem sido mostrada em diversos estudos (SILVA; SOARES; CASAGRANDE, 2019)

Silveira e Borba (2007) desenvolveram uma pesquisa com base em quatro fundações do Estado de Santa Catarina ligadas à UFSC, a fim de evidenciar a quantidade de Notas Explicativas apresentadas pelas entidades bem como a presença das informações mínimas

exigidas pelas Normas Brasileiras de Contabilidade. Para tanto, foram estudadas as demonstrações contábeis e as Notas Explicativas dos anos de 2001 a 2003 de cada função. Os autores observaram níveis de evidenciação muito baixos tanto na qualidade das Notas Explicativas quanto na quantidade de notas obrigatórias apresentadas pelas fundações analisadas.

O estudo realizado por Silveira (2007) buscou analisar a conformidade das demonstrações contábeis em 39 fundações da área de educação e pesquisa cadastradas na base de dados do Ministério Público de Santa Catarina. Constatou-se que as fundações deixam de evidenciar diversos itens importantes nas demonstrações, a exemplo dos recursos de convênios, registrado em apenas 10% das prestações de contas avaliadas, além disso, o uso de contas genéricas para a contabilização de valores de natureza semelhante é outra ação que prejudica a transparência. O resultado geral encontrado foi que 67% dos itens analisados nas demonstrações de 2004 a 2006 apresentaram indicação positiva de evidenciação, percentual inadequado dado que os itens avaliados se referem a um padrão mínimo de evidenciação.

Piza *et al.* (2012) realizou seu estudo partindo da verificação de duas tendências opostas, a de aumento das atividades e disponibilização de recursos às organizações do Terceiro Setor e na baixa profissionalização na administração das mesmas. Teve como objetivo avaliar a aderência às NBCs das práticas contábeis usadas por seis Organizações da Sociedade Civil (OSC) localizadas no município de São Paulo – SP. A coleta dos dados foi feita por intermédio de entrevistas com os administradores e pelo levantamento das demonstrações contábeis e relatórios utilizados pelos gestores, realizando uma comparação entre as informações obtidas nas entrevistas com aqueles divulgados nos demonstrativos. Os resultados da pesquisa corroboraram com sua tese inicial, a baixa profissionalização da gestão, associada à ausência de um contador na maioria das OSC, sugeriu que as NBCs não são fielmente cumpridas e que pouca atenção é dada à precisão das demonstrações contábeis, apesar de haver uma preocupação das entidades em ter suas demonstrações auditadas e apreço dos gestores em fazer seu trabalho corretamente.

Gollo, Schulz e Rosa (2014) analisaram a adequação às NBC de 46 entidades do Terceiro Setor de Santa Catarina que possuem seus demonstrativos contábeis divulgados no Cadastro Nacional das Entidades, no site do Ministério da Justiça, nos anos de 2009 a 2011. Elaborado a partir de um *checklist* baseado nas NBC T – 3 e NBC T – 10.19, o índice de evidenciação total verificado foi de 51,73%. O estudo também demonstrou que tais organizações se utilizam de uma estrutura padronizada pelo Ministério da Público para a

divulgação de informações contábeis, e que esta mesma estrutura não aborda todas as obrigações exigidas pelas normas, incentivando a divulgação apenas do necessário para a prestação de contas ser aceita pelo sistema.

A pesquisa de Pacheco, Szuster e Macedo (2014) objetivou conhecer a evidência contábil de três fundações privadas de saúde do município de Belo Horizonte – MG através das prestações de contas do período de 2007 a 2011, além de analisar o uso do Sistema de Cadastro e Prestação de Contas – SICAP, como instrumento de *accountability*. O resultado mostrou que as fundações atingiram níveis de 94%, 97% e 97% de apresentação de suas demonstrações contábeis obrigatórias, prejudicadas pela incapacidade de o SICAP receber a Demonstração do Fluxo de Caixa e pela não apresentação das Notas Explicativas por uma das fundações em 2011. Quanto aos itens evidenciados nas demonstrações contábeis obrigatórias, os percentuais atingidos de 54%, 67% e 69% mostram que as entidades não atendem adequadamente às normas contábeis, principalmente na elaboração do Balanço Patrimonial e Notas Explicativas. Com relação ao SICAP, o estudo conclui que se trata de um bom sistema, contudo não pode ser considerado por si só um instrumento de *accountability*, visto que dificulta a adequação das contas para registro correto das informações conforme exigem as normas, assim, o autor sugere uma reformulação no formato do *software*.

Zittei, Politeo e Scarpin (2016) buscaram em sua pesquisa identificar o nível de evidência contábil de 15 das 76 entidades do Terceiro Setor que participaram do projeto de Desenvolvimento de Princípios de Transparência e Prestação de Contas em Organizações da Sociedade Civil – BID. Os dados foram coletados mediante um *checklist* composto por 63 itens, destes, 53 baseados no Pronunciamento Técnico CPC 26 e 10 na norma NBC T 10.19. Referente aos requisitos das demonstrações contábeis segundo o CPC 26, o índice de evidência médio das entidades foi de 27%, quanto à estrutura e conteúdo das prestações de contas o índice encontrado foi de 31%, e quanto às exigências complementares da NBC T 10.19 o índice médio foi de apenas 10%. Considerado baixo pelo autor, o nível de evidência médio de 27 das entidades participantes do projeto pode indicar a não percepção da importância da prestação de contas e transparência por parte dessas entidades.

Morais (2018) realizou um estudo que objetivou verificar o nível de aderência das demonstrações contábeis das entidades do Terceiro Setor de João Pessoa – PB à ITG n.º 2002 (R1). Para isso, coletou dados pessoalmente ou nos sites de seis entidades, a fim de realizar uma análise comparativa com a referida norma. Foi constatado que o nível de aderência à ITG é baixo, tanto na elaboração das demonstrações quanto no uso da nomenclatura exigida pela

norma. Com objetivo semelhante, Melo e Azevedo (2019) utilizaram a ITG n.º 2002 (R1) para verificar o nível de conformidade de 8 entidades ligadas à Associação Brasileira de Organizações Não Governamentais – ABONG relativas ao exercício de 2014. Como resultado, obteve-se que, em média, 51,25% dos itens analisados estão em conformidade com a ITG, havendo muito o que melhorar. Da amostra, seis entidades obtiveram um nível de conformidade igual ou superior a 60% e apenas duas de 0% a 10%.

Cesconeto (2019) desenvolveu um estudo cujo objetivo foi demonstrar o nível de evidenciação contábil das demonstrações de cinco entidades do Estado de Santa Catarina que ficaram entre as 100 melhores Organizações Não Governamentais (ONGs) do Brasil na pesquisa realizada pela revista Época e Instituto Doar. Utilizou-se o método de *checklist* com os principais aspectos da ITG n.º 2002 (R1) e do Manual de Procedimentos para o Terceiro Setor aplicados aos dados coletados das demonstrações obrigatórias das entidades de 2013 a 2016 e o estatuto social. Na apresentação dos resultados, constatou-se que apenas uma entidade obteve uma evidenciação de 100% e uma outra de 95% durante os três anos de análise, enquanto o restante atingiu entre 50% e 90%. Os principais equívocos observados pelo autor foram a não distinção das receitas e despesas para uma atividade em específico, separado dos demais gastos da entidade, e a falta de transparência das entidades perante seus usuários, que prejudicou o resultado do estudo, pois diversas demonstrações obrigatórias não foram disponíveis ao público.

Os níveis de evidenciação constatados demonstram uma aderência às normas contábeis longe do ideal por parte das Organizações Sociais na elaboração de seus demonstrativos. Observa-se que as organizações costumam elaborar as demonstrações contábeis básicas, porém sem se aprofundar no detalhamento das informações apresentadas. Posto isto, é evidente a relevância que esse tipo de estudo possui no sentido de promover uma maior transparência nos recursos geridos pelas entidades do Terceiro Setor.

3 METODOLOGIA

A seção de metodologia visa apresentar o processo de pesquisa utilizado neste trabalho, descrevendo o tipo de pesquisa e os procedimentos para a coleta e análise de dados. Para tanto, esta seção foi dividida nos seguintes tópicos: Enquadramento Metodológico, Coleta de Dados e Procedimentos para Análise de Dados.

3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO

Para identificar se as demonstrações das Organizações Sociais que mantêm contrato de gestão com a SES-SC estão em conformidade com as normas contábeis, a tipologia desta pesquisa será enquadrada em três aspectos, são eles: quanto aos objetivos, quanto aos procedimentos e quanto à abordagem.

Quanto aos objetivos a pesquisa será descritiva, cujo foco, de acordo com Gil (2008), é descrever as características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis sem o compromisso de explicar os fenômenos que descreve, embora possa servir de base para tal explicação. No que tange aos procedimentos, a pesquisa será documental, com a coleta de dados tidos como secundários, que já receberam algum tratamento analítico e que estão disponíveis aos interessados, neste caso, as demonstrações contábeis das OSs que são objeto deste estudo (GIL, 2008). Quanto à abordagem a pesquisa será qualitativa, uma vez que, de acordo com Creswell (2007), a amostragem intencional, a coleta de dados abertos, a análise de textos ou imagens, a representação de informações em figuras e em quadros e a interpretação pessoal dos achados reproduzem procedimentos qualitativos.

3.2 COLETA DE DADOS

A coleta de dados foi realizada por intermédio do sítio eletrônico da SES-SC, através do qual são apresentadas 27 entidades qualificadas como OS, entre as quais foram identificadas apenas 5 com contratos de gestão vigentes com a SES-SC. Em seguida, buscou-se no sítio eletrônico de cada OS os seus demonstrativos contábeis e o seu estatuto social.

A consulta realizada demonstrou que a maioria das OSs não apresentam as informações em seus sítios eletrônicos ou as apresentam de forma incompleta, indicando desde já uma baixa transparência na divulgação de suas ações. Em virtude disso, com base no art. 2º da Lei de Acesso à Informação, que explicita a aplicação da lei às entidades privadas sem fins lucrativos que receberem recursos públicos para a prestação de atividades de interesse público, mediante, entre outros instrumentos, contrato de gestão, solicitou-se via correio eletrônico as informações que restavam para a realização da pesquisa.

Das 5 entidades, 4 atenderam às solicitações encaminhadas, apenas de uma não se obteve resposta, do Instituto Maria Schmitt de Desenvolvimento de Ensino, Assistência Social e Saúde ao Cidadão – IMAS, o que levou a sua exclusão da pesquisa. Dessa forma, as

organizações que compõem o objeto do estudo bem como as unidades por elas administradas são apresentadas no Quadro 1.

Quadro 1 - População da Pesquisa

Abr.	Organização Social	Unidade Administrada	Localização
IS	Instituto Santé	Hospital Regional de São Miguel do Oeste – Terezinha Gaio Basso	São Miguel do Oeste
HNSG	Hospital Nossa Senhora das Graças (Filial Joinville)	Hospital Infantil Dr. Jeser Amarante Faria	Joinville
IDEAS	Instituto de Desenvolvimento, Ensino e Assistência à Saúde - IDEAS	Hospital Materno Infantil Santa Catarina	Criciúma
FAHECE	Fundação de Apoio ao HEMOSC/CEPON – FAHECE	Centro de Hematologia e Hemoterapia de Santa Catarina - HEMOSC	Florianópolis
		Centro de Pesquisas Oncológicas – CEPON/SES	Florianópolis

Fonte: Elaborado pelo autor (2022)

Obtidos os demonstrativos, foram extraídos os dados daqueles referentes aos anos que abrangiam o período em que havia o maior número de demonstrações disponíveis para análise, que compreendeu o período de 2018 a 2020, pois as parcerias entre a SES-SC e as OSs foram iniciadas em diferentes anos, o que prejudicaria os resultados da análise caso o escopo do trabalho fosse ampliado.

3.3 PROCEDIMENTOS PARA ANÁLISE DE DADOS

Os dados selecionados foram divididos em dois níveis de análise. O primeiro nível, através de uma lista de aspectos concernentes às normas contábeis, objetivou identificar o que as normas requerem das entidades do Terceiro Setor. Os aspectos abordados referem-se a itens de verificação identificados nas seguintes normas:

- a) Interpretação Geral Técnica (ITG) n.º 2002.
- b) Manual de Procedimentos para o Terceiro Setor (MPTS)

No segundo nível, foram analisadas as demonstrações contábeis (Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado do Período, Demonstração das Mutações do Patrimônio Social, Demonstração de Fluxos de Caixa e Notas Explicativas) e o estatuto social, comparando, por meio de *checklists*, cada item de verificação de conformidade com a prática adotada.

Destaca-se que a lista de verificação usada na análise do estatuto social foi de elaboração própria, a partir das determinações do MPTS; enquanto que na análise das demonstrações contábeis e notas explicativas foram utilizados *checklists* do estudo de Silva, Soares e Casagrande (2019). Ademais, é importante esclarecer que, embora as notas explicativas integrem o conjunto das demonstrações contábeis, aquelas foram apresentadas em subseção diversa destas para fins de uma melhor análise e apresentação dos resultados.

Ainda no segundo nível de análise, foram atribuídas pontuações nas seguintes escalas: (1) quando a evidenciação do item está em conformidade com as normas; (0) quando a evidenciação não está em conformidade com as normas; (NA) quando o item não é aplicado em virtude da organização não ter o dever de declará-lo; e (NI) quando não há informação ou quando a informação não pôde ser identificada.

A premissa que distingue a atribuição de (0) e (NI) é a identificação ou não da ocorrência do evento a que se refere o item de verificação. Ou seja, se no exame das demonstrações contábeis ou notas explicativas foi identificada a ocorrência do evento a que se remete o item verificação e seu registro se deu em desacordo com o que a norma, é atribuído (0). Nos casos em que não foi identificado nos relatórios qualquer menção ao evento a que se refere o item de verificação, é atribuído (NI), haja vista a impossibilidade de aferir se o evento não foi evidenciado pela sua não ocorrência, dispensando, nesse caso, sua evidenciação; ou se o evento ocorreu e a OS foi omissa na evidenciação do item em suas demonstrações. Portanto, nesses casos a não exclusão do item da variável *Total* seria capaz de prejudicar indevidamente as OSs no cálculo do seu Nível de Conformidade.

Um exemplo é a classificação das doações recebidas nos fluxos das atividades operacionais na Demonstração de Fluxos de Caixa. Se, na análise das demonstrações e notas explicativas, foi identificada qualquer menção ao recebimento de doações, porém sem observância dos ditames da norma, será atribuído (0). Por outro lado, se não foi verificado qualquer referência ao recebimento de doação pela OS, não é possível aferir se a entidade recebeu doações e não as registraram segundo a norma, ou se simplesmente não houve percepção de valores dessa natureza, portanto, será atribuído (NI).

O cálculo do Nível de Conformidade (NC) se deu a partir da fórmula:

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

Onde A é a soma das respostas adequadas e $Total - NI - NA$ é o total de itens da lista de verificação menos as respostas que não puderam ser identificadas e menos os itens que não são aplicados. O quociente dessa divisão, multiplicado por 100, resultará no Nível de Conformidade percentual às normas das OSs mencionadas.

Vale ressaltar que esta análise parte do pressuposto de que as entidades apresentam todos os dados relativos à sua contabilidade na prestação de contas, praticando, portanto, sua evidenciação contábil.

Por fim, de acordo com o percentual obtido por cada entidade ao final da verificação da adequação com as normas, houve uma classificação de conformidade em baixo, médio e alto, a fim de especificar o nível de cumprimento de cada uma, conforme o Quadro 2.

Quadro 2 – Classificação do Nível de Conformidade

Percentual	Grau de Classificação
$\geq 0\%$ e $\leq 30\%$	Baixo
$> 30\%$ e $\leq 70\%$	Médio
$> 70\%$ e $\leq 100\%$	Alto

Fonte: Adaptado de Mello e Azevedo (2019)

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Na seção Análise dos Resultados serão apresentados os resultados do confronto do estatuto social e das demonstrações das entidades pesquisadas com itens específicos das normas, através de listas de verificação, e a avaliação geral dos resultados obtidos. Assim, divide-se esta seção nas seguintes subseções: Estatuto Social e Demonstrações Contábeis, Notas Explicativas e Avaliação Geral.

4.1 ESTATUTO SOCIAL

O estatuto social é documento essencial à instituição das associações e fundações. Conforme o Manual de Procedimentos para o Terceiro Setor, o estatuto deverá dispor, sob pena de nulidade, sobre uma lista de requisitos obrigatórios previstos no Código Civil e na Lei n.º 6.015, de 1973.

Na Tabela 1, a seguir, são apresentados os itens obrigatórios exigidos e analisados segundo o estatuto social das instituições que compõem o objeto da pesquisa, bem como a pontuação obtida em cada item de conformidade.

Tabela 1 – Análise do Estatuto Social

Itens de Verificação de Conformidade	Pontuação			
	IS	HNSG	IDEAS	FAHECE
A denominação, os fins e a sede da entidade.	1	1	1	1
O tempo de duração (determinado ou indeterminado).	1	1	1	1
O patrimônio.	1	1	1	1
Os requisitos para admissão, demissão e exclusão dos associados.	1	1	1	NA
Os direitos e deveres dos associados.	1	1	1	NA
A responsabilidade dos associados e/ou administradores e se estes respondem, ou não, subsidiariamente, pelas obrigações sociais.	1	1	1	1
As fontes de recursos para sua manutenção.	1	1	1	1
O modo de constituição e de funcionamento dos órgãos deliberativos.	1	1	1	1
As condições para a alteração das disposições estatutárias e para a dissolução.	1	1	1	1
O destino do patrimônio na hipótese de dissolução.	1	1	1	1
A forma de gestão administrativa e de aprovação das respectivas contas.	1	1	1	1
O modo como será representada, ativa e passivamente, judicial e extrajudicialmente.	1	1	1	1

Fonte: Elaborado pelo autor (2022)

Ao comparar os itens de verificação com as práticas adotadas pelas entidades, observa-se, conforme exposto na Tabela 1, que o estatuto social de todas as OSs apresenta um alto grau de conformidade, de 100%. Destaca-se que os itens referentes aos associados enquadraram apenas nos casos de associações, e, por isso, não se aplicam à FAHECE, constituída sob a forma jurídica de fundação.

Dos estudos anteriores, Cesconeto (2019) e Silva, Soares e Casagrande (2019) incluíram em suas análises a verificação da adequação dos estatutos sociais das entidades relacionadas. Ao fazer uma comparação entre as Organizações Sociais e as instituições que compuseram as pesquisas dos autores, verifica-se um alto grau de conformidade nos estatutos sociais das entidades de ambos os trabalhos. As exceções restaram, no primeiro, na ausência de referência aos fundadores ou instituidores e dos membros da diretoria em seus estatutos, e, no segundo, não foi identificada nenhuma informação acerca do exercício financeiro e orçamentário da entidade.

4.2 DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Baseado no objetivo da ITG n.º 2002 (R1) em estabelecer critérios e procedimentos específicos de avaliação, de reconhecimento das transações e variações patrimoniais e de

estruturação das demonstrações contábeis, procurou-se verificar o índice de conformidade das demonstrações produzidas pelas OSs em relação à norma.

A Tabela 2 é formada por uma lista de verificação de 19 itens com base na referida ITG, bem como a pontuação das organizações em cada um desses itens, referentes ao exercício de 2018 a 2020.

Tabela 2 – Análise das Demonstrações Contábeis das Organizações Sociais

Itens de Verificação de Conformidade – Demonstrações Contábeis	Pontuação											
	IS			HNSG			IDEAS			FAHECE		
	2018	2019	2020	2018	2019	2020	2018	2019	2020	2018	2019	2020
A organização elaborou Balanço Patrimonial?	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
A organização elaborou Demonstração do Resultado do Período?	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
A organização elaborou Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido?	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
A organização elaborou Demonstração dos Fluxos de Caixa?	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
A organização elaborou Notas Explicativas?	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
No Balanço Patrimonial, a denominação da conta Capital foi substituída por Patrimônio Social?	1	1	1	1	1	1	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?	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	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	0	0	0	0	0	1	1	0	1	0	1
Na Demonstração dos Fluxos de Caixa, as doações são classificadas nos fluxos das atividades operacionais?	NI	NI	NI	0	0	0	NI	NI	0	NI	NI	NI
O reconhecimento de receitas usa regime de competência?	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	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?	0	0	0	0	0	0	1	1	0	1	0	0

Continua

Continuação

Itens de Verificação de Conformidade – Demonstrações Contábeis	Pontuação											
	IS			HNSG			IDEAS			FAHECE		
	2018	2019	2020	2018	2019	2020	2018	2019	2020	2018	2019	2020
As receitas decorrentes de doação, contribuições, convênio, parceria, auxílio e subvenção por meio convênio, editais, contratos, termos de parceria e outros instrumentos, para aplicação específica, mediante constituições, ou não, de fundos, e as respectivas despesas são registradas em contas próprias, inclusive as patrimoniais, segregadas das demais contas da entidade?	0	0	0	0	0	0	1	1	0	1	1	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	0	0	NI	NI	NI	1	1	0	1	0	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	1	1	1	1	1	NI	NI	NI	1	1	1
O valor do superávit ou déficit é incorporado ao Patrimônio Social?	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
O benefício concedido como gratuidade por meio da prestação de serviços é reconhecido pelo valor efetivamente praticado?	NI	NI	NI	NI	NI	NI	1	NI	1	1	NI	NI
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	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	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?	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
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	NI	NI	NI	NI	NI	NI	NI	NI	0	0	1

Fonte: Silva, Soares e Casagrande (2019)

Verificou-se, pelos dados apresentados, que o nível de evidenciação das demonstrações contábeis em relação às normas contábeis do IS e do HNSG no período foi de 56,25% e 62,50%, respectivamente. O percentual encontrado permaneceu inalterado nos três anos devido à utilização de demonstrativos em formato padronizado pelas OSs. Entre 2018 e 2020, o IDEAS apresentou um grau de adequação de 87,50%, 86,67% e 56,25%, e a FAHECE de 88,89%, 70,59% e 82,35%, respectivamente.

O Nível de Conformidade Geral das demonstrações do IDEAS foi de 76,81% e da FAHECE de 80,61%, considerados altos, enquanto que do IS (56,25%) e HNSG (62,50%) foram classificados como médios. Os números gerais relacionados às demonstrações contábeis mostram que o nível de aderência às normas aplicadas ao Terceiro Setor varia significativamente entre as OSs e, embora nenhuma tenha apresentado grau de evidenciação baixo, o desempenho geral das OSs foi mediano, pois o Nível de Conformidade Geral dos demonstrativos no período foi de 69,23%. Ademais, constatou-se que a OS que apresentou as melhores práticas é a única constituída na forma jurídica de fundação, a FAHECE, seguida pelo IDEAS, HNSG e IS, constituídas na forma de associações.

Dentre as pontuações positivas, destaca-se a apresentação de todos os demonstrativos contábeis exigidos pelas normas contábeis, a alteração da denominação da conta Capital para Patrimônio Social, o reconhecimento das receitas pelo regime de competência e a incorporação do valor do superávit ou déficit ao Patrimônio Social. A substituição das palavras lucro ou prejuízo por superávit ou déficit do período só não foi adotada pelo Instituto Santé.

Já os itens de maior destaque negativo se referiram ao segregamento dos registros contábeis, especialmente as contas de receitas e despesas, com e sem gratuidade, superávit ou déficit, identificáveis por tipo de atividade, e registros que permitam a apuração das informações para prestação de contas exigidas pelos financiadores, reguladores e usuários em geral. Por fim, nenhuma entidade evidenciou a dotação inicial disponibilizada pelo instituidor como doação patrimonial e a reconheceu em conta do Patrimônio Social.

O IS e o HNSG apresentaram as menores aderências às normas contábeis dentre as OSs analisadas, ainda assim, obtiveram classificação média. O fator determinante foi a não discriminação nos registros contábeis por origem de recurso e programa desenvolvido. O resultado corrobora com o estudo de Silveira (2007), que verificou que apenas 10% das prestações de contas das fundações analisadas registraram valores referentes a recursos de convênio em contas de ativo e passivo como rege a norma. O Instituto Santé não apresentou informações acerca de doações, da forma de reconhecimento dos benefícios concedidos a título

de gratuidades e de trabalho voluntário, impossibilitando a análise da adequação às normas. O HNSG, por sua vez, informa o recebimento de doações, mas não registra de forma segregada das demais contas da entidade as doações recebidas nem outros recursos recebidos com destinação específica. Além disso, a entidade não informou quaisquer dados acerca dos benefícios concedidos a título de gratuidades, bem como do reconhecimento do trabalho voluntário.

O grau de adequação das demonstrações do IDEAS às normas foi alto nos anos de 2018 e 2019, e médio em 2020, tendo sido constatada uma tendência de redução da aderência às normas. A entidade deixou de segregar nos registros contábeis informações referentes às receitas e despesas com gratuidades, identificáveis por tipo de atividade, doações, subvenções e outros instrumentos de parcerias, e as doações informadas não foram classificadas no fluxo de atividades operacionais na DFC. É importante também destacar que o IDEAS não evidenciou em nenhum dos anos a constituição de provisão para cobrir perdas esperadas sobre créditos a receber.

A FAHECE foi a Organização Social que apresentou o maior nível de evidenciação contábil entre as entidades analisadas e a única a manter o grau de evidenciação considerado alto nos três anos. Somente a fundação registrou em contas segregadas as receitas e despesas decorrentes de doações e instrumentos de parceria ao longo do período, bem como apresentou demonstrativos específicos para a prestação de contas dos recursos recebidos por meio de contrato de gestão e convênios. Ademais, a organização também foi a única a evidenciar e mensurar o trabalho voluntário dos membros integrantes de órgãos da administração. Esta informação é um valioso instrumento de mensuração de solidariedade hipotecada pelos que podem mais em favor dos que nada têm, assim como da capacidade dos dirigentes da entidade de sensibilizar voluntários e doadores (FRANÇA, 2016).

4.3 NOTAS EXPLICATIVAS

As Notas Explicativas são informações complementares que buscam esclarecer de modo transparente os resultados e a situação financeira da entidade (HUNGATO, COSTA, SARLO NETO, 2004). Contudo, informações úteis e relevantes podem ficar obscurecidas devido à abordagem atual de divulgação mais padronizada, que busca favorecer a consistência das publicações. (SOUZA, 2014).

A ITG n.º 2002 (R1) exige das entidades sem finalidade de lucros a divulgação de informações mínimas em NE. Com base na norma, foi feita uma avaliação da apresentação e das informações contidas nas NE de cada OS. A seguir, na Tabela 3, podem-se visualizar os resultados obtidos.

Tabela 3 – Análise das Notas Explicativas das Organizações Sociais

Itens de Verificação de Conformidade – Notas Explicativas	Pontuação											
	IS			HNSG			IDEAS			FAHECE		
	2018	2019	2020	2018	2019	2020	2018	2019	2020	2018	2019	2020
Contexto operacional da entidade, incluindo a natureza social e econômica e os objetivos sociais.	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
Os critérios de apuração da receita e da despesa, especialmente com gratuidade, doação, subvenção, contribuição e aplicação de recursos.	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
Relação dos tributos objeto de renúncia fiscal.	0	0	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1
As subvenções recebidas pela entidade, a aplicação dos recursos e as responsabilidades decorrentes dessas subvenções.	1	1	1	0	0	0	0	0	0	1	1	1
Os recursos de aplicação restrita e as responsabilidades decorrentes de tais recursos.	NI	NI	NI	NI	NI	NI	0	0	0	1	1	1
Os recursos sujeitos à restrição ou vinculação por parte do doador.	0	0	0	1	1	1	0	0	0	1	1	1
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.	0	0	0	0	0	0	1	0	0	1	1	1
As taxas de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações em longo prazo.	0	0	0	0	0	0	1	1	0	1	1	1
Informações sobre os seguros contratados.	1	1	1	1	1	1	0	0	0	1	1	1
A entidade educacional de ensino superior deve evidenciar a adequação da receita com a despesa de pessoa, segundo parâmetros estabelecidos pela Lei das Diretrizes e Bases da Educação e sua regulamentação.	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA

Continua

Continuação

Itens de Verificação de Conformidade – Notas Explicativas	Pontuação											
	IS			HNSG			IDEAS			FAHECE		
	2018	2019	2020	2018	2019	2020	2018	2019	2020	2018	2019	2020
Os critérios e procedimentos do registro contábil de depreciação, amortização e exaustão do ativo imobilizado, devendo ser observada a obrigatoriedade do reconhecimento com base em estimativa de sua vida útil.	1	1	1	0	0	0	1	1	1	1	1	1
Segregar os atendimentos com recursos próprios dos demais atendimentos realizados pela entidade.	1	1	1	0	0	0	0	0	1	1	1	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.	1	1	1	0	0	0	1	0	1	1	1	1
A entidade deve demonstrar, comparativamente, o custo e o valor reconhecido quando este valor não cobrir os custos dos serviços prestados.	NI	NI	NI	NI	NI	NI	NI	NI	NI	NI	NI	NI

Fonte: Silva, Soares e Casagrande (2019)

A partir dos resultados apresentados na Tabela 3, pode-se observar que o desempenho do IS, do HNSG e da FAHECE se manteve o mesmo ao longo do período de análise, apresentando grau de conformidade de 63,64%, 36,36% e 100,0%, respectivamente. Apenas o IDEAS apresentou variação no percentual de evidenciação de suas Notas Explicativas, obtendo 58,33%, 41,67%, 50,00%, respectivamente, entre 2018 e 2020.

O grau de conformidade do Instituto Santé com as normas contábeis classifica-se como médio. A organização não possui a prática de evidenciar a relação de tributos objeto de renúncia

fiscal, eventos subsequentes à data do encerramento que tenham efeito relevante sobre a situação financeira e os resultados futuros da entidade, especificar os recursos sujeitos à restrição ou vinculação por parte do doador e informações a respeito das obrigações de longo prazo com terceiros. Por outro lado, o instituto apresentou informações relevantes de interesse direto dos usuários dos seus serviços e financiadores, como o recebimento e aplicação das subvenções recebidas, registro segregado dos atendimentos com recursos próprios dos demais atendimentos realizados pela entidade e das gratuidades praticadas, detalhando o número de atendidos e os valores despendidos.

O HNSG apresentou o resultado mais baixo de conformidade de suas Notas Explicativas dentre as OSs analisadas, ainda assim, obteve classificação média. A OS não apresenta informações a respeito da aplicação das subvenções recebidas, relação de tributos objeto de renúncia fiscal, eventos subsequentes à data do encerramento do exercício com efeito relevante sobre a situação financeira e sobre os resultados futuros e detalhamento das obrigações de longo prazo, tendo sido a única a não apresentar critérios para o registro contábil de depreciação do ativo imobilizado. Além disso, também não há o procedimento de registro segregado dos atendimentos com recursos próprios em relação aos demais realizados, bem como das gratuidades praticadas juntamente com dados quantitativos.

O Nível de Conformidade Geral das Notas Explicativas do IDEAS no período foi de 50,00%, considerado médio. A OS oscilou na evidenciação de quatro itens mínimos exigidos pela norma, sejam eles: eventos subsequentes à data de encerramento do exercício foram apresentados apenas em 2018; taxa de juros, datas de vencimento e garantias das obrigações em longo prazo esteve ausente em 2020, constando apenas em 2018 e 2019; a apresentação de forma segregada das gratuidades praticadas foi constatada somente em 2018 e 2020 e dos atendimentos com recursos próprios dos demais atendimentos realizados apenas em 2020.

Constatou-se que o grau de conformidade às normas do HNSG e IDEAS neste quesito foi inferior em comparação às demonstrações contábeis. O IS não apresentou redução no seu nível de adequação, contudo, o resultado situa-se próximo daquele encontrado nos seus demonstrativos. Essa tendência foi observada alguns estudos anteriores, no caso de Silveira (2007), a média geral de evidenciação dos itens analisados das Notas Explicativas não ultrapassou 23,00%, muito abaixo do nível de conformidade das demonstrações contábeis, que variou de 61,00% à 91,00%, a depender do demonstrativo. Na pesquisa de Silva, Soares e Casagrande (2019), o grau de conformidade das Notas Explicativas da UNISUL foi de 85,00%, ante os 90,00% das suas demonstrações. Melo e Azevedo (2019) verificaram que, das 8

instituições analisadas, apenas 75,00% evidenciavam o critério de apuração da receita e despesa, 50,00% a relação de tributos objeto de renúncia fiscal, os recursos sujeitos à restrição e informações a acerca dos seguros contratados, entre outros resultados.

Em contraponto a esse movimento, as Notas Explicativas da FAHECE foram as únicas a atender de forma consistente a todos os requisitos mínimos estabelecidos na ITG n.º 2002 (R1). A entidade apresenta em demonstrações separadas os recursos provenientes dos contratos de gestão destinados à administração do HEMOSC e do CEPON, assim como os valores recebidos, executados e os saldos de cada convênio firmado. A OS também foi a única a evidenciar em conformidade com as normas nos três anos os recursos de aplicação restrita, os eventos subsequentes à data do encerramento do exercício que tenham, ou possam vir a ter, efeito relevante sobre a situação financeira ou sobre os resultados futuros da entidade, e informações sobre as obrigações de longo prazo. Destaca-se a nota acerca dos eventos subsequentes à data do encerramento de 2019, em que a FAHECE relata os potenciais impactos do COVID-19 nas suas atividades administrativas e operacionais e as medidas tomadas para conter a disseminação da doença e minimizar os impactos econômicos. Foi ressaltado também que até junho de 2020 não houve impacto relevante ou material em seus negócios.

4.4 AVALIAÇÃO GERAL

O resultado geral da pesquisa é apresentado nesta seção, onde são demonstrados os Níveis de Conformidade por tipo de evidenciação e geral de cada Organização Social analisada, expostos na Tabela 4. O índice corresponde ao grau de conformidade do estatuto social, demonstrações contábeis e notas explicativas em relação às normas contábeis em termos de evidenciação contábil, objetivo ao qual este trabalho foi dedicado.

Tabela 4 – Resultados Gerais do Nível de Conformidade das Organizações Sociais

Meio de Evidenciação Verificado	Nível de Conformidade Individual				TOTAL
	IS	HNSG	IDEAS	FAHECE	
Estatuto Social	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%
Demonstrações Contábeis	56,25%	62,50%	76,81%	80,61%	69,23%
Notas Explicativas	58,33%	33,33%	50,00%	100,0%	63,04%
NÍVEL DE CONFORMIDADE GERAL	64,52%	58,06%	69,47%	89,80%	70,71%

Fonte: Elaborado pelo autor (2022)

No total, foram analisados 44 itens de verificação, divididos em 3 *checklists* (Estatuto Social, Demonstrações Contábeis e Notas Explicativas), a partir dos dados extraídos de 4

estatutos sociais e 12 prestações de contas (4 em cada um dos exercícios: 2018, 2019 e 2020). O nível geral de conformidade do estatuto social, demonstrativos contábeis e notas explicativas da população da pesquisa foi de 70,71%, classificado como médio, 0,29 pontos percentuais abaixo do necessário para atingir a classificação alta. Os estatutos sociais atendem a 100,0% do exigido pelas normas, enquanto que demonstrações contábeis e notas explicativas, 69,23% e 63,04%, respectivamente, receberam classificação média.

O HNSG foi a Organização Social que obteve o desempenho geral mais baixo, seguida pelo IS e IDEAS, de todo modo, segundo o parâmetro estipulado nesta pesquisa, o grau de adequação às normas dessas entidades é considerado médio. O IS apresentou o menor grau de conformidade dentre as demonstrações analisadas, 56,25%, enquanto que as Notas Explicativas do HNSG evidenciaram somente 33,33% dos itens mínimos estabelecidos pela ITG n. 2002 (R1). O IDEAS obteve um Nível de Conformidade Geral de 69,47%, acima das OSs anteriores, com 76,81% e 50,00% de adequação das suas demonstrações e notas explicativas, respectivamente.

A FAHECE, por sua vez, foi o destaque da pesquisa, obtendo grau de evidênciação alto nas 3 listas de verificação dentro do período analisado. A fundação demonstrou ser a entidade com maior zelo no cumprimento às normas, 100% dos itens relativos ao estatuto social e notas explicativas e mais de 80% nos demonstrativos contábeis, resultados significativamente acima das demais organizações.

Os resultados gerais verificados podem ser comparados ao nível geral de conformidade de outros estudos, como de Silveira (2007) e Silva, Soares e Casagrande (2019). O primeiro apurou um nível geral de conformidade de 67,00%, em 39 fundações privadas de Santa Catarina entre 2004 e 2006, resultado próximo do verificado neste estudo; já o segundo verificou um grau de conformidade de 100,0% no estatuto social e 85,00% nas demonstrações contábeis da UNISUL nos anos de 2010 e 2016. O estudo de Cesconeto (2019) também verificou um grau de conformidade de 100,0% no estatuto social de 5 entidades sem fins lucrativos de Santa Catarina, porém resultados que variaram de 50,00% à 79,24% na conformidade das demonstrações contábeis de tais entidades entre 2013 a 2016. O resultado também é comparável com a pesquisa de Melo e Azevedo (2019), que verificou que 75,00% das demonstrações referentes ao exercício de 2014 das 8 entidades sem fins lucrativos associadas à ABONG estão em conformidade com a ITG n.º 2002 (R1).

5 CONCLUSÃO

As Organizações Sociais surgiram no movimento de modernização do Estado nos anos 90, como forma de levar eficiência e qualidade à prestação dos serviços sociais anteriormente prestados diretamente pelo Poder Público. No Estado de Santa Catarina, as OSs adquiriram grande protagonismo no setor de saúde pública, até 2020, a SES-SC mantinha 7 contratos de gestão com 5 OSs para o gerenciamento de 7 unidades hospitalares, um investimento que representava em torno de 13,37% dos gastos com saúde.

Os recursos recebidos pelas OSs para a execução do contrato de gestão estão condicionados à prestação de contas periódica ao Órgão Supervisor, que inclui a apresentação dos relatórios financeiros e dos resultados das suas atividades. No que tange a elaboração dos demonstrativos contábeis, é preciso que as entidades os produzam não somente a fim de atender às exigências legais e contratuais com a Administração Pública, como também a contribuir para a transparência na gestão à sociedade.

Nesse sentido, é importante enfatizar o papel da sociedade no controle social da gestão pública, um dos pilares do Projeto das Organizações Sociais. Sua participação nos órgãos superiores de deliberação, responsáveis pela tomada de decisão e fiscalização, faz com que as organizações possam verdadeiramente atender aos interesses nas áreas essenciais e evitar a má utilização dos recursos públicos que refletem diretamente na qualidade dos serviços prestados.

Diante desta problemática, a pesquisa teve por objetivo principal verificar o grau de conformidade às normas dos demonstrativos financeiros das OSs que mantêm contratos de gestão com a SES-SC, em uma análise temporal que compreendeu o período de 2018 a 2020. Para tanto, foram utilizadas listas de verificação elaboradas a partir das exigências das normas, comparando cada item com os demonstrativos das OSs que compuseram a população da pesquisa. A pontuação obtida em relação ao total de itens verificáveis resultou no nível de conformidade de cada organização.

A análise preliminar do estatuto social das OSs indicou um alto grau de conformidade, tendo sido cumpridos todos os itens obrigatórios exigidos pelas normas segundo o Manual de Procedimentos para o Terceiro Setor.

Em relação às demonstrações contábeis, obteve-se como resultado um Nível de Conformidade Geral de 69,23%, portanto, o grau de conformidade dos demonstrativos das OSs em relação às normas contábeis é considerado médio. No detalhamento do resultado, verifica-se que as organizações estão divididas em grupos de adequação alto e médio. A FAHECE e o

IDEAS apresentaram graus de conformidade das demonstrações considerados altos, tendo a primeira obtido o melhor desempenho geral, 80,61%, e a segunda, 76,81%. Já o IS e o HNSG apresentaram resultados médios, 56,25% e 62,50%, respectivamente, havendo uma quantidade considerável de itens a melhorar.

Quanto às notas explicativas, o nível de conformidade geral foi ligeiramente inferior, 63,04%, considerado médio. Nesse quesito, a FAHECE apresentou grau de conformidade de 100,0% com as normas em suas NE, enquanto que as demais organizações obtiveram resultados médios. O IS e o IDEAS obtiveram 58,33% e 50,00% dos itens analisados em conformidade com os requisitos mínimos estabelecidos pela ITG n.º 2002 (R1), e, abaixo dos demais, o HNSG, com 33,33%.

Respondendo à questão problema do trabalho, o nível de conformidade geral às normas contábeis das demonstrações contábeis, referentes aos exercícios de 2018 a 2020, das OSs foi de 70,71%, classificado como médio segundo os parâmetros estabelecidos na metodologia da pesquisa. Observa-se que o índice não reflete fidedignamente o resultado individual de cada entidade, uma vez que o resultado daquela que apresenta melhores práticas foi significativamente superior às demais, que obtiveram níveis de adequação mais próximos, elevando o resultado geral do índice.

As principais ressalvas nos demonstrativos contábeis se concentraram nos itens referentes à segregação das contas de receitas e despesas por tipo de atividade das demais contas da entidade e na evidência da dotação inicial disponibilizada pelo instituidor/fundador. Em relação às notas explicativas, com exceção da FAHECE, as OSs deixaram de evidenciar os itens relacionados aos recursos de aplicação restrita, às obrigações de longo prazo e aos eventos subsequentes à data do encerramento do exercício. Além disso, a padronização das demonstrações pode ter auxiliado a manter-se idêntico o desempenho das organizações ao longo do período na maioria dos casos.

Como limitações a este estudo, destaca-se o número baixo de organizações componentes da população, tendo em vista que o Estado de Santa Catarina mantinha no período somente 5 contratos de gestões em vigor, e a não divulgação das demonstrações contábeis por parte de uma das OSs, o que restringiu ainda mais o número de entidades a serem analisadas. Ademais, o fato de todas as OSs vincularem-se à SES-SC restringiu o âmbito de atuação das organizações ao setor de saúde. Para trabalhos futuros, recomenda-se a ampliação dos estudos de evidência contábil do Terceiro Setor às demais unidades da federação e no âmbito local, bem como das atividades a que se destinam. Sugere-se, também, a utilização de demonstrações

que abrangam um período de tempo maior, a fim de analisar possíveis variações dentro das mesmas entidades.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Karen Santana. Setor Público não-estatal: (des)caminhos do controle social e da equidade no acesso aos Serviços das Organizações Sociais de Saúde. **Revista Brasileira de Extensão Universitária**, v. 4, p. 49-57, 2006. Disponível em: <<https://periodicos.uffs.edu.br/index.php/RBEU/article/view/966>>. Acesso em: 07 jun. 2016.

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

ASSIS, Marcio Sanches de; MELLO, Gilmar Ribeiro de; SLOMSKI, Valmor. Transparência nas entidades do Terceiro Setor: a demonstração do resultado econômico como instrumento de mensuração de desempenho. **Anais**. São Paulo: EAC/FEA/USP, 2006.

BETTIOL JUNIOR, Alcides. **Formação e destinação do resultado em entidades do terceiro setor: um estudo de caso**. 2005. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade: Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2005. doi:10.11606/D.12.2005.tde-08062005-100309. Acesso em: 2022-05-18.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em 23 maio 2020.

BRASIL. Ministério da Administração Federal e da Reforma do Estado. Câmara de Reforma do Estado. **Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado**. Brasília, DF: Presidência da República; Câmara de Reforma do Estado, 1995.

BRASIL. **Lei n.º 9.637, de 15 de maio de 1998**. Dispõe sobre a qualificação de entidades como organizações sociais, a criação do Programa Nacional de Publicização, a extinção dos órgãos e entidades que menciona e a absorção de suas atividades por organizações sociais, e dá outras providências. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9637.htm>. Acesso em: 13 maio, 2022.

BRASIL. **Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm>. Acesso em: 13 maio, 2022.

BRITO, Gisele Ferreira de *et al.* **Manual ABNT: Regras gerais de estilo e formatação de trabalhos acadêmicos**. 5. ed. São Paulo: Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – Fecap, 2021.

CARVALHO, Ana Beatriz Gonçalves de. **RECONHECIMENTO E EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL: Uma análise em Organizações Sociais vinculadas à União**. 2017. 48 f. TCC (Graduação) - Curso de Ciências Contábil, Universidade de Brasília, Brasília, 2017.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 34. ed. São Paulo: Atlas, 2020.

CESCONETO, Malu Tuane. **Evidenciação Contábil em Entidades do Terceiro Setor do Estado de Santa Catarina**. 2019. 16 f. TCC (Graduação) - Curso de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2018.

COUTINHO, Nina Novaes. As organizações sociais e o contrato de gestão. **Revista do Direito Público**, Londrina, v. 1, n. 2, p. 25-40, maio 2006.

CRC/RS. **Terceiro Setor: Guia de orientação para o profissional da Contabilidade**. Porto Alegre, 2018.

CRESWELL, John Ward. **Projeto de pesquisa: métodos qualitativo, quantitativo e misto**. 2. ed. Porto Alegre: Artmed, 2007.

CRUZ, Célia. **Ética e Transparência**. 2002. Disponível em: <https://www.filantropia.org/informacao/etica_e_transparencia>. Acesso em: 13 jun. 2022.

FRANÇA, José Antonio de *et al.* (Org.). **Manual de Procedimentos para Terceiro Setor: Aspectos de Gestão e de Contabilidade para Entidades de Interesse Social**. Brasília: CFC: FBC: Profis, 2015.

FRANÇA, José Antonio de. **Mensuração e reconhecimento contábil do serviço voluntário**. 2016. Disponível em: <http://www.itecon.com.br/artigos.php>. Acesso em: 27 maio 2022.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GOLLO, Vanderlei; SCHULZ, Sheila Jeane; ROSA, Fabrícia Silva da. EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL EM ENTIDADES BRASILEIRAS DE TERCEIRO SETOR: ADEQUAÇÃO ÀS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE. **Contexto - Contabilidade em Texto**, Porto Alegre, v. 14, n. 27, p. 104-116, maio 2014.

HENDRIKSEN, Eldon S. *et al.* **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2010.

HUNGARATO, Arildo; COSTA, Alexander Ferreira; SARLO NETO, A. Uma contribuição para entendimento das notas explicativas das empresas brasileiras do setor elétrico de distribuição sob a ótica da contabilidade societária. **Recuperado de <http://livrozilla.com/doc/1164205/uma-contribui%20c3%a7%20a3o-para-entendimento-das-notas-explicativas>**, 2004.

Instituto Brasileiro das Organizações Sociais de Saúde (IBROSS) (Brasília). **Confira as leis de estados e municípios que regulamentam as OSS**. 2018. Disponível em: <https://www.ibross.org.br/confira-as-leis-de-estados-e-municipios-que-regulamentam-as-oss/>. Acesso em: 18 maio 2022.

Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada - IPEA. **Relatório OSCIP e OS: Perfil das Organização Social e Organização da Sociedade Civil de Interesse Público em atividade no Brasil**, 2020.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

LIMA, Igor Gabriel. **Evidenciação Contábil: Um estudo do nível de evidenciação nas empresas de transporte aéreo**. 2009. 16 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Ciências Contábeis, Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado, São Paulo, 2010.

MELO, Jacqueline Larissa Pereira de; AZEVEDO, Elayne Patrícia Ribeiro de Santana. NÍVEL DE CONFORMIDADE COM A ITG 2002 (R1) PELAS ORGANIZAÇÕES NÃO GOVERNAMENTAIS ASSOCIADAS À ABONG. **Contexto - Contabilidade em Texto**, Porto Alegre, v. 19, n. 42, p. 25-36, maio 2019.

MORAIS, Lucas Henrique Toscano de Brito. **A aplicação da ITG 2002 (R1) pelas entidades do terceiro setor do Município de João Pessoa - PB**. 2018. 34 f. TCC (Graduação) - Curso de Ciências Contábeis, Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, 2018.

NUNES, Thaianne de Araujo. **Fiscalização do contrato de gestão de organizações sociais: o papel da comissão de avaliação do órgão supervisor**. 2017. 58 f. TCC (Graduação) - Curso de Ciências Contábeis, Universidade de Brasília, Brasília, 2017.

OLAK, Paulo Arnaldo; NASCIMENTO, Diogo Toledo do. **Contabilidade para entidades sem fins lucrativos (Terceiro Setor)**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

PACHECO, Luís Otávio; SZUSTER, Natan; MACEDO, Marcelo Alvaro da Silva. EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL EM FUNDAÇÕES PRIVADAS DE SAÚDE: UMA ANÁLISE DAS PRESTAÇÕES DE CONTAS DE ENTIDADES DO MUNICÍPIO DE BELO HORIZONTE. **Revista Ambiente Contábil**, Natal, v. 6, n. 2, p. 240-260, jul. 2014.

PEREIRA, Luiz Carlos Bresser. **As organizações sociais**. 1995a. Disponível em: <https://www1.folha.uol.com.br/fsp/1995/5/22/opiniaio/9.html>. Acesso em: 20 maio 2022.

PEREIRA, Luiz Carlos Bresser. **O público não-estatal**. 1995b. Disponível em: <https://www1.folha.uol.com.br/fsp/1995/8/13/opiniaio/8.html>. Acesso em: 20 maio 2022.

PEREIRA, Luiz Carlos Bresser; GRAU, Nuria Cunill (org.). **O público não-estatal na reforma do Estado**. 1. ed. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1999. 500 p.

PIETRO, Maria Sylvia Zanella di. **Direito Administrativo**. 33. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

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.

SANTA CATARINA. Antônio Felipe Oliveira Rodrigues. Tribunal de Contas de Santa Catarina. **ANÁLISE ECONOMÉTRICA DA EFICIÊNCIA DOS HOSPITAIS ESTADUAIS DE SANTA CATARINA: UM COMPARATIVO ENTRE MODELOS DE GESTÃO**. Florianópolis, 2017.

SANTA CATARINA. **Lei n. 12.929, de 04 de fevereiro de 2004.** INSTITUI O PROGRAMA ESTADUAL DE INCENTIVO ÀS ORGANIZAÇÕES SOCIAIS E ESTABELECE OUTRAS PROVIDÊNCIAS. Disponível em: <http://leis.alesc.sc.gov.br/html/2004/12929_2004_Lei.html>. Acesso em: 5 abr. 2020.

SILVA, Luana Caroline da; SOARES, Sandro Vieira; CASAGRANDE, Maria Denize Henrique. EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL DE ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR: UMA ANÁLISE DA CONFORMIDADE DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DA UNIVERSIDADE DO SUL DE SANTA CATARINA - UNISUL. **Contexto - Contabilidade em Texto**, Porto Alegre, v. 19, n. 43, p. 13-26, set. 2019.

SILVEIRA, Douglas da. **Evidenciação contábil de fundações privadas de educação e pesquisa: uma análise da conformidade das demonstrações contábeis de entidades de Santa Catarina.** 2007. 140 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2007.

SILVEIRA, Douglas da; BORBA, José Alonso. DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS DAS FUNDAÇÕES DE APOIO À UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA: UMA ANÁLISE PRE-LIMINAR. **Facef Pesquisa**, Franca, v. 10, n. 2, p. 133-145, ago. 2007.

SOUZA, Estela Maris Vieira de. **Notas explicativas: utilidade das informações financeiras divulgadas no Brasil com a adoção das normas internacionais de contabilidade (IFRS).** 2014. 308 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Ciências Contábeis, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014.

ZITTEI, Marcus Vinicius Moreira; POLITELO, Leandro; SCARPIN, Jorge Eduardo. **Nível de Evidenciação Contábil de Organizações do Terceiro Setor.** *Administração Pública e Gestão Social*, [S. l.], v. 1, n. 2, p. 85–94, 2016. DOI: 10.21118/apgs.v1i2.4799. Disponível em: <<https://periodicos.ufv.br/apgs/article/view/4799>>. Acesso em: 18 maio. 2022.