

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

ACCOUNTING DISCLOSURE OF THIRD SECTOR ENTITIES: AN ANALYSIS OF THE COMPLIANCE OF THE ACCOUNTING STATEMENTS OF UNIVERSIDADE DO SUL DE SANTA CATARINA - UNISUL

LUANA CAROLINE DA SILVA

Mestranda em Contabilidade pela UFSC. E-mail: luana.s07@hotmail.com

SANDRO VIEIRA SOARES

Doutor em Controladoria e Contabilidade pela USP, Pós-doutorando em Administração pela Unisul. E-mail: sandrovieirasoares@hotmail.com

MARIA DENIZE HENRIQUE CASAGRANDE

Doutora em Engenharia de Produção pela UFSC. E-mail: denize_casagrande@yahoo.com.br

Endereço: R. Eng. Agrônomo Andrei Cristian Ferreira, s/n - Trindade, Florianópolis - SC, 88040-900

Resumo: O terceiro setor é composto por instituições privadas de interesse público, que prestam serviços para a sociedade, sem visar lucro. Essas instituições são caracterizadas como associações, fundações ou entidades religiosas, e prestam serviços em áreas como saúde, educação e inclusão social. Partindo dessas colocações, o objetivo desta pesquisa é analisar o grau de conformidade das demonstrações contábeis da fundação Universidade do Sul de Santa Catarina com as normas contábeis aplicadas ao terceiro setor. Para tanto, realizou-se um estudo de caso, baseado principalmente em pesquisa documental e com abordagem qualitativa. A partir das normas contábeis, foi elaborada uma lista de aspectos, referentes a itens de verificação de conformidade, que foram, posteriormente, verificados na evidenciação contábil da fundação analisada. Os dados utilizados foram os constantes das demonstrações contábeis dos anos de 2010 a 2016, obtidos diretamente do site da fundação. Após a análise, os resultados indicaram um nível geral de conformidade das demonstrações contábeis de 85,00%, confirmando a necessidade de aprimorar a evidenciação contábil, utilizando-se das normas específicas relacionadas às fundações.

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

Abstract: *The third sector is composed of private institutions of public interest that render services to society and do not aim at profit. These institutions are characterized as associations, foundations or religious entities and provide services in areas such as health, education and social inclusion. Thus, the objective of the research is to analyze the degree of compliance of the financial statements of the University of Southern Santa Catarina foundation with the accounting standards applied to the third sector. To this end, a case study was conducted based mainly on documentary research and with a qualitative approach. Based on the accounting standards, a list of aspects that refer to compliance check items was prepared and subsequently verified in the accounting disclosure of the analyzed foundation. The data used were the financial statements from 2010 to 2016 obtained directly from the foundation's website. The results suggest an overall financial statement compliance level of 85.00%, confirming the need to improve accounting disclosure using specific foundation-related standards.*

Keywords: *Third sector; Accounting Standards; Accounting Disclosure.*

1 INTRODUÇÃO

As entidades do terceiro setor atuam fornecendo serviços à população, envolvendo os direitos do cidadão, tais como saúde, educação, inclusão social, entre outros. Embora algumas entidades sejam autossustentadas, a maioria delas é financiada tanto pelo setor público quanto pelo setor privado. Normalmente, os recursos oriundos do setor público são disponibilizados por meio de projetos junto aos órgãos do primeiro setor; enquanto os recursos oriundos do setor privado derivam, basicamente, de doações do segundo setor (GOLLO; SCHULZ; ROSA, 2014).

Diante do fato de as entidades do terceiro setor serem financiadas, em grande parte, por recursos doados pelo governo e/ou empresas do setor privado, há uma cobrança por parte desses financiadores em relação à transparência dos gastos realizados com essas doações, visando a certeza de que os recursos foram utilizados adequadamente, no sentido de promover as atividades-fim da entidade, beneficiando a sociedade (CALABRESE, 2011).

A principal forma de transparência das entidades do terceiro setor dá-se pela evidenciação contábil e pelas demonstrações financeiras. Porém, de acordo com Silveira e Borba (2010), ainda é preciso forte amadurecimento para que as entidades cheguem a um nível satisfatório de transparência. Ou seja, percebe-se que há, nesse setor, deficiências e carências nas divulgações das informações.

O que se sabe e se constata é que existem normas contábeis que regulamentam as entidades do terceiro setor, tais como a Interpretação Técnica Geral - ITG 2002; a Lei nº 13.019, de 2014, alterada pela Lei nº 13.204, de 2015; e o Manual de Procedimentos para o Terceiro Setor.

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

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

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

Nesse cenário, é fundamental e obrigatório que as organizações que compõem o terceiro setor adotem uma política de transparência de suas atividades, bem como a prestação de contas e a divulgação de suas demonstrações.

Isso posto, surge, então, o seguinte problema de pesquisa: Qual é o grau de conformidade das demonstrações contábeis da Universidade do Sul de Santa Catarina com as normas contábeis?

Nesse sentido, o objetivo principal desta pesquisa é analisar o grau de conformidade das demonstrações financeiras da Universidade do Sul de Santa Catarina com as normas contábeis aplicadas ao terceiro setor. A partir do objetivo principal dois objetivos específicos são estabelecidos: (a) identificar o que as normas contábeis exigem das entidades do terceiro setor; e (b) identificar em que grau as demonstrações financeiras da Universidade do Sul de Santa Catarina atendem as normas contábeis.

Este estudo se justifica e encontra importância pela necessidade da evidenciação contábil por entidades do terceiro setor, visto que, além de observar o cumprimento da determinação legal por parte dessa instituição, servirá como meio de transparência a ser utilizado por essas entidades. Para Soares et al. (2017), a produção científica sobre terceiro setor é incipiente e não chega a 1% do que é pesquisado na área de Ciências Contábeis no Brasil.

2 REVISÃO DA LITERATURA

Com a finalidade de atender ao objetivo do estudo, nesta seção apresenta-se um apanhado sobre a literatura acerca das entidades do terceiro setor, segundo o marco regulatório e as pesquisas anteriores.

2.1 ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR

As entidades sem fins lucrativos, que são de iniciativa privada e que desenvolvem atividades com finalidade de atender o âmbito público, são designadas de entidades do terceiro setor. Pode-se definir terceiro setor, de acordo com Paes (2003, p. 88), como “o conjunto de organismos, organizações ou instituições sem

fins lucrativos dotados de autonomia e administração própria que têm como função e objetivo principal atuar, voluntariamente junto à sociedade civil visando ao seu aperfeiçoamento”.

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

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

Como exemplos de entidades que fazem parte do terceiro setor, têm-se as sociedades civis sem fins lucrativos, Organizações Não-Governamentais – ONGs, associações, fundações, institutos, sindicatos, dentre outros. A entidade estudada nesta pesquisa é classificada como uma fundação. Por fundações, entendem-se as entidades que nascem de um patrimônio que é doado através de escritura pública ou testamento. Podem ser criadas pelo desejo de apenas um indivíduo, ou seja, para que ela exista não é necessária a reunião de pessoas.

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

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

Portanto, uma fundação pode ser criada a partir do desejo de apenas um indivíduo, sendo necessário um patrimônio, que deve ser administrado para alcançar os objetivos instituídos, como a prestação de serviços sociais a todas as pessoas que necessitam. Assim, podem-se relacionar como principais características das fundações: a finalidade ou os fins; a origem ou a forma de criação; o patrimônio; o modo de administração; e o velamento do Ministério Público.

Partindo do princípio que a entidade estudada é uma fundação, sabe-se que existem normas contábeis que regulamentam essas entidades e que tornam obrigatória a evidenciação de informações, a saber: a ITG 2002, a Lei nº 13.019, de 2014, e o Manual de Procedimentos para o Terceiro Setor.

Para Silveira e Borba (2010), a evidenciação contábil é a forma mais usual, e, em muitas entidades, é a única forma para demonstrar à sociedade o valor social de suas atividades. Desse modo, a adequação da evidenciação contábil das entidades do terceiro setor pode ser considerada como índice de transparência dessas entidades, informação de suma importância para gerar crédito a essas entidades diante da sociedade.

2.2 INTERPRETAÇÃO TÉCNICA GERAL 2002 - ENTIDADE SEM FINALIDADE DE LUCROS

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

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

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

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

Quadro 1: Critérios e procedimentos

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

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

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

A divulgação das demonstrações contábeis, conforme a ITG 2002 (2012, p. 4), deve ser complementada pela apresentação de notas explicativas. Dentre as informações exigidas destacam-se notas sobre: 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.

De acordo com Iudícibus et al. (2013), as notas explicativas são informações que complementam e melhoram a qualidade das demonstrações contábeis, fazendo com que usuários externos também consigam compreender a situação da entidade. As notas explicativas devem demonstrar informações por meio estrito, tabelas e quadros, visando esclarecer dados das contas movimentadas, do contexto operacional da entidade, além de fazerem com que as demonstrações contábeis se tornem mais claras e compreensíveis, inclusive para os leigos em contabilidade.

2.3 LEI Nº 13.204, DE 2015

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

Um dos pontos mais importantes desta nova Lei refere-se à prestação de contas, na qual são avaliados os resultados da parceria, se a entidade está, ou não, atendendo ao público, sendo essa a variável mais importante na prestação de contas.

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

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

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

Por fim, a Lei nº 13.204/15, sancionada com sete vetos, teve os seguintes impactos: a) proíbe a dispensa de chamamento público para entidades com mais de seis anos existência; b) mantém a exigência da comprovação de experiência prévia; c) proíbe gastos com despesas não especificadas na Lei; d) submete à Lei parcerias realizadas antes da sua entrada em vigor; e e) proíbe o arquivamento definitivo de prestação de contas apresentadas até 31/12/2010.

2.4 MANUAL DE PROCEDIMENTOS PARA O TERCEIRO SETOR

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

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

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

Por fim, o Manual demonstra a identificação, a mensuração e o reconhecimento de transações gerais e específicas, operacionalizadas pelas entidades, fornecendo, ainda, detalhes sobre as demonstrações contábeis, as quais contemplam o estado patrimonial de entidade em determinada data ou momento. Nesse sentido, ele representa ferramenta indispensável para profissionais que pretendem trabalhar em entidades do terceiro setor.

2.5 ESTUDOS ANTERIORES

Assim como as empresas privadas e os órgãos públicos, as entidades do terceiro setor devem aderir suas práticas contábeis às leis e aos regulamentos. Desse modo, vários estudos têm mostrado a importância

de essas entidades elaborarem suas demonstrações financeiras em conformidade com as normas contábeis aplicadas ao terceiro setor.

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

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

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

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

Mário, Paula e Alves (2013) desenvolveram um estudo, buscando identificar o nível de evidenciação contábil de 68 fundações privadas de Belo Horizonte – MG, com base em demonstrações contábeis e relatórios de atividades disponíveis no SICAP, referentes aos anos de 2006 a 2009. Ao final do estudo, concluíram que o nível de evidenciação das entidades da amostra é inadequado, cobrindo apenas os pontos considerados obrigatórios, sem cobrir os itens considerados voluntários. Os autores enfatizaram que nenhuma fundação permitiu a identificação das gratuidades oferecidas à sociedade e dos benefícios gozados.

Na pesquisa de Gollo, Schulz e Rosa (2014), o objetivo era identificar a adequação de entidades brasileiras do terceiro setor no que tange às normas brasileiras de contabilidade. Para tal, os autores analisaram as demonstrações: Balanço patrimonial, Demonstração de resultado, Demonstração de superavit ou deficit e Notas explicativas de 46 entidades do terceiro setor de Santa Catarina, referente aos anos de 2009 a 2011, com base em um *check-list* das normas NBC T 3 e NBC T 10.19. Como resultado, identificaram que o índice geral de evidenciação para o período analisado foi de 51,73%, ou seja, muito aquém do ideal.

Já na pesquisa de Macohon e Klann (2014), o objetivo era verificar como o processo de convergência contábil internacional modificou as demonstrações contábeis das entidades do terceiro setor no Brasil, no período de 2007 a 2010, tendo os autores observado que o processo pouco influenciou na estrutura das demonstrações contábeis, concluindo que a prática do *disclosure* voluntário ainda não é uma prática frequente e que houve uma gradativa substituição da DOAR pela DFC no período analisado.

Campos, Moreira e Scalzer (2014) buscaram explicar o uso das Demonstrações contábeis e dos Relatórios contábeis complementares na prática da prestação de contas para o usuário externo por 14 fundações ou institutos espalhados pelo Brasil, observando que apenas seis, das 14, publicaram todas as demonstrações contábeis obrigatórias e, mesmo aquelas que foram auditadas, não apresentaram todas as demonstrações contábeis. Após a análise, os autores identificaram uma forte correlação positiva entre o nível de *disclosure* e o resultado líquido, e o nível de *disclosure* e capital social.

Conforme expõem em seu artigo, Pacheco, Szuster e Macedo (2014) buscaram conhecer o nível de evidenciação contábil de fundações privadas de saúde do município de Belo Horizonte, no período de 2007 a 2011, com dados coletados no SICAP. Como resultados, os autores observaram que as fundações não apresentaram as DFCs em 2008 e as Notas explicativas em 2011, de modo que seus índices de evidenciação sobre as demonstrações contábeis foram de 94% a 97%. Já, quanto aos itens dentro das demonstrações contábeis, os índices de evidenciação ficaram entre 54% e 69%, sendo que o Balanço patrimonial e as Notas explicativas foram as que mais contribuíram para esse baixo desempenho geral.

Antonelli, Augustinho e Pacheco (2015) realizaram uma pesquisa para identificar quais são as práticas de contabilidade de dez das 19 fundações de apoio a instituições públicas de ensino superior do sul do Brasil, com base em um *survey* realizado em 2015. Os autores concluíram que as informações contábeis são utilizadas

pelas fundações preferencialmente para fins fiscais e controle das operações, enquanto o planejamento e o orçamento são utilizados por 90% das fundações, e os custos são calculados por apenas 40% dessas organizações, revelando o uso primordial da contabilidade para atender aos ditames da legislação e às normas impostas por seus financiadores.

Em sua pesquisa, Medeiros, Vasconcelos e Souza (2015) investigaram o quanto as demonstrações contábeis de quinze associações (OSCIPs) da cidade de Recife estão de acordo com a ITG 2002, editada através da Resolução CFC nº 1.409/2012, no período de 2009 a 2011. Os autores identificaram que nenhuma das entidades elaborou as DFCs e DMPLs, e que, de 12 informações obrigatórias em Notas explicativas, dez não existiam. As entidades, no entanto, promoveram a troca de nomenclatura de contas de acordo com o exigido na norma.

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

Observa-se, por fim que, de modo geral, as pesquisas indicam que o nível de *disclosure* das entidades é comparativamente pequeno, o nível de atendimento às normas específicas é relativamente baixo e há um amplo mercado para crescimento da atuação dos contadores que se especializarem em Contabilidade para o terceiro setor.

3 METODOLOGIA

Diante do objetivo de analisar o grau de conformidade das demonstrações financeiras da Universidade do Sul de Santa Catarina com as normas contábeis aplicadas ao terceiro setor, esta pesquisa é classificada como descritiva quanto aos objetivos; estudo de caso baseado, principalmente, em pesquisa documental quanto aos procedimentos; e qualitativa quanto à abordagem de pesquisa.

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

3.1 COLETA E ANÁLISE DOS DADOS

Os dados utilizados foram as demonstrações contábeis dos anos de 2010 a 2016 e o estatuto social da Universidade do Sul de Santa Catarina (Unisul), publicadas na *home page* da referida fundação e coletados em consulta realizada em abril de 2016 e dezembro 2017.

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

- a) Interpretação Técnica Geral 2002 (ITG 2002);
- b) Manual de Procedimentos para o Terceiro Setor (MPTS);
- c) Lei nº 13.019, de 2014, alterada pela Lei nº 13.204, de 2015.

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

Nesse nível de análise, para a adequação, foram atribuídas: pontuação positiva (1); não adequação, pontuação nula (0); e, quando não há informação, foi atribuído (NI). O quociente da equação ficou assim representado:

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

Onde: A é a soma das respostas adequadas e Total – NI é o total de itens do *check-list* menos as

respostas que não puderam ser identificadas, apresentam o Nível de Adequação percentual às normas da Universidade do Sul de Santa Catarina (Unisul).

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

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Nesta seção, após a apresentação de um breve histórico da fundação analisada, são apresentados os resultados da análise da conformidade das demonstrações contábeis da fundação em análise.

4.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DA FUNDAÇÃO ANALISADA

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

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

A trajetória cronológica da Unisul teve início em 1964, às margens do rio que dá nome à sua cidade sede, Tubarão, distante 130 quilômetros ao sul da capital dos catarinenses, como Faculdade de Ciências Econômicas do Sul de Santa Catarina. Aprovada pela Lei Municipal nº 353, de 25 de novembro de 1964, a Faculdade vinculava-se ao Instituto Municipal de Ensino Superior (IMES), dando lugar à Fundação Educacional do Sul de Santa Catarina (FESSC).

Em 1989, reconhecida como de Utilidade Pública Municipal e Federal, a FESSC transformou-se em Fundação Universidade do Sul de Santa Catarina (Unisul), sendo aprovada, sancionada e reconhecida, como Universidade, pelo Parecer nº 28/89, do Conselho Federal de Educação.

Já na década de 1990, a Unisul despontava e se consolidava como uma das maiores universidades de Santa Catarina, quadruplicando seu portfólio e números, da Graduação à Pós-Graduação. Resultado de seu processo de reformulação pedagógico e sua estratégica de expansão territorial, em 1992, a Universidade iniciou suas atividades no extremo-sul do Estado, criando o Campus de Araranguá.

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

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

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

4.2 ANÁLISE DA CONFORMIDADE DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DA UNISUL

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

Os itens extraídos das normas contábeis foram analisados em relação ao Estatuto Social da fundação

Universidade do Sul de Santa de Catarina, conforme são apresentados na Tabela 1, a seguir, apresentando, ainda, a respectiva pontuação, obtida em cada item de conformidade.

Tabela 1 - Análise do Estatuto Social da UNISUL

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

Fonte: Dados da Pesquisa (2016).

O Estatuto Social da Universidade do Sul de Santa Catarina foi analisado comparando cada item de verificação de conformidade com a prática adotada pela fundação. Com isso, pode-se observar, conforme já exposto na Tabela 1, que a fundação possui um alto grau de evidenciação (100,00%) no que diz respeito ao seu estatuto social, sendo atribuída pontuação positiva em quase todos os itens analisados, com exceção, apenas, da evidenciação do exercício financeiro e orçamentário, no qual não foi identificada nenhuma informação, não podendo, assim, ser atribuída pontuação quanto a sua adequação.

Quanto à análise das demonstrações contábeis da Unisul, foram analisados, ao todo, dezenove itens de verificação, apresentados a seguir, na Tabela 2, juntamente com a pontuação da fundação em cada item, de acordo com sua evidenciação.

Tabela 2 - Análise das Demonstrações Contábeis da UNISUL

Itens de Verificação de Conformidade - Demonstrações Financeiras	Pontuação						
	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Reconhecimento de receitas usa regime de competência?	1	1	1	1	1	1	1
Os registros contábeis evidenciam as contas de receitas e despesas, com e sem gratuidade, <i>superavit</i> ou <i>deficit</i> , de forma segregada, identificáveis por tipo de atividade, tais como educação, saúde, assistência social e demais atividades?	1	1	1	1	1	1	1
As receitas decorrentes de doação, contribuição, convênio, parceria, auxílio e subvenção por meio de convênio, editais, contratos, termos de parceria e outros instrumentos, para aplicação específica, mediante constituição, ou não, de fundos, e as respectivas despesas são registradas em contas próprias, inclusive as patrimoniais, segregadas das demais contas da entidade?	1	1	1	1	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	0	0	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	1
O valor do <i>superavit</i> ou <i>deficit</i> é incorporado ao Patrimônio Social?	1	1	1	1	1	1	1
O benefício concedido como gratuidade por meio da prestação de serviços é reconhecido pelo valor efetivamente praticado?	1	1	1	1	1	1	1
Os registros contábeis são segregados de forma que permitam a apuração das informações para prestação de contas exigidas por entidades governamentais, aportadores, reguladores e usuários em geral?	0	0	0	0	0	0	0
A dotação inicial disponibilizada pelo instituidor/fundador em ativo monetário ou não monetário, no caso das fundações, foi considerada doação patrimonial e reconhecida em conta do patrimônio social?	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						
A organização elabora Balanço Patrimonial?	1	1	1	1	1	1	1
A organização elabora Demonstração do Resultado do Período?	1	1	1	1	1	1	1
A organização elabora Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido?	1	1	1	1	1	1	1
A organização elabora Demonstração dos Fluxos de Caixa?	1	1	1	1	1	1	1
A organização elabora Notas Explicativas?	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
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 <i>superavit</i> ou <i>deficit</i> do período?	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	0
Na Demonstração dos Fluxos de Caixa, as doações são classificadas nos fluxos das atividades operacionais?	0	0	0	0	0	0	0

Fonte: Dados da Pesquisa (2016/2017).

Observando-se os dados da Tabela 2, pode-se verificar que, em todos os anos analisados, a fundação obteve a mesma pontuação, ou seja, o nível de evidenciação das demonstrações contábeis da Unisul em relação às normas contábeis é de 72,22%. Isso ocorre devido ao formato padronizado das demonstrações contábeis ao longo dos anos.

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

Pode-se observar, ainda, que a entidade não obteve adequação em cinco itens analisados, entre os quais tem-se que as informações de gratuidade concedidas não são destacadas na Demonstração de Resultado, onde a fundação obteve pontuação nula em todos os anos, e não são reconhecidas de forma a se destacar aquelas que devem ser utilizadas em prestações de contas nos órgãos governamentais. A falta de evidenciação de gratuidades corrobora com o estudo de Silveira e Borba (2010). Contudo, vale ressaltar que as gratuidades concedidas são divulgadas em Notas Explicativas por tipo de atividade.

Outro fator relevante observado diz respeito às doações da entidade analisada, as quais são classificadas nos fluxos das atividades de financiamento na DFC, não estando em conformidade com as normas contábeis específicas, onde devem ser alocadas nos fluxos das atividades operacionais.

E mais, entre os itens de verificação de conformidade das demonstrações contábeis, não pôde ser identificada resposta em um deles: o reconhecimento do trabalho voluntário. Para uma fundação, a mão de obra voluntária é fundamental para o seu funcionamento, sendo que, de acordo com Rodrigues (2016), a contabilização evidencia tanto para os gestores, quanto para o Governo e os próprios voluntários o impacto financeiro e a importância do voluntariado para as entidades.

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

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

Tabela 3 - Análise das Notas Explicativas da UNISUL

Itens de Verificação de Conformidade - Notas Explicativas	Pontuação						
	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Contexto operacional da entidade, incluindo a natureza social e econômica e os objetivos sociais.	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
Relação dos tributos objeto de renúncia fiscal.	1	1	1	1	1	1	1
As subvenções recebidas pela entidade, a aplicação dos recursos e as responsabilidades decorrentes dessas subvenções.	1	1	1	1	1	1	1
Os recursos de aplicação restrita e as responsabilidades decorrentes de tais recursos.	NI	NI	NI	NI	NI	NI	NI
Os recursos sujeitos à restrição ou vinculação por parte do doador.	NI	NI	NI	NI	NI	NI	NI
Eventos subsequentes à data do encerramento do exercício que tenham, ou possam vir a ter, efeito relevante sobre a situação financeira e os resultados futuros da entidade.	1	1	1	1	1	1	1
As taxas de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações em longo prazo.	1	1	1	1	1	1	1
Informações sobre os seguros contratados.	1	1	1	1	1	1	1
A entidade educacional de ensino superior deve evidenciar a adequação da receita com a despesa de pessoal, segundo parâmetros estabelecidos pela Lei das Diretrizes e Bases da Educação e sua regulamentação.	NI	NI	NI	NI	NI	NI	NI
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	1	1	1	1
Segregar os atendimentos com recursos próprios dos demais atendimentos realizados pela entidade.	1	1	1	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.	0	0	0	0	0	0	0
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

Fonte: Dados da Pesquisa (2016/2017).

A partir dos resultados apresentados na Tabela 3, pode-se observar que, assim como na análise das demonstrações contábeis, em todos os anos analisados, o grau de conformidade das notas explicativas da Universidade do Sul de Santa Catarina (Unisul) com as normas contábeis é o mesmo, resultando em um nível de adequação de 90,00%.

Apesar do alto grau de conformidade, constatou-se que a fundação não apresentou informações sobre 4 (quatro) dos 14 itens aqui analisados, não podendo atribuir pontuação quanto a sua adequação ou não.

Dentre os itens com pontuação positiva, tem-se que a fundação apresenta os critérios do registro contábil de depreciação, amortização e exaustão do ativo imobilizado em suas Notas Explicativas, bem como as baixas realizadas, e informa que o critério utilizado é o reconhecimento com base em estimativa da vida útil do bem.

Em relação às gratuidades concedidas, a fundação apresentou dados quantitativos das gratuidades praticadas, bem como os valores desses benefícios e as demais informações exigidas pelas normas, tais como número de atendidos, número de atendimentos, número de bolsistas com valores e percentuais representativos em suas notas explicativas. Porém, como já mencionado anteriormente, as gratuidades praticadas não são registradas de forma segregada, onde devem-se destacar aquelas a serem utilizadas na prestação de contas nos órgãos governamentais, sendo atribuído, portanto, pontuação nula (0).

Antes de demonstrar o nível geral de evidenciação alcançado pela fundação Unisul, é importante ressaltar que nem todos os itens foram analisados em todas as prestações de contas, em virtude da restrição já exposta na metodologia. Sendo assim, identificou-se um nível geral de conformidade das demonstrações contábeis de 85,00%.

Apesar do nível bastante razoável de conformidade, observa-se que a fundação deixou de evidenciar itens fundamentais. Em teoria, a fundação deveria ter alcançado 100,00% de evidenciação dos itens analisados, pois eles, segundo as normas contábeis consultadas, são considerados mínimos, podendo-se inferir que a fundação precisa aperfeiçoar seus métodos de evidenciação.

Outro fato percebido é que não houve evolução do nível geral de evidenciação entre 2010 e 2016, pois os níveis de evidenciação permaneceram os mesmos durante os anos analisados, confirmando a necessidade de que a fundação aprofunde seus conhecimentos em relação às normas. Essa ausência de alteração do nível de evidenciação mostra que a alteração da legislação, ocorrida no período, não influenciou o *disclosure* da Unisul.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

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

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

Os achados apontaram também que o nível de evidenciação das demonstrações financeiras da fundação analisada, em relação às normas contábeis, é de 72,22%. Este percentual se justifica pelo fato de a entidade não obter adequação em cinco itens analisados. Observam-se, porém, fatores relevantes e positivos, dentre os quais destaca-se que a fundação elaborou Balanço Patrimonial e Demonstração do Resultado, bem como apresentou as outras demonstrações exigidas pelas normas; apresentou o capital da entidade com a nomenclatura patrimônio social; e o resultado do período foi apresentado de acordo com as normas, usando a nomenclatura *superavit* ou *deficit* do período.

Quanto à análise das Notas Explicativas, observou-se que o grau de conformidade das notas explicativas da Universidade do Sul de Santa Catarina (Unisul) com as normas contábeis atingiu 90,00%. A fundação não apresentou informações sobre quatro dos 14 itens analisados, e apresentou não adequação em apenas um item, o qual diz respeito à apresentação de forma segregada das gratuidades praticadas. Diante disso, concluiu-se que deve a fundação elaborar suas Notas Explicativas mais cautelosamente, visando sempre a transparência de suas ações.

Quanto ao objetivo geral estabelecido nesta análise, constatou-se um nível geral de conformidade das demonstrações contábeis da Unisul de 85,00%. Apesar de ser um percentual razoável de conformidade, observa-se que a quantidade de itens não informados é relevante, o que confirma a necessidade de a fundação adaptar as suas demonstrações às normas específicas, visando obter um grau maior em termos de evidenciação contábil e ser transparente perante os usuários de suas informações.

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

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

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

REFERÊNCIAS

ANTONELLI, R. A.; AUGUSTINHO, S. M.; PACHECO, V. O uso da informação contábil pelas organizações do Terceiro Setor: Práticas de Contabilidade das Fundações de apoio das Universidades Públicas da região Sul do Brasil. *Revista de Contabilidade da UFBA*, Salvador, v. 9, n. 3, p. 171-184, set./dez. 2015.

- BORBA, J. A.; PEREIRA, R.; VIEIRA, E. M. F. Terceiro setor: aspectos relacionados à elaboração das demonstrações contábeis das fundações privadas mantenedoras de Universidades do Estado de Santa Catarina. *ABCustos Associação Brasileira de Custos*, v. 2, n. 2, p. 42-62, 2007.
- BRASIL. *Lei nº 13.019*, de 31 de julho de 2014. Estabelece o regime jurídico das parcerias voluntárias, envolvendo ou não transferências de recursos financeiros, entre a administração pública e as organizações da sociedade civil e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/l13019.htm>. Acesso em: 21 jun. 2016.
- BRASIL. *Lei nº 13.204*, de 14 de dezembro de 2015. Altera a Lei no 13.019, de 31 de julho de 2014, que estabelece o regime jurídico das parcerias voluntárias, envolvendo ou não transferências de recursos financeiros, entre a administração pública e as organizações da sociedade civil e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13204.htm#art1>. Acesso em: 21 jun. 2016.
- CALABRESE, T. D. Public mandates, market monitoring, and nonprofit financial disclosures. *Journal of Accounting and Public Policy*, v. 30, n. 1, p. 19-88, jan./feb. 2011.
- CAMPOS, G. M.; MOREIRA, R. L.; SCALZER, R. S. Evidenciação Contábil: Reflexão sobre transparência no Terceiro Setor. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, Rio de Janeiro, v. 9, n. 3, p. 130-142, set./dez. 2014.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *ITG 2002 (R1)*, de 21 de agosto de 2015. Altera a ITG 2002, que trata de entidades sem finalidade de lucros. Disponível em: <[http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2015/ITG2002\(R1\)](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2015/ITG2002(R1))>. Acesso em: 26 abr. 2016.
- GIL, A. C.. *Como elaborar projetos de pesquisa*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010. 184p.
- GOLLO, V.; SCHULZ, S. J.; ROSA, F. S. Evidenciação contábil em entidades brasileiras de terceiro setor: adequação às normas brasileiras de contabilidade. *ConTexto*, Porto Alegre, v. 14, n. 27, p. 104-116, maio/ago. 2013.
- GRAZZIOLI, A. et al. *Manual de procedimentos para o terceiro setor*. Aspectos de gestão e de contabilidade para entidades de interesse social. Brasília, 2015.
- IUDÍCIBUS, S. et al. *Manual de contabilidade societária*: aplicável a todas as sociedades, de acordo com as normas internacionais e do CPC. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013.
- KRÜGER, L. M.; BORBA, J. A.; SILVEIRA D. Análise da conformidade das demonstrações contábeis das fundações privadas de saúde do estado de Santa Catarina. *Revista de Informação Contábil*, v. 6, n. 1, p. 01-22, 2012.
- MACOHON, E.; KLANN, R.. Efeitos do processo de convergência contábil internacional nas Demonstrações Contábeis de entidades do Terceiro Setor. *Revista de Contabilidade & Controladoria*, Curitiba, v. 6, n. 3, p. 74-92, set./dez. 2014.
- MÁRIO, P. C.; PAULA, C. L. S.; ALVES, A. D. F. Evidenciação das fundações privadas de Belo Horizonte: prestação de contas e qualidade da informação. *Pensar Contábil*, Rio de Janeiro, v. 15, n. 56, p. 29-41, jan./abr. 2013.
- MEDEIROS, P. M.; VASCONCELOS, A. L. F. S.; SOUZA, M. M. M. Prestação de contas aplicada às entidades do terceiro setor: um estudo da conformidade com a ITG 2002. *CAP Accounting and Management*, v. 9, n. 9, p. 102-106, 2015.
- MURARO, M.; ROTA, D.; ROMANSSINI, R. Análise da aplicação da ITG 2002 – Entidade sem fins lucrativos nas demonstrações contábeis de entidades do terceiro setor de Passo Fundo - RS. *Anais... XV Convenção de Contabilidade do Rio Grande do Sul*, Rio Grande do Sul: CRCRS, 2015, p. 16.
- PACHECO, L. O.; SZUSTER, N.; MACEDO, M. A. S.. 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./dez. 2014.
- PAES, J. E. S. *Fundações e entidades de interesse social*: aspectos jurídicos, administrativos, contábeis e tributários. 4. ed. rev., atual. e amp. de acordo com a Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Novo Código Civil). Brasília: Brasília Jurídica, 2003.
- PIZA, S. C. T.; PARISI, C.; MEGLIORINI, E.; GALLO, M. F. A aderência das práticas contábeis das entidades do terceiro setor às normas brasileiras de contabilidade: um estudo multicaso de entidades do município de São Paulo-SP. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, v. 17, n. 3, p. 78-97, 2012.
- RAMOS, F. M.; KLANN, R. C. Qualidade da informação contábil das entidades brasileiras do terceiro setor. *Future Studies Research Journal: Trends and Strategies*, v. 7, n. 1, p. 3-32, 2015.
- RODRIGUES, R. C. Mensuração e evidenciação do trabalho voluntário nas demonstrações contábeis das entidades do terceiro setor. *Anais... 20º Congresso Brasileiro de Contabilidade*, Fortaleza: Ceará, 2016.

SILVA, L. C.; SOARES, S. V.; CASAGRANDE, M. D. H. Evidenciação contábil de entidades do...

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

SOARES, S. V.; RAMOS, F. M.; CASAGRANDE, J. L.; NUNES, N. A. Revisão integrativa da literatura em Contabilidade de Organizações do Terceiro Setor. In: Congresso Unisinos de Controladoria e Finanças, 4., 2017, São Leopoldo. *Anais...* São Leopoldo: Unisinos, 2017. 19 p.

UNIVERSIDADE DO SUL DE SANTA CATARINA - UNISUL. *Documentos institucionais da Fundação Unisul – Demonstrações contábeis*. Disponível em: < <http://www.unisul.br/wps/portal/home/conheca-a-unisul/fundacao-unisul/documentos-da-fundacao>>. Acesso em: 27 dez. 2017.