**Evidenciação Contábil de Entidades do Terceiro Setor: Uma Análise da Conformidade Das Demonstrações Contábeis do Instituto Natura**

**Eloisa Paula Ferreira Kirchner**

Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)

*eloisapaula.f@gmail.com*

**Sandro Vieira Soares**

Universidade de São Paulo (USP)

*sandrovs@usp.br*

**Maria Denize Henrique Casagrande**

Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)

*denize\_casagrande@yahoo.com.br*

**RESUMO**

O Terceiro Setor nasce para suprir as necessidades da sociedade, nas áreas da assistência social, saúde, cultura, educação, entre outras, onde os órgãos públicos não conseguem atender com eficiência. Com o crescimento dessas entidades sem fins lucrativos, e com as exigências feitas pelos órgãos fiscalizadores, a transparência se torna cada vez mais importante e a principal maneira para essa comprovação é a elaboração e a divulgação das demonstrações financeiras. Desta forma, este trabalho busca evidenciar o grau de conformidade das demonstrações contábeis do Instituto Natura, entidade sem finalidade lucrativos constituída sob a forma de associação, com as normas contábeis aplicadas ao Terceiro Setor. Esta pesquisa é definida como um estudo de caso baseado em pesquisa documental, do qual as informações e os dados foram obtidos através das demonstrações contábeis e notas explicativas de 2013 a 2017 e do Estatuto Social do Instituto Natura. Utilizando as normas contábeis aplicadas ao terceiro setor, foi elaborado um *checklist*, para a verificação do grau de conformidade. Por fim, verificou-se um grau de conformidade das demonstrações contábeis do IN de 86,11% nos anos de 2013 a 2015, 88,89% em 2016 e 91,89% em 2017. De outra forma, 10 dos 46 itens, não foram apresentados nos anos de 2013 a 2016 e 9 dos 46 em 2017, evidenciando 21,74% e 19,56% respectivamente. E ainda 5 de 46 em 2013 a 2015, 4 de 46 em 2016 e 3 de 46 em 2017, mostrando que 10,87%, 8,70% e 6,52% respectivamente não estão em conformidade com as normas.

**Palavras-chave:** Terceiro Setor. Análise de Demonstrações Contábeis. Evidenciação Contábil.

**Área Temática:** Contabilidade Governamental e do Terceiro Setor.

# INTRODUÇÃO

É chamado de Terceiro Setor toda organização privada que não visa lucro, e que tenha objetivos públicos e sociais. Caracterizam-se como organizações do Terceiro Setor, “as entidades de interesse social sem fins lucrativos, como as associações e as fundações de direito privado, com autonomia e administração própria, cujo objetivo é o atendimento de alguma necessidade social ou a defesa de direitos difusos ou emergentes”. (FRANÇA, 2015, p.25-26)

Conforme França (2015, p. 36) o terceiro setor apresenta as seguintes características básicas:

1. promoção de ações voltadas para o bem-estar comum da coletividade;

b) manutenção de finalidades não lucrativas;

c) adoção de personalidade jurídica adequada aos fins sociais (associação, fundação ou organização religiosa);

d) atividades financiadas por capital próprio, investimento público do Primeiro Setor (governamental) e investimento privado do setor empresarial ou de particulares;

e) aplicação do resultado das atividades econômicas que porventura exerça nos fins sociais a que se destina ou para incremento do seu patrimônio;

f) desde que cumpra requisitos específicos, definidos por lei, é fomentado por renúncia fiscal do Estado.

Conforme Paes (2003, p.88) a definição de Terceiro setor é “o conjunto de organismos, organizações ou instituições sem fins lucrativos dotados de autonomia e administração própria que tem como função e objetivo principal atuar voluntáriamente junto a sociedade civil visando ao seu aperfeiçoamento”.

As organizações do terceiro setor (OTS) nasceram para compensar a sociedade nas áreas que os orgãos públicos não conseguem atender com exito. Estes orgãos , após a segunda guerra mundial, onde a sociedade foi deixada com muita pobreza e carência, cresceram em número e em ações para aliviar a situção e amparar os mais necessitados. Na atualidade, as organizações do terceiro setor vem realizando projetos, cada vez mais abrangentes e importantes, não somente em caráter beneficente, mas também, nos ambitos socioconomicos, desenvolvimento sustentável e ambientais, possibilitando uma melhora consider´vel na vida das pessoas que vivem nas comunidades em que atuam. (HANAOKA, 2013)

Como exemplos de entidades que fazem parte do terceiro setor, tem-se as associações, fundações, Igrejas, partidos políticos e os sindicatos.

Nesta pesquisa a entidade estudada esta classificada como uma associação. Segundo França (2015, p. 21) , as associações surgem quando um grupo de pessoas se unem e colocam serviços, atividades e conhecimentos em favor de um mesmo objetivo, para um determinado fim e sem finalidade de lucro. As associações podem ser classificadas em “a) altruística (associação beneficente, esportiva ou recreativa); b) egoística (associação literária, associação de colecionadores); e c) econômica não lucrativa (associação de socorro mútuo, associação de bairro)”.

Sendo assim, o objetivo principal deste estudo, é a verificação do grau de conformidade das demonstrações financeiras do Intituto Natura em relação com as normas contábeis aplicadas ao terceiro setor.

O objetivo principal é composto por dois objetivos específicos: (a) identificar e compreender o que as normas contábeis exigem das entidades do Terceiro Setor e; (b) encontrar o grau de evidênciação das demonstrações financeiras do Instituto Natura, comparado-os com as normas contábeis.

1. **FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA**

A revisão de literatura desta pesquisa é dividida em três partes. O primeiro tópico trata da norma que regulamenta a contabilidade das entidades do Terceiro Setor, a interpretação Técnica Geral (ITG) 2002 – Entidade sem finalidade de lucros e a Lei 13.0,19/2014 conhecida como marco regulatório das organizações da sociedade civil; o segundo traz o que as pesquisas anteriores sobre o tema já conseguiram concluir e no terceiro item coloca-se um breve histórico do Instituto Natura.

2.1 INTERPRETAÇÃO TÉCNICA GERAL 2002 - ENTIDADE SEM FINALIDADE DE

LUCROS E MARCO REGULATÓRIO

O objetivo da ITG (2002) é estabelecer critérios e procedimentos específicos para 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, conforme quadro 1.

**Quadro 1 – Critérios e procedimentos do reconhecimento contábil nas ESFL**

|  |  |
| --- | --- |
| **Eventos** | **Critérios e Procedimentos** |
| Regime | As receitas e as despesas devem ser reconhecidas, respeitando-se o regime 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 parceira e outros instrumentos, para aplicação específica, mediante constituição, ou não, de fundos, e as respectivas despesas devem ser registradas em contas próprias, inclusive as patrimoniais, segregadas das demais contas da entidade. |
| Os registros contábeis devem ser segregados de forma que permitam a apuração das informações para prestação de contas exigidas por entidades governamentais, aportadores reguladores e usuários em geral. |
| Gratuidades | Os benefícios concedidos pela entidade sem finalidade de lucros a título de gratuidade devem ser reconhecidos de forma segregada, destacando-se aqueles que devem ser utilizados em prestações de contas nos órgãos governamentais. |
| Os registros contábeis devem evidenciar as contas de receitas e despesas, com e sem gratuidade, superávit ou déficit, de forma segregada, identificáveis por tipo de atividade, tais como educação, saúde, assistência social e demais atividades. |
| 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 anistiados. |
| Superávit ou  Déficit | O valor do superávit ou déficit deve ser incorporado ao Patrimônio Social. O superávit, ou parte de que tenha restrição para aplicação, deve ser reconhecido em conta específica do Patrimônio Líquido. |
| 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 (*deemed cost*) de que trata a ITG 10. |

Fonte: ITG 2002, com adaptações.

Segundo a ITG 2002 (R1) em seu item 22, além das informações que contam no quadro1, as organizações devem elaborar; o Balanço Patrimonial; Demonstração do Resultado do Exercício; Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido; Demonstração dos Fluxos de Caixa; e Notas Explicativas, quando aplicável, “conforme previsto na NBC TG 26 ou na Seção 3 da NBC TG 1000”.

Ainda conforme a ITG 2002 (R1) em seu item 23, “no Balanço Patrimonial, a denominação da conta Capital deve ser substituída por Patrimônio Social, integrante do grupo Patrimônio Líquido”. As palavras lucro ou prejuízo, dispostas no Balanço Patrimonial, nas Demonstrações do Resultado do Período, nas Mutações do Patrimônio Líquido e nos Fluxos de Caixa, devem ser alteradas por superávit ou déficit do período. No item 24, a ITG 2002 (R1) indica que na Demonstração do Resultado do Exercício, “devem ser destacadas as informações de gratuidade concedidas e serviços voluntários obtidos, e divulgadas em notas explicativas por tipo de atividade”. E no item 25, a ITG 200 (R1) diz que “na Demonstração dos Fluxos de Caixa, as doações devem ser classificadas nos fluxos das atividades operacionais”.

A ITG 2002 (R1) define que as demonstrações contábeis deverão ser acompanhadas e complementadas por notas explicativas, que contenham pelo menos o seguinte, conforme item 27:

(a) contexto operacional da entidade, incluindo a natureza social e econômica e os objetivos sociais;

(b) os critérios de apuração da receita e da despesa, especialmente com gratuidade, doação, subvenção, contribuição e aplicação de recursos;

(c) relação dos tributos objeto de renúncia fiscal;

(d) as subvenções recebidas pela entidade, a aplicação dos recursos e as

responsabilidades decorrentes dessas subvenções;

(e) os recursos de aplicação restrita e as responsabilidades decorrentes de tais recursos;

(f) os recursos sujeitos a restrição ou vinculação por parte do doador;

(g) 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;

(h) as taxas de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações em longo prazo;

(i) informações sobre os seguros contratados;

(j) na 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;

(k) 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;

(l) segregar os atendimentos com recursos próprios dos demais atendimentos realizados pela entidade;

(m) 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;

(n) a entidade deve demonstrar, comparativamente o custo e o valor reconhecido quando este valor não cobrir os custos dos serviços prestados.

LEI 13.019/2014: O MARCO REGULATÓRIO DAS ORGANIZAÇÕES DA SOCIEDADE CIVIL

Segundo, Lopes, Santos e Brochardt (2016), “A aprovação da Lei 13.019/2014, conhecida como Marco Regulatório das Organizações da Sociedade Civil, representa uma grande conquista”. Após entrar em vigor no dia 23 de janeiro de 2016 na União, Estados e Distrito Federal, e no dia 1º de janeiro de 2017 nos municípios, um novo regime jurídico passa a ser estabelecido nas parcerias entre os entes públicos e as organizações por meio de novos instrumentos jurídicos: os termos de Fomento e de Colaboração, no caso dos acordos com recursos financeiros, e o Acordo de Cooperação, no caso de parcerias sem recursos financeiros.

Ainda conforme Lopes, Santos e Brochardt (2016), todas as regras registradas no marco regulatório são de âmbito nacional, ou seja, são válidas para todas as parcerias firmadas entre as organizações da sociedade civil e a administração federal, estadual, distrital e municipal, a partir do momento em que entrou em vigor.

A Lei no 13.019 de 31 de julho de 2014, alterada pela Lei 13.204 de 14 de dezembro de 2015 diz:

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.

O artigo 86 da Lei nº 13.019/2014, diz que a Lei no 9.790/1999, “passa a vigorar acrescida dos seguintes artigos: 15-A (vetado) e 15-B A prestação de contas relativa à execução do Termo de Parceria perante o órgão da entidade estatal parceira refere-se à correta aplicação dos recursos públicos recebidos e ao adimplemento do objeto do Termo de Parceria, mediante a apresentação dos seguintes documentos:”

I - relatório anual de execução de atividades, contendo especificamente relatório sobre a execução do objeto do Termo de Parceria, bem como comparativo entre as metas propostas e os resultados alcançados;

II - demonstrativo integral da receita e despesa realizadas na execução;

III - extrato da execução física e financeira;

IV - demonstração de resultados do exercício;

V - balanço patrimonial;

VI - demonstração das origens e das aplicações de recursos;

VII - demonstração das mutações do patrimônio social;

VIII - notas explicativas das demonstrações contábeis, caso necessário;

IX - parecer e relatório de auditoria, se for o caso.

O artigo 2º, inciso I, alínea “a” da Lei no 13.019/2014, redação dada pela Lei nº 13.204 de 2015, conceitua as Organizações da Sociedade Civil (OSC) como “a entidade privada sem fins lucrativos que não distribua entre os seus sócios ou associados, conselheiros, diretores, empregados, doadores ou terceiros eventuais resultados, sobras, excedentes operacionais, brutos ou líquidos, dividendos, isenções de qualquer natureza, participações ou parcelas do seu patrimônio, auferidos mediante o exercício de suas atividades, e que os aplique integralmente na consecução do respectivo objeto social, de forma imediata ou por meio da constituição de fundo patrimonial ou fundo de reserva”.

2.2 ESTUDOS ANTERIORES

O estudo de Silva, Soares e Casagrande (2016), analisou o grau de conformidade das demonstrações contábeis da Fundação Universitária do Sul de Santa Catarina (UNISUL) em relação as normas contábeis aplicadas ao Terceiro Setor. Foi concluído que a UNISUL possui um alto grau de evidenciação, pois obteve pontuação positiva em praticamente todos os itens analisados, apresentando um nível de evidenciação das demonstrações financeiras da Fundação em relação às normas contábeis de 76,47%. Foi verificado também que o nível geral de conformidade das demonstrações contábeis da UNISUL ficou em de 86,84%, mostrando que apesar de apresentar um percentual relativamente alto, a quantia de itens não informados é relevante. O que comprova que a entidade pode ter um grau maior de conformidade perante as normas específicas e ser mais transparente aos usuários das informações.

Da mesma maneira, a pesquisa de Souza e Casagrande (2017), buscou analisar o grau de conformidade das demonstrações contábeis da Associação Evangélica Beneficente de Assistência Social (AEBAS) em comparação com as normas contábeis aplicadas ao terceiro setor. Constatou-se que a AEBAS apresentou um nível de 72,22% de conformidade das demonstrações contábeis, 90% das notas explicativas e no objetivo geral, o grau de conformidade ficou em 83,78%, evidenciando que 19,56% dos itens listados não foram apresentados pela associação e que 13,04% estão divergentes das normas.

Pode-se citar ainda o artigo “Análise da Conformidade das Demonstrações Contábeis da Orionópolis Catarinense com as normas aplicadas ao Terceiro Setor” de autoria de Casagrande, Neves e Andrade (2017), onde foram analisados os anos de 2013, 2014 e 2015 e concluiu-se que a entidade apresenta um grau de conformidade mediano, vendo a necessidade de que a Orionópolis divulgue o seu estatuto social e faça melhorias e ajustes nas divulgações das demonstrações e nas notas explicativas.

2.3 O INSTITUTO NATURA

O instituto Natura, conforme estatuto social, “denominado simplesmente “Instituto” é uma associação sem fins lucrativos ou econômicos, com prazo de duração indeterminado, que se regerá pelo presente estatuto e pelas disposições legais que lhe forem aplicáveis”.

A história tem início em 2010 quando a Natura Cosméticos S.A com o projeto de expandir suas iniciativas sociais, cria o Instituto Natura com o objetivo de ampliar a educação pública do país e nos países da América Latina onde a Natura está presente, atendendo escolas das redes municipais e estaduais. Todos os recursos obtidos com a venda dos produtos da linha “Crer Para Ver”, são aplicados no Instituto Natura.

Os projetos do Instituto Natura atualmente estão presentes em todos os estados brasileiros, e em mais de 80% dos municípios. Seu projeto mais conhecido é o projeto “Trilhas” que é um conjunto de materiais que podem ser acessados *online* ou *offline* chamado “kit Trilhas”, que auxilia os professores da educação infantil e anos iniciais a trabalhar a escrita, oralidade e leitura em sala de aula. O kit Trilhas é um curso de educação a distância (EAD), de 85 horas certificado e reconhecido pelo Ministério da Educação (MEC).

Por fim e não menos importante, o Instituto Natura teve nos anos de 2013 a 2015 a Ernst & Young como auditores independentes, e atendendo à Instrução CVM nº 308/99 referente a rotatividade de auditores independentes nos anos de 2016 e 2017 a KPMG assume a auditoria das demonstrações contábeis do Instituto Natura. As duas empresas de auditoria independentes fazem parte do grupo conhecido por *Big Four de Auditoria e consultoria*, ou seja, estão entre as quatro melhores empresas de auditoria do mundo.

1. **METODOLOGIA**

O presente trabalho é definido como um estudo de caso baseado em pesquisa documental. Pode se dizer que é um estudo de caso, pois a pesquisa tem por objetivo buscar o aprofundamento do conhecimento a respeito da evidenciação contábil do Instituto Natura.

Esta pesquisa pode ser classificada como documental, dado que, Gil (2010, p. 31) afirma que “o que geralmente se recomenda é que seja considerada fonte documental quando o material consultado é interno à organização, e fonte bibliográfica quando for obtido em bibliotecas ou base de dados”.

Conforme Gil (2010, p. 37), o estudo de caso “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”.

* 1. COLETA E ANÁLISE DOS DADOS

Todos os dados utilizados foram retirados das demonstrações contábeis dos anos de 2010 a 2016 e do estatuto social do Instituto Natura publicadas na *home page* da instituição e a consulta para a coleta dos dados foi realizada no dia 12 de julho de 2018.

Os itens analisados foram separados em dois níveis de análise. Sendo que o primeiro nível, tem por objetivo identificar o que as normas contábeis, (Interpretação Técnica Geral 2002 (ITG 2002); Manual de Procedimentos para o Terceiro Setor (MPTS); Lei 13.019 de 2014, alterada pela Lei 13.204 de 2015), exigem das entidades do terceiro setor, por meio de uma lista de aspectos que constam nessas normas.

A segunda fase da análise, as demonstrações contábeis (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 publicados pela associação foram analisados confrontando os itens do *checklist* com o que foi efetivamente praticado na elaboração das demonstrações contábeis e do estatuto social.

****

Onde:

A é a soma das respostas adequadas; e

Total – NI é o total de itens listados menos as respostas que não encontradas.

1. **DESCRIÇÃO E ANÁLISE DE RESULTADOS**

Para a realização da análise dos dados, fez-se um *checklist*, baseado na ITG 2002 (R1), dos itens exigidos pela legislação para as entidades do terceiro setor. O quadro 2 apresenta o checklist referente ao estatuto social do Instituto Natura, com suas respectivas pontuações.

**Quadro 2 – Análise do Estatuto Social do Instituto Natura**

|  |  |
| --- | --- |
| **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: ITG 2002, com adaptações.

Em relação a análise feita após aplicação do *checklist,* ao estatuto social do Instituto Natura demonstrado pelo quadro 2, observa-se que a entidade apresenta um grau de conformidade de 100%. Este resultado foi obtido vendo que, dos 13 itens listados, 1 não foi encontrado, mas dos 12 itens restantes, todos estão em conformidade, ou seja, a pontuação foi positiva e, para nenhum item, foi atribuído pontuação nula (0).

A segunda análise feita nesse estudo, foi a conformidade das demonstrações contábeis do Instituto Natura, dos anos de 2013 a 2017. Neste momento, foram verificados 19 itens listados no quadro 3, juntamente com a pontuação atribuída.

**Quadro 3 – Análise das Demonstrações Contábeis do Instituto Natura**

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Itens de verificação de Conformidade – Demostrações Contábeis** | **Pontuação** | | | | |
| **2013** | **2014** | **2015** | **2016** | **2017** |
| Reconhecimento de receita usa regime de competência? | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 |
| Os registros contábeis evidenciam as contas de receita e despesas, com e sem gratuidade, superávit e déficit, de forma segregada, identificáveis por tipo de atividade, tais como educação, saúde, assistência social, e demais atividades? | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 |
| As receitas decorrentes de doação, contribuição, convênio, parceria, auxílio e subvenção por meio de convênio, editais, contratos, termos de parceira e outros instrumentos, para aplicação específica, mediante constituição, ou não, de fundos, e as espectivas despesas são registradas em contas próprias, inclusive as patrimoniais, segregadas das demais contas da entidade? | 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 |
| 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 |
| O valor do superávit ou déficit é incorporado ao Patrimonio Social? | 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 |
| 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 | 1 | 1 | 1 |
| A dotação inicial disponibilizada pelo instituidor/fundador em ativo monetário ou não monetário, no caso das fundações, foi considerada doação patrimonial e econhecida em conta do patrimônio social? | NI | NI | NI | NI | NI |
| O trabalho voluntário, inclusive de membros integrantes dos órgãos da dministração, no exercício de suas funções, é reconhecido pelo valor justo da prestação do serviço como se tivesse ocorrido o desembolso financeiro? | 0 | 0 | 0 | 1 | 1 |
| A organização elabora Balanço Patrimonial? | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 |
| A organização elabora Demonstração do Resultado do Período? | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 |
| A organização elabora Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido? | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 |
| A organização elabora Demonstração dos Fluxos de Caixa? | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 |
| A organização elabora Notas Explicativas? | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 |
| No Balanço Patrimonial, a denominação da conta Capital foi substituída por Patrimônio Social? | 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 superávit ou déficit do período? | 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 |
| Na Demonstração dos Fluxos de Caixa, as doações são classificadas nos fluxos das atividades operacionais? | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 |

Fonte: ITG 2002, com adaptações.

Conforme dados demonstrados no quadro 3, após a atribuição da pontuação e o cálculo do resultado, o Instituto Natura apresenta uma grande similaridade entre os anos analisados. O grau de conformidade dos ano de 2013 a 2015 é de 83,33%, e nos anos de 2016 e 2017 o grau de conformidade ficou em 88,89%, pois dos 19 itens listados, 2 apresentaram não conformidade e apesar do item “O trabalho voluntário, inclusive de membros integrantes dos órgãos da dministração, no exercício de suas funções, é reconhecido pelo valor justo da prestação do serviço como se tivesse ocorrido o desembolso financeiro”, a instituição nos anos de 2013 a 2015 não ter trazido nenhuma informação, nos anos de 2016 e 2017, essa informação foi incluida no balanço anual.

O Instituto elabora Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado, Demonstração das mutações do Patrimônio Social e as notas explicativas. A nomenclatura patrimônio Líquido foi substituída por patrimônio social, bem como as palavras lucro e prejuízo, foram substituídos por superávit e déficit financeiro.

**Quadro 4 – Análise das Notas Explicativas do Instituto Natura**

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Itens de verificação de Conformidade – Notas Explicativas** | **Pontuação** | | | | |
| **2013** | **2014** | **2015** | **2016** | **2017** |
| Contexto operacional da entidade, incluindo a natureza social e econômica e os objetivos sociais. | 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 |
| Relação dos tributos objeto de renúncia fiscal. | 0 | 0 | 0 | 0 | 1 |
| As subvenções recebidas pela entidade, a aplicação dos recursos e as responsabilidades decorrentes dessas subvenções. | NI | NI | NI | NI | NI |
| Os recursos de aplicação restrita e as responsabilidades decorrentes de tais recursos. | NI | NI | NI | NI | NI |
| Os recursos sujeitos a restrição ou vinculação por parte do doador. | 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. | NI | NI | NI | NI | 1 |
| As taxas de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações em longo prazo. | NI | NI | NI | NI | NI |
| Informações sobre os seguros contratados. | 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 |
| 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 | 1 | 1 | 1 | 1 |
| Segregar os atendimentos com recursos próprios dos demais atendimentos realizados pela entidade. | NI | NI | NI | NI | NI |
| 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 |
| 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 |

Fonte: ITG 2002, com adaptações.

O quadro 4 apresenta a análise sobre as notas explicativas. Depois de analisar os balanços anuais e atribuis as devidas pontuações, o Instituto Natura apresenta um grau de conformidade nos anos de 2013 a 2016 de 85,71% e no ano de 2017 o grau teve uma aumento para 92,86%, devido ao item “Relação dos tributos objeto de renúncia fiscal”, que não era apresentado nos 4 primeiros anos e que em 2017 foi incluído no balanço anual.

O Instituo Natura, não menciona em nenhum dos anos analisados, que recebe alguma subvenção do governo. Não foi encontrado informações sobre os recursos de aplicação restrita e as responsabilidades decorrentes de tais recursos, os recursos sujeitos a ou vinculação por parte do doador. Também não foi possível encontrar informações nas notas explicativas sobre as taxas de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações de longo prazo, e a entidade não demonstrou o custo e o valor reconhecido quando este não cobrir os custos dos serviços prestados.

Finalmente, pode-se encontrar o grau de conformidade geral das demonstrações contábeis do Instituto Natura de 86,11% nos anos de 2013 a 2015, 88,89% em 2016 e 91,89% em 2017. De outro modo, alguns itens, não foi encontrado informações, logo, 10 dos 46 itens, não foram apresentados nos anos de 2013 a 2016 e 9 dos 46 em 2017, evidenciando 21,74% e 19,56% respectivamente. E ainda, alguns itens não estavam com conformidade com as normas, com isso, 5 dos 46 itens em 2013 a 2015, 4 dos 46 itens em 2016 e 3 dos 46 itens em 2017, mostrando que 10,87%, 8,70% e 6,52% respectivamente apontam um grau de não conformidade.

1. **CONSIDERAÇÕES FINAIS**

O objetivo principal desse estudo, foi analisar o grau de conformidade das demonstrações contábeis do Instituto Natura que foram em relação as normas. Para isso, foi observado as exigências das normas aplicadas a terceiro setor, e elaborado um *checklist* contendo essas exigências, e foi comparado com as demonstrações financeiras e notas explicativas dos anos de 2013 a 2017 e com o estatuto social.

Em relação ao estatuto social do Instituto Natura, o resultado foi um grau de conformidade de 100%, pois dos 13 itens que constam na listagem, apenas o item do exercício financeiro e orçamentário não foi encontrado, porém, dos 12 itens restantes, todos estão em conformidade, ou seja, a pontuação foi positiva e, para nenhum item, foi atribuído pontuação nula (0).

Os graus de conformidade, em relação as demonstrações contábeis apresentaram os seguintes números: entre os anos 2013 a 2015 foi de 83,33%, e nos anos de 2016 e 2017 o grau de conformidade ficou em 88,89%, pois dos 19 itens listados, 2 apresentaram não conformidade e mesmo que no item “O trabalho voluntário, inclusive de membros integrantes dos órgãos da dministração, no exercício de suas funções, é reconhecido pelo valor justo da prestação do serviço como se tivesse ocorrido o desembolso financeiro”, a instituição nos anos de 2013 a 2015 não ter trazido nenhuma informação, nos anos de 2016 e 2017, essa informação foi incluida no balanço anual.

Referente as notas explicativas os resultados apontam um grau de conformidade nos anos de 2013 a 2016 de 85,71% e no ano de 2017 o grau teve um aumento para 92,86%, devido ao item “Relação dos tributos objeto de renúncia fiscal”, que não era apresentado nas notas explicativas da instituição nos 4 primeiros anos e que em 2017 foi incluído no balanço anual. Nas notas explicativas do Instituo Natura, não mencionam, em nenhum dos anos analisados, que recebe alguma subvenção ou auxílio do governo. Não houve informações sobre os recursos de aplicação restrita e as responsabilidades decorrentes de tais recursos, os recursos sujeitos a ou vinculação por parte do doador. Também não foi possível encontrar informações nas sobre as taxas de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações de longo prazo, bem como o custo e o valor reconhecido quando este não cobrir os custos dos serviços prestados.

Diante do exposto, obteve-se o grau de conformidade geral das demonstrações contábeis do Instituto Natura de 86,11% nos anos de 2013 a 2015, 88,89% em 2016 e 91,89% em 2017. Os itens listados e não encontrados, 10 dos 46 itens, não foram apresentados nos anos de 2013 a 2016 e 9 dos 46 em 2017, evidenciando 21,74% e 19,56% respectivamente. E dos itens que não estavam como exigidos, 5 dos 46 itens em 2013 a 2015, 4 dos 46 itens em 2016 e 3 dos 46 itens em 2017, mostrando que 10,87%, 8,70% e 6,52% respectivamente apontam um grau de não conformidade.

Por fim, com o estudo da instituição pode-se observar que o Instituto Natura teve nos anos de 2013 a 2015 a Ernst & Young como a empresa de auditores independentes, e atendendo à Instrução CVM nº 308/99 a KPMG assume a auditoria do Instituto Natura nos anos de 2016 e 2017. Ressaltando que tanto a Ernst & Young e a KPMG fazem parte das *Big Four de Auditoria e consultoria*, ou seja, estão entre as quatro melhores empresas de auditoria do mundo.

Observa-se também que há uma melhora crescente nos índices de conformidade, o que mostra que a instituição vem progredindo em relação as normas aplicadas e que suas demonstrações estão em maior conformidade a cada ano.

**REFERÊNCIAS**

BRASIL. 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. **Lei no 13.019, de 31 de julho de 2014**.

Brasília, Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil\_03/\_ato2011-

2014/2014/lei/L13019compilado.htm>. Acesso em: 12 jun. 2018.

CASAGRANDE, Maria Denize Henrique; SILVA, Luana Caroline da; SOARES, Sandro Vieira. Evidenciação Contábil de Entidades do Terceiro Setor: uma análise da conformidade das demonstrações contábeis da Universidade do Sul de Santa Catarina (UNISUL). In: ENCONTRO CATARINENSE DE ESTUDANTES DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS (ECECON), 14., 2016, Florianópolis.

CASAGRANDE, Maria Denize Henrique; SOUZA, Yan Andrade de; Contabilidade Aplicada ao Terceiro Setor: Uma análise da conformidade das demonstrações contábeis da Associação Evangélica Beneficente de Assistência Social (AEBAS). In: ENCONTRO CATARINENSE DE ESTUDANTES DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS (ECECON), 15., 2017, Florianópolis.

CASAGRANDE, Maria Denize Henrique; NEVES, Juliana Medeiros das; ANDRADE, Antonia Maria de. Análise da Conformidade das Demonstrações Contábeis da Orionópolis Catarinense com as Normas Aplicadas ao Terceiro Setor. In: ENCONTRO CATARINENSE DE ESTUDANTES DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS (ECECON), 15., 2017, Florianópolis.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. ITG 2002 (R1): Entidade Sem Fins Lucrativos. Brasília: [S.I.], 2015. Disponível em:

<http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/ITG2002(R1).pdf>. Acesso em: 30 abr. 2018.

**Entenda o MROSC: Marco Regulatório das Organizações da Sociedade Civil: Lei 13.019/2014.** Secretaria de Governo da Presidência da República, Laís de Figueirêdo Lopes, Bianca dos Santos e Viviane Brochardt – Brasília: Presidência da República, 2016.

FRANÇA, José Antônio de (coord.); ANDRADE, Álvaro Pereira; et. al. **Manual de procedimentos para o terceiro setor:** aspectos de gestão e de contabilidade para entidades de interesse social. Brasília: CFC/FBC/Profis, 2015.

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

HANAOKA, Cássia Harue Takii; LEON, Felix Hugo Aguero Diaz. Análise de Demonstrações Contábeis na Gestão Financeira de uma Entidade Sem Fins Lucrativos. **Revista Ampla de Gestão Empresarial**, São Paulo, v. 2, n. 2, p.1-21, maio 2013. Anual.

NATURA, Instituto. **Estatuto Social.** Disponível em: < http://www.institutonatura.org.br/wp-content/uploads/2018/04/Estatuto-Instituto-Natura.pdf>. Acesso em: 12 jul. 2018

NATURA, Instituto. **Relatório Anual.** Disponível em: < http://www2.institutonatura.org.br/relatorio/>. Acesso em: 12 jul. 2018

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 n.10.406, de 10.1.2002 (Novo Código Civil). Brasília: Brasília Jurídica, 2003.