



## **Evidenciação Contábil de Entidades do Terceiro Setor: Análise da Conformidade das Demonstrações Contábeis do Centro Cultural Escrava Anastácia**

**Resumo:** O terceiro setor consiste em organizações sem fins lucrativos não governamentais, que tem por objetivo gerar serviços de caráter público e social. Essas organizações podem ser caracterizadas como instituições de caridade, organizações religiosas ou comunitárias, sindicatos, entidades voltadas para as artes, associações profissionais e entidades sem fins lucrativos. O Centro Cultural Escrava Anastácia (CCEA) é uma associação, tendo como finalidade o bem-estar dos seus associados pelo meio da formação de associações de recreações, esportes e clubes. Este estudo busca analisar o grau de conformidade das demonstrações contábeis do Centro Cultural Escrava Anastácia com as normas contábeis aplicadas ao terceiro setor. A pesquisa caracteriza-se como um estudo de caso, tendo principalmente a pesquisa documental como base. Utilizou-se um *checklist* adaptado como instrumento para constatar tal evidenciação, composto por aspectos que se referem a itens de verificação de conformidade. Os dados utilizados referem-se às demonstrações contábeis do ano de 2014 e 2015 da entidade, assim como seu estatuto social, e foram obtidos diretamente com o CCEA. Os resultados sugerem um nível geral de conformidade das demonstrações contábeis de aproximadamente 79,45% para o ano de 2015, confirmando a necessidade de aprimorar a evidenciação contábil utilizando as normas específicas relacionadas às associações.

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

**Linha Temática:** Contabilidade Pública Não Governamental (OSCIPs)



## Contabilidade e Perspectivas Futuras

Florianópolis, SC, Brasil  
Centro de Eventos da UFSC  
12 a 14 de agosto de 2018

### 1 Introdução

O terceiro setor consiste em organizações sem fins lucrativos não governamentais, que tem por objetivo gerar serviços de caráter público, onde o intuito é social e não econômico (Cardoso, 2010). As entidades sem fins lucrativos englobam as fundações, que são de finalidade pública e que não podem ser criadas para fins de interesses particulares; as associações, que são de finalidade coletiva; e as organizações religiosas, onde não existem sócios ou associados, e sim membros.

Chagas, Araújo e Damascena (2011) diz que o patrimônio das entidades de Terceiro Setor é formado por recursos materiais, humanos e financeiros; que são utilizados para obtenção de resultado positivo (superávit) ou negativo (déficit), dependendo do gerenciamento dos recursos. Borges, Lopes, Mol e Borges (2012) destacam que o terceiro setor não busca atender necessidade de indivíduos, mas sim de grupos.

Segundo Camelo, Camelo e Paulino (2006), o terceiro setor é composto por todas as organizações privadas, sem fins lucrativos, que recebem ou não recursos públicos, e que atendem a um grupo restrito ou à coletividade, buscando o bem-estar social. Seus serviços podem ser cobrados, contando que reinvestam seus resultados na própria entidade, e não percam suas características.

Para Cardoso (2010) são organizações do terceiro setor: instituições de caridade, organizações religiosas, organizações comunitárias, sindicatos, entidades voltadas para as artes, associações profissionais e entidades sem fins lucrativos. As organizações pertencentes ao Terceiro Setor podem ser definidas como ONGs, associações, cooperativas, institutos, fundações e entidades assistenciais, com atividades de atuação sobre o meio ambiente, cuidados com a criança, lazer, saúde, religião, emprego, direitos cívicos e outras atividades de inclusão social; afirmam os autores (Ebsen & Laffin, 2004).

As entidades do terceiro setor são regulamentadas por normas contábeis, como a ITG 2002, a Lei nº 13.204 de 2015 e o Manual de Procedimentos para o Terceiro Setor. Perante a exigência legal da elaboração das demonstrações contábeis por essas organizações, surge o seguinte problema de pesquisa: Qual o grau de conformidade das demonstrações contábeis do Centro Cultural Escrava Anastácia (CCEA) com as normas contábeis?

O CCEA é uma das redes do Instituto Pe. Vilson Groh (IVG), que presta serviços de assessoramento, defesa e garantias de direito, e tem como marco referencial a Constituição Federal (CF). O instituto é liderado pelo próprio padre Vilson, o qual desenvolveu um trabalho que contribuiu com a inclusão social de milhares de crianças, adolescentes, jovens e adultos da região. Seu trabalho tem o intuito de ajudar instituições, criando sinergia entre as ações, reduzindo custos operacionais e fortalecendo a sustentabilidade de todos seus projetos. Segundo a Ata de Constituição disponibilizada pela associação, o IVG teve início em 21 de janeiro de 2011.

Fazem parte do IVG sete organizações, a saber: Centro Cultural Escrava Anastácia (CCEA), Centro de Educação e Evangelização Popular (CEDEP), Associação dos Amigos da Casa de Criança e do Adolescente do Morro do Mocotó (ACAM), Centro Social Elisabeth Sarcam (CSES), Centro Educacional Marista São José (CEMSJ), Centro Social Marista Lúcia Mayvorne (CEMLM), e Associação João Paulo II (AJPII).

O foco principal deste trabalho é o CCEA, que foi criado em 1994 por um grupo de moradores da comunidade do Monte Serrat, em Florianópolis. Tem como foco o aumento do nível da escolaridade e a qualificação social e profissional das crianças e jovens da comunidade. Atua na Grande Florianópolis, Joinville, Itapema e Lages. Vem desenvolvendo projetos desde sua criação, como Cursos Profissionalizantes, Casas de Acolhimento, e Programas como o do Jovem Aprendiz.



Esta pesquisa se justifica devido à necessidade de transparecer a evidenciação de uma entidade de Terceiro Setor, servindo como instrumento de apoio para a gestão dessas entidades, permitindo cumprir a determinação das normas contábeis. Ele também se justifica devida a incipiência da área de Contabilidade do Terceiro Setor no Brasil dado que segundo Soares (2017) a pesquisa em contabilidade do terceiro setor representa apenas 1% de tudo que é pesquisado pela área e que segundo Soares et al (2017) há pouco mais de uma dezena de artigos sobre conformidade das demonstrações contábeis de entidades do terceiro setor às normas contábeis vigentes.

## 2 Revisão de Literatura

Esta seção exibe a revisão de literatura do presente estudo, apresentando os seguintes temas: Evidenciação do Terceiro Setor, Lei nº 13.204/2015 e Marco Regulatório, Interpretação Técnica Geral 2002 e Estudos Anteriores.

### 2.1 Evidenciação do Terceiro Setor

As entidades do Terceiro Setor não possuem fins lucrativos e objetivam o atendimento de necessidades públicas e coletivas, no sentido de auxiliar a geração do bem comum (Alves & Slomski, 2006).

Piza, Parisi, Megliori e Gallo. (2012) apontam que, como o terceiro setor não possui foco lucrativo, mas sim foco social, sua continuidade depende dos recursos advindos de doações recebidas da sociedade. Esses recursos requerem uma prestação de contas adequada, que é fundamental para a transparência das informações a todos os seus financiadores (Cunha & Pereira, 2012).

A divulgação e a evidenciação são fundamentais aos usuários que dependem de informações para a tomada de decisão, contribuindo na avaliação das opções disponíveis para a aplicação de recursos (Bushman & Smith, 2003). Desse modo, é essencial que os dados de uma organização sejam disponibilizados de maneira transparente, para que sirvam como instrumento de análise por parte dos interessados (Bushman, Piotroski & Smith., 2004).

Segundo Zittei, Politelo e Scarpin (2016, p. 3),

Atenua-se a questão da importância das entidades sem fins lucrativos serem transparentes, o fato de a Lei 13.019/2014 estabelecer questões vinculadas à divulgação de informações dessas entidades por meio de prestação de contas bem como seguir diferentes premissas quanto ao uso e à aplicação de seus recursos. O interesse legal em estabelecer requisitos de prestação de contas revela a necessidade percebida de maior transparência pelo terceiro setor.

Os financiadores do terceiro setor são pessoas físicas e jurídicas que necessitam saber de que forma os seus recursos doados foram empregados. O governo também é um dos usuários das demonstrações contábeis dessas organizações, pois desonera estas entidades através de imunidades e isenções fiscais. Portanto, cobra informações porque precisa garantir que as entidades realmente não tenham fins lucrativos e também porque participa como financiador e/ou parceiro de projetos executados pelas organizações sociais. Dessa forma, devem receber relatórios financeiros para avaliar não só a respeito do bom uso dos recursos cedidos, bem como a eficácia dos projetos desenvolvidos (Piza *et al.*, 2012).

O crescimento das entidades do terceiro setor mostra que o seu papel dentro da sociedade se torna cada vez mais relevante, principalmente, devido à ineficiência do Estado em cumprir com suas obrigações. Porém, estas entidades encontram dificuldades, geradas pela crescente desconfiança com que a sociedade as enxergam. Isso ocorre, sobretudo, devido à falta



de transparência dos recursos arrecadados e dos resultados alcançados por estas instituições (Assis, Mello & Slomski, 2006).

Conforme Carneiro, Oliveira e Torres (2011), a utilização da contabilidade favorece a divulgação de informações detalhadas à comunidade por meio das demonstrações contábeis e dos relatórios, contribuindo positivamente para a transparência da entidade, demonstrando quem é e quais os seus objetivos.

Iudícibus (2010) salienta que as informações contábeis divulgadas precisam ser ao mesmo tempo, adequadas, justas e plenas, pois a evidenciação tem o sentido de tornar as Demonstrações Contábeis significativas e de fácil entendimento. “A evidenciação é um compromisso inalienável da Contabilidade com seus usuários e com os próprios objetivos” (Iudícibus, 2010, p. 115).

## 2.2 Lei nº 13.204/2015 e Marco Regulatório

A Lei nº 13.204, de 14 de dezembro de 2015, trata do Marco Regulatório das Organizações da Sociedade Civil (MROSC), o qual estabelece as regras das parcerias entre a administração pública e as organizações da sociedade civil (OSCs). O Marco Regulatório das Organizações da Sociedade Civil (MROSC) trata de uma agenda política ampla, a qual tem como desafio aperfeiçoar o ambiente jurídico e institucional relacionado às OSCs e suas relações de parceria com o Estado.

Segundo Lei nº 13.204/2015:

Estabelece o regime jurídico das parcerias entre a administração pública e as organizações da sociedade civil, 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; define diretrizes para a política de fomento, de colaboração e de cooperação com organizações da sociedade civil; e altera as Leis nºs 8.429, de 2 de junho de 1992, e 9.790, de 23 de março de 1999.

Segundo Silva, Soares e Casagrande (2016), um dos pontos considerados mais importantes, está relacionado à prestação de contas, onde serão avaliados os resultados da parceria, demonstrando se a entidade está ou não atendendo o público, o que passa a ser a variável mais importante na prestação de contas.

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

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

Segundo Silva *et al.* (2016, p. 7),

O Manual aborda também as estruturas de funcionamento, os elementos para a prestação de contas, e o plano de contas no qual é apresentada a estrutura de alocação ou de endereços de contas a serem utilizadas por entidade econômica, para onde são direcionados os fluxos dos registros contábeis. Por fim, esta obra demonstra a identificação, a mensuração e o reconhecimento de transações gerais e específicas operacionalizadas pelas entidades e fornece ainda detalhes sobre as demonstrações contábeis, as quais contemplam o estado patrimonial de entidade em determinada data ou momento. Sendo assim, este Manual é ferramenta obrigatória para profissionais que pretendem trabalhar em entidades do Terceiro Setor.





Desse modo, as demonstrações financeiras do CCEA serão analisadas com base na Lei 13.204 de 2015 (alteração da Lei 13.019 de 2014), no Manual de Procedimentos para o Terceiro Setor (MPTS), bem como na Interpretação Técnica Geral 2002.

### 2.3 Interpretação Técnica Geral 2002

A Interpretação Técnica Geral 2002 (ITG 2002, 2012) estabelece critérios e procedimentos específicos de avaliação, de reconhecimento das transações e variações patrimoniais, de estruturação das demonstrações contábeis e as informações principais a serem divulgadas em notas explicativas pela entidade sem fins lucrativos.

Segundo a ITG 2002 (2012),

Esta Interpretação aplica-se às pessoas jurídicas de direito privado sem finalidade de lucros, especialmente entidade imune, isenta de impostos e contribuições para a seguridade social, beneficente de assistência social e atendimento aos Ministérios que, direta ou indiretamente, têm relação com entidades sem finalidade de lucros e, ainda, Receita Federal do Brasil e demais órgãos federais, estaduais e municipais.

As demonstrações contábeis, que devem ser elaboradas pelas entidades do terceiro setor são o Balanço Patrimonial, a Demonstração do Resultado do Período, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, a Demonstração dos Fluxos de Caixa e as Notas Explicativas. Além disso, a denominação da conta Capital deve ser substituída por Patrimônio Social, integrante do grupo Patrimônio Líquido e as palavras lucro ou prejuízo devem ser substituídas por superávit ou déficit do período (ITG 2002, 2012).

As informações relacionadas às gratuidades concedidas e serviços voluntários obtidos pela instituição deve ser destacada na Demonstração do Resultado do Período e divulgada nas Notas Explicativas. As doações recebidas devem ser registradas na Demonstração do Fluxo de Caixa como atividades operacionais. Além disso, as entidades podem usar contas de compensação para controlar as transações referentes a isenções, imunidade e gratuidades, sem prejuízo das informações divulgadas nas demonstrações contábeis (ITG 2002, 2012).

A ITG 2002 (2012) estabelece as informações mínimas que devem estar contidas nas notas explicativas. Dentre as informações exigidas destaca-se: contexto operacional, objetivos sociais, critérios de apuração de receitas e despesas, renúncia fiscal, subvenções recebidas, recursos sujeitos a restrição ou vinculação e seguros contratados.

A apresentação das demonstrações contábeis acompanhadas de notas explicativas aumenta o nível de qualidade e de transparência das informações. Portanto, considera-se essencial a entidade elaborar e divulgar tais informações aos seus usuários.

### 2.4 Estudos Anteriores

As entidades do terceiro setor, assim como as empresas privadas e os órgãos públicos, devem seguir práticas contábeis de acordo com as leis e regulamentos. Vários estudos têm buscado mostrar a importância da elaboração das demonstrações financeiras das entidades do terceiro setor, de acordo com as normas contábeis que ditam como devem ser essas demonstrações (Silva *et al.*, 2016).

Borba, Pereira e Vieira (2007) buscaram em seu estudo verificar se as elaborações das demonstrações contábeis das fundações privadas mantenedoras de universidades de Santa Catarina estão de acordo com as normas aplicáveis as Entidades sem Fins Lucrativos, e também procuraram verificar se estas demonstrações estão publicadas em seus *sites* na internet. Os autores concluíram que as fundações estudadas não cumprem todas as determinações das



normas, e que mais da metade das fundações não apresentam as demonstrações contábeis em seus sites.

Silveira e Borba (2010) desenvolveram uma pesquisa que buscava analisar a conformidade das prestações de contas com as normas contábeis estabelecidas das fundações da área de educação e pesquisa de Santa Catarina. Com base nas normas contábeis, os autores produziram uma listagem de aspectos relacionados às fundações, que em seguida foi verificada as prestações de contas. Os dados usados eram do Ministério Público de Santa Catarina e o estudo foi elaborado com 39 fundações, nos anos de 2004, 2005 e 2006. Os resultados foram apresentados por tipo de evidenciação contábil analisado, os quais apresentaram um nível geral de conformidade das demonstrações contábeis de aproximadamente 67%. Esse índice aponta a necessidade do aprimoramento da transparência, bem como a conscientização das fundações sobre a utilização das normas específicas relacionadas ao terceiro setor.

Chagas *et al.* (2011), analisaram em seu estudo a forma de evidenciação das subvenções e assistências governamentais auferidas pelas OSCIPs estabelecidas nos Estados da Paraíba e Rio Grande do Norte em 2008. Como resultado, concluiu-se que as Demonstrações Contábeis evidenciam os recursos obtidos pelas entidades conforme estabelece o Pronunciamento Técnico CPC 07 e a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica 19.4, devendo as assistências e subvenções governamentais serem evidenciadas na Demonstração do Resultado do Exercício, como receita ao longo do período, confrontada com a despesa que pretende compensar, e não creditada diretamente no Patrimônio Líquido.

O estudo realizado por Piza *et al.* (2012) teve o intuito de investigar as práticas contábeis de entidades do terceiro setor de diversas fundações do estado de São Paulo. Foram analisadas seis organizações sem fins lucrativos de diversos tamanhos e atividades, realizadas no ano de 2010. 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.

Ramos e Klann (2015) verificaram a qualidade da informação contábil das organizações do terceiro setor no Brasil. A análise dos dados se deu por meio de estatística descritiva, onde os resultados apresentaram um baixo nível de qualidade das informações contábeis nas organizações sem fins lucrativos, quando comparadas a organizações com fins lucrativos. Concluíram com o estudo que as entidades da amostra apresentam baixo nível de qualidade da informação contábil.

Santos, Gaiot e Milani Filho (2015), desenvolveram uma pesquisa para apurar se há diferença estatística significativa no nível de divulgação informacional voluntária das Instituições de Ensino Superior. Essa análise se deu por meio de pesquisa descritiva e documental. Os resultados desse estudo indicaram que não há diferença significativa entre os níveis de *disclosure* dos grupos em questão, onde permite-se supor que a maioria das Instituições de Ensino Superior analisadas enfatizam mais o passado do que as perspectivas futuras.

Zittei *et al.* (2016) identificaram o nível de evidenciação contábil das entidades do terceiro setor participantes do projeto de Desenvolvimento de Princípios de Transparência e Prestação de Contas em Organizações da Sociedade Civil – BID. A análise realizou-se por meio de pesquisa descritiva e documental, com abordagem quantitativa. O nível médio de evidenciação das entidades participantes do projeto analisado foi de 27%, um índice considerado baixo, que pode denotar a não percepção por essas entidades da importância da prestação de contas e transparência desse setor.

O estudo de Andrade, Neves e Casagrande (2017), buscou analisar o grau de conformidade das demonstrações contábeis da Orionópolis Catarinense. A pesquisa se trata de um estudo de caso embasado em pesquisa documental, e os dados foram extraídos a partir das demonstrações contábeis e notas explicativas do período de 2013 a 2015, bem como do Estatuto



Social da associação. Para constatar tal evidenciação contábil, elaborou-se um *checklist* fundamentado nas normas contábeis, a fim de confrontar os determinados itens com os documentos em análise.

Philippe, Feliciano e Silva (2017), por sua vez, analisaram a conformidade das demonstrações contábeis com as normas contábeis vigentes das Fundações do Sistema Acafe. A análise seu deu por meio de pesquisa exploratória e documental. Como meio de analisar a conformidade, utilizou-se um *checklist* fundamentado nas normas contábeis.

As pesquisas apontam que o nível de *disclosure* das entidades é pequeno e o nível de atendimento às normas específicas é relativamente baixo. Com isso percebe-se que há grande mercado para contadores que se especializarem em Contabilidade para o Terceiro Setor atuarem.

### 3 Metodologia

A presente pesquisa caracteriza-se como um estudo de caso, por buscar o aprofundamento do conhecimento a respeito da evidenciação contábil de uma única organização (Gil, 2010). Classifica-se como uma pesquisa documental pelo fato do material consultado ser interno à organização, conforme Gil (2010).

#### 3.1 Coleta e Análise dos Dados

Os dados utilizados nas análises foram separados em dois níveis. O primeiro nível busca identificar o que as normas contábeis exigem das entidades do terceiro setor, por meio de uma lista de aspectos referentes a essas normas. Esses aspectos referem-se a itens de verificação identificados nas normas de Interpretação Técnica Geral 2002 (ITG 2002); Manual de Procedimentos para o Terceiro Setor (MPTS) e Lei 13.019 de 2014, alterada pela Lei 13.204 de 2015.

O segundo nível trata das demonstrações disponibilizadas pela entidade para análise, dentre as demonstrações constam: Balanço Patrimonial; Demonstração do Fluxo de Caixa e Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido. Ressalta-se que as notas explicativas do ano de 2014 não foram cedidas pela associação, e por esse motivo, a análise das notas explicativas foi afetada negativamente. Também não se obteve as demonstrações e notas explicativas do ano de 2016, pois segundo a diretoria financeira, essas encontravam-se com algumas pendências.

Para o segundo nível de análise foram atribuídas pontuações, atribuindo-se 1 (um) ponto nos casos em que foi constatada a evidenciação do item da lista de verificação, 0 (zero) pontos nos casos em que não foi constatada a evidenciação que a empresa deveria ter realizado, e NA (Não se Aplica) nos casos em que a organização não tem o dever de declarar certo item da lista em virtude de ter informado que não houve sua ocorrência. Por consequência, a soma dessas pontuações trará o nível de conformidade às normas do CCEA.

O cálculo do índice de adequação se deu a partir da fórmula:

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

Onde **A** é a soma das respostas adequadas e, **Total – NI – NA** é o total de itens do *checklist* (T) menos as respostas que não puderam ser identificadas (NI) ou não são aplicadas na determinada situação (NA). Esta divisão multiplicada por 100 resultará no Índice de Adequação (IA) às normas do Centro Cultural Escrava Anastácia (CCEA). A análise parte da expectativa de que as entidades apresentam na prestação de contas todos os dados relativos à sua contabilidade, praticando assim sua evidenciação contábil.





#### 4 Descrição e Análise dos Resultados

Segundo França *et al* (2015, pp. 21-22), o ato constitutivo da associação deve dispor:

- a) a denominação, os fins e a sede da associação;
- b) os requisitos exigidos para admissão, demissão e exclusão dos associados;
- c) os direitos e as obrigações do Manual de Procedimentos para o Terceiro Setor - Aspectos de Gestão e de Contabilidade para Entidades de Interesse Social 22 membros componentes;
- d) as fontes de recursos financeiros para sua manutenção;
- e) o modo de constituição e funcionamento dos órgãos deliberativos;
- f) a representação ativa e passiva da entidade em juízo e fora dele;
- g) as condições de possibilidade de alteração do estatuto;
- h) a responsabilidade subsidiária dos associados pelas obrigações assumidas pela associação;
- i) as causas de dissolução da entidade, dispondo sobre o destino do patrimônio social.

Na Tabela 1 são apresentados os itens extraídos das normas contábeis, que foram base para analisar a evidenciação da entidade em relação ao Estatuto Social do Centro Cultural Escrava Anastácia, assim como a respectiva pontuação da associação em cada item de conformidade.

Tabela 1 - Análise do Estatuto Social do CCEA

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.	0
A prestação de contas.	1
A responsabilidade dos administradores e se estes respondem ou não, subsidiariamente, pelas obrigações sociais.	1

Fonte: Checklist adaptado de Silva *et al.* (2016)

Ao comparar os itens de verificação com as práticas adotadas pela associação, aponta-se que o Estatuto Social do CCEA apresenta 92,31% de evidenciação contábil. Este índice revela um elevado grau de conformidade, sendo constatada a evidenciação em praticamente todos os itens em questão, com exceção apenas do exercício financeiro e orçamentário. Observou-se que o Estatuto Social não apresentou informações suficientes e adequadas em relação a esse ponto.

Ao fazer uma comparação entre a UNISUL, fundação foco do estudo de Silva *et al.* (2016), com o CCEA, nota-se que em relação ao Estatuto Social, as duas entidades demonstraram um alto grau de evidenciação contábil. Em ambas entidades faltou apenas a evidenciação do exercício financeiro e orçamentário.

Fazendo a comparação com o estudo de Philippe *et al.* (2017), o qual demonstra que a Universidade do Contestado obteve um grau de 100% de conformidade, diferente das demais Fundações do sistema ACAFE. De acordo com tal pesquisa, o grau de conformidade da FURB





é inferior a 70%. Nota-se assim que o CCEA apresenta um alto grau de conformidade comparado a maioria das Fundações analisadas no estudo citado.

Procurou-se verificar também o índice de conformidade da associação em relação as suas Demonstrações Contábeis. O *checklist* é formado por dezenove itens de verificação, que podem ser observados na Tabela 2, bem como a pontuação da organização em cada um desses itens referentes ao exercício de 2014 e 2015. Destaca-se que o primeiro item não foi identificado devido à falta de notas explicativas referentes ao ano de 2014, assim como o item que trata das informações de gratuidades concedidas e serviços voluntários. Já o item que se refere a dotação inicial disponibilizada pelo instituidor ou fundador, enquadra-se apenas nos casos de fundação, e por isso, não se aplica a associação.

Tabela 2 - Análise das Demonstrações do CCEA

Itens de Verificação de Conformidade - Demonstrações Contábeis	Pontuação 2014	Pontuação 2015
Reconhecimento de receitas usa regime de competência?	NI	1
Os registros contábeis evidenciam as contas de receitas e despesas, com e sem gratuidade, superávit ou déficit, de forma segregada, identificáveis por tipo de atividade, tais como educação, saúde, assistência social e demais atividades?	1	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
Os benefícios concedidos pela entidade sem finalidade de lucros a título de gratuidade são reconhecidos de forma segregada, destacando-se aqueles que devem ser utilizados em prestações de contas nos órgãos governamentais?	1	1
A entidade sem finalidade de lucros constitui provisão em montante suficiente para cobrir as perdas esperadas sobre créditos a receber, com base em estimativa de seus prováveis valores de realização e baixar os valores prescritos, incobráveis e anistiados?	0	0
O valor do superávit ou déficit é incorporado ao Patrimônio Social?	0	1
O benefício concedido como gratuidade por meio da prestação de serviços é reconhecido pelo valor efetivamente praticado?	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?	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?	NA	NA
O trabalho voluntário, inclusive de membros integrantes dos órgãos da administração, no exercício de suas funções, é reconhecido pelo valor justo da prestação do serviço como se tivesse ocorrido o desembolso financeiro?	1	1
A organização elabora Balanço Patrimonial?	1	1
A organização elabora Demonstração do Resultado do Período?	1	1
A organização elabora Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido?	1	1
A organização elabora Demonstração dos Fluxos de Caixa?	1	1
A organização elabora Notas Explicativas?	NI	1
No Balanço Patrimonial, a denominação da conta Capital foi substituída por Patrimônio Social?	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 substituídos por superávit ou déficit do período?	1	1



## Contabilidade e Perspectivas Futuras

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?	NI	1
Na Demonstração dos Fluxos de Caixa, as doações são classificadas nos fluxos das atividades operacionais?	0	0

Fonte: Checklist adaptado de Silva *et al.* (2016)

A associação estudada elabora todas as demonstrações exigidas pelas normas contábeis, que incluem o Balanço Patrimonial, a Demonstração do Resultado do Período, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Social, a Demonstração do Fluxo de Caixa e as notas explicativas. Importante destacar que o CCEA apresenta o capital da entidade com a nomenclatura de patrimônio social, e o resultado do período com a nomenclatura superávit ou déficit, dependendo do exercício. Dessa forma está de acordo com a Interpretação Técnica Geral 2002.

A associação estudada elabora todas as demonstrações exigidas pelas normas contábeis, que incluem o Balanço Patrimonial, a Demonstração do Resultado do Período, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Social, a Demonstração do Fluxo de Caixa e as notas explicativas. Importante destacar que o CCEA apresenta o capital da entidade com a nomenclatura de patrimônio social, e o resultado do período com a nomenclatura superávit ou déficit, dependendo do exercício. Dessa forma está de acordo com a Interpretação Técnica Geral 2002.

De acordo com os dados da Tabela 2, aponta-se que o nível de evidenciação das demonstrações contábeis da associação analisada em relação às normas contábeis no ano de 2015 é de 88,89% e em 2014 é de 80%. Percebe-se uma melhora no nível de evidenciação da entidade entre os exercícios estudados.

A análise das demonstrações revela que a entidade não obteve adequação em cinco e dois e itens em 2014 e 2015 respectivamente. Não foi possível identificar se as doações foram classificadas como atividades operacionais nos dois exercícios; porém, nota-se que as mesmas não foram incluídas nas atividades de financiamento e de investimento.

Em relação a constituição de provisão em montante suficiente para cobrir as perdas esperadas sobre créditos a receber, observou-se que a entidade apresentou déficit nos dois anos e não constituiu essa provisão. Portanto, conclui-se que não houve conformidade com as normas direcionadas ao terceiro setor.

Verificou-se também que a associação não incorporou o déficit do período de 2014 ao Patrimônio Social, pois as contas são apresentadas separadamente no Patrimônio Líquido e a subconta Déficit Acumulado está zerada.

Em relação a conformidade das demonstrações contábeis, a UNISUL apresentou um nível de evidenciação no ano de 2014 de 76,47%. Já o CCEA exibiu um grau de conformidade com as normas contábeis de 80% em 2014 e de 88,89% em 2015. Assim, percebe-se que o CCEA apresentou um índice de conformidade maior que a UNISUL.

Ao fazer a comparação com as Fundações do Sistema Acafe, foco do estudo de Philippe *et al.* (2017), percebe-se que as Fundações apresentam uma variação em relação ao grau de conformidade das demonstrações contábeis. A Universidade Regional de Blumenau e Universidade do Extremo Sul Catarinense apresentaram 38,89% e 50,00%, respectivamente. Apenas uma destacou-se com 88,89% (Universidade do Alto Vale do Itajaí). Comparada a essa Fundação, o CCEA apresenta o mesmo percentual.

Para finalizar o estudo sobre a evidenciação do Centro Cultural Escrava Anastácia, analisou-se também as notas explicativas da entidade. Considera-se relevante verificar as notas explicativas, visto que essas apresentam informações complementares sobre as atividades e transações da associação e integram as demonstrações contábeis (Muraro, Rota & Romanssini, 2015).

Muraro *et al.* (2015) afirmam que “A ITG 2002 estabelece as informações mínimas a serem divulgadas nas notas explicativas”, que estão inclusas nos itens de verificação referentes



## Contabilidade e Perspectivas Futuras

Florianópolis, SC, Brasil  
Centro de Eventos da UFSC  
12 a 14 de agosto de 2018

a elas. Buscou-se avaliar a conformidade das notas explicativas divulgadas pela entidade em comparação com os itens do *checklist*. Na Tabela 3 podem-se visualizar os resultados obtidos.

Tabela 3 - Análise das Notas Explicativas do CCEA

Itens de Verificação de Conformidade - Notas Explicativas	Pontuação 2015
Contexto operacional da entidade, incluindo a natureza social e econômica e os objetivos sociais.	1
Os critérios de apuração da receita e da despesa, especialmente com gratuidade, doação, subvenção, contribuição e aplicação de recursos.	1
Relação dos tributos objeto de renúncia fiscal.	1
As subvenções recebidas pela entidade, a aplicação dos recursos e as responsabilidades decorrentes dessas subvenções.	0
Os recursos de aplicação restrita e as responsabilidades decorrentes de tais recursos.	0
Os recursos sujeitos a restrição ou vinculação por parte do doador.	0
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
As taxas de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações em longo prazo.	0
Informações sobre os seguros contratados.	1
A entidade deve evidenciar as demonstrações contábeis e financeiras de acordo com os parâmetros estabelecidos pela Lei 11.638/07 e suas alterações.	1
Os critérios e procedimentos do registro contábil de depreciação, amortização e exaustão do ativo imobilizado, devendo ser observado a obrigatoriedade do reconhecimento com base em estimativa de sua vida útil.	1
Segregar os atendimentos com recursos próprios dos demais atendimentos realizados pela entidade.	0
Todas as gratuidades praticadas devem ser registradas de forma segregada, destacando aquelas que devem ser utilizadas na prestação de contas nos órgãos governamentais, apresentando dados quantitativos, ou seja, valores dos benefícios, número de atendidos, número de atendimentos, número de bolsistas com valores e percentuais representativos.	0
A entidade deve demonstrar, comparativamente, o custo e o valor reconhecido quando este valor não cobrir os custos dos serviços prestados.	1

Fonte: *Checklist* adaptado de Silva *et al.* (2016)

A partir dos resultados apresentados sobre as notas explicativas do CCEA pode-se observar que o grau de conformidade da mesma com as normas contábeis é de apenas 57,14%. Em relação ao ano de 2014, não foi possível realizar a análise pois as notas explicativas não foram disponibilizadas.

Constatou-se que a associação não evidenciou 6 (seis) dos 14 itens analisados, atribuindo pontuação “zero” quanto a sua adequação.

Não foram fornecidas informações a respeito das aplicações dos recursos e das reponsabilidades decorrentes das subvenções nas notas explicativas, assim como sobre os recursos de aplicação restrita e a vinculação por parte do doador.

Verificou-se também que não foram constatadas informações acerca das taxas de juros, das datas de vencimento e das garantias das obrigações em longo prazo, apesar do Passivo ser constituído também por obrigações a serem quitadas a longo prazo.

Além disso, não disponibilizou informações sobre a segregação dos atendimentos com recursos próprios dos demais atendimentos realizados pela entidade. Contudo, na Demonstração do Resultado do Período essa separação está evidenciada de forma correta.

Por fim, em relação à apresentação de dados quantitativos das gratuidades praticadas, que também foi atribuído com pontuação de não adequação, observa-se que foram evidenciados somente os valores desses benefícios, não apresentado as demais informações exigidas pelas normas como o número de atendidos e o número de atendimentos, por exemplo.

Tratando-se das notas explicativas, a UNISUL apresentou um nível de evidenciação de 88,89% no ano de 2014, sendo maior que a do CCEA, que obteve um índice de apenas 57,14%





no ano de 2015. A UNISUL não apresentou informações de cinco itens, dos 14 analisados, enquanto o CCEA deixou de apresentar seis itens.

Em relação ao grau de conformidade das Notas Explicativas, comparado ao estudo de Philippe *et al.* (2017), a Fundação que obteve o maior percentual foi a Universidade da Região de Joinville, com 76,92%. O CCEA apresentou um grau de conformidade de 57,14%, ficando superior apenas ao das Fundações da Universidade do Alto Vale do Itajaí e Universidade do Planalto Catarinense, as quais apresentaram 53,85% de grau de conformidade.

Considerando que a listagem de aspectos analisados não contempla todos os aspectos sugeridos pela norma, ressalta-se que nem todos os itens foram verificados no presente estudo. Portanto, infere-se que o índice de conformidade apresentado no estudo não abrange a totalidade. Porém, tratando-se dos itens observados, o nível geral de evidenciação das demonstrações contábeis foi de 79,45% em 2015.

Esse índice sugere um nível razoável de conformidade, porém ainda há necessidade de aprimorar a evidenciação contábil utilizando as normas específicas relacionadas às associações. A divulgação e a evidenciação das informações da entidade são fundamentais aos usuários que dependem dessas para a tomada de decisão.

Em um nível geral de conformidade das demonstrações contábeis, a UNISUL apresentou um índice de 86,84% no ano de 2014, enquanto o CCEA indicou um índice de 79,45% no ano de 2015. Dessa forma, no aspecto geral, a UNISUL apresentou uma melhor evidenciação contábil ao comparar as entidades em questão.

## 5 Considerações Finais

Esta pesquisa teve por objetivo principal analisar o grau de conformidade das demonstrações financeiras do Centro Cultural Escrava Anastácia com as normas contábeis aplicadas ao terceiro setor. Através de uma listagem de itens de verificação de conformidade, buscou-se identificar em que grau essas demonstrações financeiras atendem as normas contábeis exigidas.

Os resultados em relação ao estatuto social do CCEA indicam alto grau de evidenciação, sendo atribuída pontuação positiva em quase todos os itens analisados, com exceção apenas da evidenciação do exercício financeiro e orçamentário, a qual não se encontrou informação no corpo do estatuto social.

Os resultados também apontam que o nível de evidenciação das demonstrações financeiras da associação analisada em relação às normas contábeis é de 80% em 2014 e 88,89% em 2015. Este percentual se justifica pelo fato de a entidade não obter adequação em cinco itens analisados no ano de 2014 e dois no ano de 2015. Porém, é importante esclarecer que a entidade elabora Balanço Patrimonial e Demonstração do Resultado, bem como apresenta as outras demonstrações exigidas pelas normas. Percebeu-se também que o CCEA apresenta o capital da entidade com a nomenclatura patrimônio social; e, o resultado do período é apresentado de acordo com as normas, usando a nomenclatura superávit ou déficit do período.

Quanto à análise das notas explicativas, pode-se observar que o grau de conformidade das mesmas com as normas contábeis é de 57,14% no ano de 2015. Isto porque a associação não apresentou informações sobre 6 (seis) dos 14 itens analisados. Diante disso, ressalta-se que a entidade deve elaborar suas notas explicativas mais cautelosamente, visando sempre a transparência de suas ações.

Quanto ao objetivo geral, constatou-se um nível de conformidade das demonstrações contábeis da entidade de 79,45% em 2015. Apesar de ser um percentual razoável de conformidade, observa-se que houve relevante quantidade de itens não informados, o que confirma a necessidade de a associação adaptar as suas demonstrações às normas específicas





para obter um grau maior em termos de evidenciação contábil e ser transparente perante os usuários de suas informações.

Percebeu-se também com base nas demonstrações analisadas, que o nível de conformidade das normas aumentou de um ano para o outro, o que indica uma melhora na evidenciação apresentada pelo CCEA.

Os itens analisados referem-se a um padrão mínimo que deveria ser alcançado pela entidade. Conforme o destacado por Silveira e Borba (2010) há a importância de se alcançar um alto grau de evidenciação e de conformidade com as normas, porém isto não garante um nível ideal de transparência, visto que este também está associado a outros fatores como a qualidade e clareza das informações disponibilizadas. Desse modo corrobora-se novamente a necessidade por parte da associação de se adequar as normas na elaboração de suas demonstrações.

Conforme apontam alguns estudos, a procura por contadores especialistas nesta área é grande, porém o número de profissionais da área é baixo, recomenda-se então a expansão de estudos na área contábil do terceiro setor, de modo que auxilie de certa forma os contadores quanto às formas de elaborar e evidenciar de maneira correta as demonstrações, mantendo os profissionais mais atualizados e por dentro das necessidades apresentadas por estas entidades, visto que este setor retrata uma carência informacional por parte dos contadores que o atendem.

## Referências

- Andrade, A. M. de, Neves, J. M. das & Casagrande, M. D. H. (2017). Análise da conformidade das demonstrações contábeis da Orionópolis Catarinense com as Normas Aplicadas ao Terceiro Setor. Artigo apresentado no 15º Ececon (pp.1-19). Florianópolis, Brasil.
- Alves, C. V. O. & Slomski, V. (2006). Organizações da sociedade civil de interesse público e termos de parceria: um estudo sobre o processo de avaliação de resultados dos projetos sociais desenvolvidos com recursos governamentais no Brasil. Apresentado no 6º Congresso USP de Controladoria (pp. 1-16). São Paulo, Brasil.
- Assis, M. S. de, Mello, G. R. de & Slomski, V. (2006). Transparência nas Entidades do Terceiro Setor: A Demonstração do Resultado Econômico como Instrumento de Mensuração de Desempenho. Artigo apresentado no Congresso USP - Iniciação Científica em Contabilidade (pp. 1-16). São Paulo, Brasil.
- Borba, J. A., Pereira, R. & Vieira, E. M. F. (2007). Terceiro setor: aspectos relacionados à elaboração das demonstrações contábeis das fundações privadas mantenedoras de Universidades do Estado de Santa Catarina. *ABCustos*, 2(2), 125-146.
- Borges, G. M. da C., Lopes, F. D., Mol, A. L. R. & Borges, E. F. (2012). Imagens do Terceiro Setor: a percepção de pais e responsáveis financeiros das organizações educacionais do terceiro setor situadas em Natal/RN. *Interface*, 9(1), 26-41.
- Brasil. Lei nº 13.019, de 31 de julho de 2014. Recuperado em 06 de novembro, 2017, de <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2014/lei/113019.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/113019.htm)>.
- Brasil. Lei nº 13.204, de 14 de dezembro de 2015. Recuperado em 06 de novembro, 2017, de <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/lei/113204.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113204.htm)>.
- Bushman, R. M., Piotroski, J. D., Smith, A. J. (2004). What determines corporate transparency? *Journal of Accounting Research*, 42(2), 207-252.
- Bushman, R. M.; Smith, A. J. (2003). Transparency, Financial Accounting Information, and Corporate Governance. *FRBNY Economic Policy Review*, 9(1), 65-87.
- Camelo, A. C. O., Camelo, E. P. S. M., & Paulino, T. C. de B. (2006). A importância do gerenciamento contábil para as organizações do terceiro setor. *Enfoque*, 25(2), 41-54.



- Cardoso, T. (2010). Terceiro setor e imunidade. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, 9(25), 9-18.
- Carneiro, A. de F., Oliveira, D. de L. & Torres, L. C. (2011). Accountability e a prestação de contas das organizações do terceiro setor: uma abordagem à relevância da contabilidade. *Sociedade, contabilidade e gestão*, 6(2), 90-105.
- Chagas, M. J. R., Luz, J. R. de M., Cavalcante, P. R. da N. & Araújo, A. O. (2015). Publicações acadêmicas de pesquisas em contabilidade sobre terceiro setor no Brasil: análise do período de 2007 a 2009. *Revista REUNIR*, 1(1), 1-17.
- Chagas, M. J. R., Araújo, A. de O., Damascena, L. G. (2011). Evidenciação das subvenções e assistências governamentais recebidas pelas OSCIPs: uma análise empírica nos estados da Paraíba e do Rio Grande do Norte. *Revista Ambiente Contábil*, 3(2), 100–115.
- Cunha, J. H. da C. & Pereira, J. M. (2012). Captação de recursos no terceiro setor: fatores estratégicos para divulgação de informações. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 9(18), 83-102.
- Silva, L. C., Soares, S. V. & Casagrande, M. D. H. (2016). Evidenciação contábil de entidades do terceiro setor: uma análise da conformidade das demonstrações contábeis da universidade do sul de Santa Catarina (UNISUL). Apresentado no 14º. *Ececon* (pp. 1-17). Florianópolis, Brasil.
- Ebsen, K. S. & Laffin, M. (2004). Terceiro Setor e Contabilidade: compilações de uma pesquisa. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 1(1), 11-28.
- França, J. A. de, et al. (Org.), (2015). Manual de Procedimentos para Terceiro Setor: Aspectos de Gestão e de Contabilidade para Entidades de Interesse Social. Brasília: CFC: FBC: Profis.
- Gil, A. C. (2010). *Como elaborar projetos de pesquisa*. (5 ed.). São Paulo: Atlas.
- Interpretação Técnica Geral 2002. Recuperado em 15 de novembro, 2017, de <[http://www.crc.org.br/\\_eventos/arquivos/OsPrincipaisAspectosdaRESOLUCAOCFC.pdf](http://www.crc.org.br/_eventos/arquivos/OsPrincipaisAspectosdaRESOLUCAOCFC.pdf)>.
- Iudicibus, S. de (2006). *Teoria da contabilidade*. (8. ed.). São Paulo: Atlas.
- IVG, 2017. Instituto Pe. Vilson Groh. Recuperado em 20 de outubro, 2017, de <[www.redeivg.org.br](http://www.redeivg.org.br)>.
- Muraro, M., Rota, D. & Romanssini, R. (2015) Análise da aplicação da ITG 2002 – Entidade sem fins lucrativos nas demonstrações contábeis de entidades do terceiro setor de Passo Fundo - RS. Artigo Apresentado na *Convenção de Contabilidade do Rio Grande do Sul* (pp. 1-16). Bento Gonçalves, Brasil.
- Philippe, F., Feliciano, J. B. & Silva, L. H. G. da (2017). Evidenciação contábil de entidades do Terceiro Setor: Análise da conformidade das fundações do Sistema Acafe. Apresentado no 15º *Ececon* (pp. 1-20). Florianópolis, SC.
- Piza, S. C. de T.; Parisi, C.; Megliori, E. & Gallo, M. F. (2012). A aderência das práticas contábeis das entidades do terceiro setor às normas brasileiras de contabilidade: um estudo multicaso de entidades do município de São Paulo-SP. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, 17(3), 78-97.
- Ramos, F. M., & Klann, R. C. (2015). Qualidade da Informação Contábil das Entidades Brasileiras do Terceiro Setor. *Future Studies Research Journal: Trends and Strategies*, 7(1), 3-32.
- Santos, D. M., Gaiot, T. F. & Milani Filho, M. A. F. (2015). Grau de evidenciação das informações voluntárias das Instituições de Ensino Superior confessionais e não confessionais. *Revista de Contabilidade & Controladoria*, 7(3), 38-52.
- Silveira, D. & Borba, J. A. (2010). Evidenciação contábil de fundações privadas de educação e pesquisa: uma análise da conformidade das demonstrações contábeis de entidades de Santa Catarina. *Contabilidade Vista & Revista*, 21(1), 41-68.



- Soares, S. V., Ramos, F. M., Casagrande, J. L., & Nunes, N. A. (2017). Revisão integrativa da literatura em Contabilidade de Organizações do Terceiro Setor. Artigo apresentado no *IV Congresso Unisinos de Controladoria e Finanças* (pp.1-19), São Leopoldo, Brasil.
- Soares, S. V. (2017). Diga-me quantos te citam, e eu te direi quem és: estudo sobre as citações no âmbito da pesquisa contábil brasileira. Tese de Doutorado, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo. Recuperado em 26 de abril, 2018, de <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-06072017-094150/>>.
- Zittei, M. V. M., Politelo, L. & Scarpin, J. E. (2016). Nível de Evidenciação Contábil de Organizações do Terceiro Setor. *Administração Pública e Gestão Social, Viçosa, 1*(2), p. 85-94.