

ACCOUNTABILITY E ANÁLISE DA CONFORMIDADE DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS DE UMA ORGANIZAÇÃO DO TERCEIRO SETOR DE FLORIANÓPOLIS

Leonardo Flach¹

Carlos Vinícius Gonçalves²

Resumo

O objetivo desta pesquisa é analisar a conformidade das demonstrações financeiras de uma entidade filantrópica de Florianópolis (Santa Catarina), abrangendo o período entre os anos de 2008 a 2012. A análise da conformidade é vista de acordo com as normas contábeis estabelecidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) para entidades do Terceiro Setor. Trata-se de uma pesquisa exploratória e descritiva, com abordagem qualitativa. Foi realizado um levantamento das normas contábeis pertinentes às entidades do Terceiro Setor, apontamento de casos específicos de prestação de contas (*accountability*), levantamento de demonstrações financeiras junto à entidade filantrópica. Verificou-se a conformidade das seguintes demonstrações contábeis: Balanço Patrimonial, Demonstração do Superávit ou Déficit, e Demonstração das Mutações do Patrimônio Social. A partir da elaboração de um *checklist* constatou-se o seguinte percentual de evidenciação e conformidade: 50% para os Balanços Patrimoniais; 43% para as Demonstrações de Superávit ou Déficit; e 100% para as Demonstrações das Mutações do Patrimônio Social. Isto é, apenas um demonstrativo foi apresentado de forma correta e completa no período entre 2008 e 2012, sendo que os demais apresentaram baixo nível de evidenciação. Constatou-se, portanto, que os procedimentos contábeis praticados pela entidade não estão em conformidade com as normas contábeis.

Palavras-chave: Terceiro Setor; Demonstrações Contábeis; Accountability.

ACCOUNTABILITY AND CONFORMITY ANALYSIS OF THE FINANCIAL STATEMENTS OF A THIRD SECTOR ORGANIZATION IN FLORIANOPOLIS

Abstract

This research aims to analyze the accountability of the financial statements of a philanthropic organization in Florianópolis (Santa Catarina) covering the period among 2008-2012. The accountability is viewed in accordance with the accounting standards established by the Federal Accounting Council (CFC) for Third Sector Organizations. It is an exploratory, descriptive research with a qualitative approach. We conducted a survey of the relevant accounting standards to entities of the Third Sector, pointing to specific cases of accountability, a survey of financial statements by the philanthropic entity. We verified the accountability of the following statements: Balance Sheet, Statement of Surplus or Deficit and Statement of Changes in Shareholders' Association. We created a checklist and we found the following percentage of disclosure and compliance: 50% for Balance Sheets; 43% for Statements of Surplus or Deficit, and 100% for the Statements of Changes in Shareholders' Association. This is to say that just one statement

¹ Doutor em Administração (UFRGS); Professor do Programa de Graduação, Mestrado e Doutorado em Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). Endereço: Campus Universitário Reitor João David Ferreira Lima - Trindade – Florianópolis (SC). E-mail: leoflach@hotmail.com

² Bacharel em Contabilidade pela Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC).

was presented in a correct and complete way in the period between 2008 and 2012. The other statements showed a low level of disclosure. It was found, therefore, that the accounting procedures performed by the entity are not in accordance with the accounting standards.

Keywords: Third Sector; Financial Statements; Accountability.

Introdução

O Estado tem o dever perante a sociedade, conforme a Constituição Federal, de atender as suas necessidades básicas: a saúde, a educação, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância e, a assistência aos desamparados (BRASIL, 1988, art. 6º). A sociedade procura prover meios para auxiliar o Estado no atendimento a tais necessidades, entre outros campos de atuação. Assim, são criadas organizações que não visam o lucro e prestam serviços que priorizem as atividades de cunho social. Com o desenvolvimento destas entidades, sua existência foi formalizada, concretizando o surgimento do Terceiro Setor, complementando a atuação do Estado (Primeiro Setor) e Mercado (Segundo Setor).

Dentre as organizações que integram o Terceiro Setor encontram-se as Fundações e Associações (KRUGUER *et al.*, 2010), que buscam atender a sociedade como um todo ou um grupo específico dela. Estas entidades exercem atividades em diversas áreas, como serviço social, saúde e esporte.

Dados extraídos do Instituto Brasileiro de Estatística e Geografia (2013) mostram que no ano de 2002 existiam 7.856 fundações privadas sem finalidade lucrativa no Brasil, crescendo esse número para 8.228 no ano de 2005. Conforme o mesmo levantamento em 2002, aproximadamente 4,94% (388) das fundações localizava-se em Santa Catarina, aumentando em 2005 para aproximadamente 4,98% (410). Diante dos fatos, observa-se que nos períodos analisados nessa pesquisa, as fundações privadas registraram crescimento tanto no Brasil quanto em Santa Catarina.

Com o propósito de padronizar as prestações de contas do Terceiro Setor, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) criou regulamentações (NBC T 10.19 – Entidades sem finalidades de lucros e NBC T 10.4 – Fundações) para que estas entidades pudessem contabilizar e demonstrar de maneira transparente as transações ocorridas e seus respectivos resultados.

As demonstrações contábeis das entidades do Terceiro Setor devem constar de forma clara e objetiva, no qual possam ser evidenciados os recursos obtidos e para onde os mesmos estão sendo aplicados, para assim apresentar o patrimônio social da entidade e também as suas variações ocorridas no decorrer do período analisado.

As entidades que divulgam suas prestações de contas (*accountability*) apresentam à sociedade o valor social de suas atividades (SILVEIRA; BORBA, 2010). Uma entidade que atua de modo transparente ganha credibilidade no setor e consegue atrair novos parceiros para apoiarem seus projetos.

Diante do crescimento e notoriedade dessas entidades frente às ações sociais no país, o Conselho Federal de Contabilidade, por meio de suas atribuições legais, editou normas técnicas com o intuito de padronizar as práticas contábeis realizadas por entidades sem finalidade de lucro. As resoluções do CFC

visam que essas entidades não elaborem e publiquem suas demonstrações contábeis nos mesmos moldes utilizados pelas entidades com fins lucrativos.

A entidade que escritura sua contabilidade dentro das normas e apresenta suas demonstrações contábeis de forma transparente, adquire credibilidade no âmbito do seu setor. Isso possibilita a captação de novos recursos financeiros para dar continuidade aos seus trabalhos. A evidenciação contábil é a maneira mais comum das entidades do Terceiro Setor prestarem contas à sociedade.

Nesse contexto, essa pesquisa tem por objetivo analisar a conformidade das demonstrações contábeis de uma entidade filantrópica em Florianópolis no Estado de Santa Catarina, abrangendo o período entre os anos de 2008 e 2012, de acordo com as normas contábeis estabelecidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) para as entidades que não possuem finalidade lucrativa.

O assunto desta pesquisa é original, do ponto de vista que poucas pesquisas empíricas voltadas à evidenciação das demonstrações contábeis foram encontradas (SILVEIRA; BORBA, 2010; KRUGUER *et al.*, 2010). Ambas tratam da transparência de fundações privadas e relata-se como se dá a evidenciação contábil dessas entidades em relação às normas contábeis. O estudo acontece por meio da análise da conformidade das demonstrações contábeis das instituições.

2. Terceiro Setor no Brasil

As entidades do Terceiro Setor atuantes no Brasil sofreram transformações nas últimas duas décadas. Falconer (1999) explica que o termo Organização Não Governamental (ONG) ganhou espaço no vocabulário brasileiro a partir da Conferência Rio-92.

Com o intuito de compreender a dimensão do crescimento das entidades do Terceiro Setor no Brasil, o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (2013) publicou no ano de 2002 um relatório sobre as Fundações Privadas e Associações sem Fins Lucrativos (Fasfil). De acordo com Albuquerque (2006), esse documento foi elaborado utilizando-se critérios conceituais da Organização das Nações Unidas e pela Universidade Johns Hopkins, o que possibilitou a comparação com pesquisas publicadas em outros países. O relatório foi realizado tomando como base a realidade jurídica brasileira à luz do novo Código Civil.

No ano de 2005, o IBGE (2013) realizou novamente um estudo sobre as entidades do Terceiro Setor no Brasil e identificou as transformações ocorridas neste segmento no período de 2002 a 2005. Conforme os dados da pesquisa (Tabela 1) existiam 338 mil Fasfil registradas oficialmente no país e desse total as entidades foram classificadas em diversos grupos: Habitação (menos de 1%); saúde (1%); cultura e recreação (14%); educação e pesquisa (6%); assistência social (12%); religião (25%); associações patronais e profissionais (17%); meio ambiente e proteção animal (1%); desenvolvimento e defesa de direitos (18%) e; outras instituições privadas sem fins lucrativos (6%).

Tabela 1 - Número de Fundações Privadas e Associações sem Fins Lucrativos (Fasfil), segundo classificação das entidades sem fins lucrativos - Brasil - 2005

Classificação das entidades sem fins lucrativos	Número de Fundações Privadas e Associações sem Fins Lucrativos
Total	338162
Habitação	456
Habitação	456
Saúde	4464
Hospitais	2068
Outros serviços de saúde	2396
Cultura e recreação	46999
Cultura e arte	14796
Esportes e recreação	32203
Educação e pesquisa	19940
Educação infantil	3154
Ensino fundamental	7910
Ensino médio	1448
Educação superior	2152
Estudos e pesquisas	2441
Educação profissional	447
Outras formas de educação / ensino	2388
Assistência social	39395
Assistência social	39395
Religião	83775
Religião	83775
Associações patronais e profissionais	58796
Associações empresariais e patronais	4321
Associações profissionais	19645
Associações de produtores rurais	34830
Meio ambiente e proteção animal	2562
Meio ambiente e proteção animal	2562
Desenvolvimento e defesa de direitos	60259
Associação de moradores	19196
Centros e associações comunitárias	29586
Desenvolvimento rural	1752
Emprego e treinamento	722
Defesa de direitos de grupos e minorias	6276
Outras formas de desenvolvimento e defesa de direito	2727
Outras instituições privadas sem fins lucrativos	21516
Outras instituições privadas sem fins lucrativas não especificadas anteriormente	21516

Fonte: Elaborado pelos autores, com base nos dados do IBGE (2013).

A pesquisa do IBGE (2013) também revelou dados sobre a localização das Fasfil no Território Na-

cional, conforme a Tabela 2 a repartição destas entidades acompanhou a distribuição da população. Na região Sudeste, a concentração das Fasfil era praticamente na mesma ordem que a sua população relativa, 42,4% das Fasfil e 42,6% da população brasileira. No Nordeste do país, essa proporção sofreu uma pequena variação: nessa região encontravam-se 23,7% das entidades sem fins lucrativos e 27,7% da população. No Centro-Oeste, os dados revelaram-se praticamente proporcionais, existiam 6,4% das entidades e 7,1% da população. Na região Norte, encontravam-se somente 4,8% das entidades e 8,0% da população. Na região Sul, a proporção encontrava-se inversa, pois havia uma maior concentração de Fasfil do que populações relativas. Nessa região, existiam 22,7% das Fasfil e 14,6% do total de brasileiros.

Em Santa Catarina, os dados revelaram que apesar de esse Estado concentrar apenas 3,2% da população brasileira, o número de entidades sem fins lucrativos representavam cerca de 6,4% das Fasfil, uma concentração praticamente igual aos de todos os Estados do Centro-Oeste (6,4%) e maior que o número de entidades de todos os Estados da região Norte (4,8%).

Tabela 2 - Distribuição, absoluta e relativa, das Fundações Privadas e Associações sem Fins Lucrativos e da população total, segundo Grandes Regiões e Unidades da Federação - 2005

Grandes Regiões e Unidades da Federação	Distribuição			
	Fundações Privadas e Associações sem Fins Lucrativos		População total (1)	
	Absoluta	Relativa (%)	Absoluta	Relativa (%)
Brasil	338162	100,0	184184264	100,00
Norte	16164	4,8	14698878	8,0
Rondônia	2752	0,8	1534594	0,8
Acre	1120	0,3	669736	0,4
Amazonas	2908	0,9	3232330	1,8
Roraima	516	0,2	391317	0,2
Pará	6609	2,0	6970586	3,8
Amapá	388	0,1	594587	0,3
Tocantins	1871	0,6	1305728	0,7
Nordeste	79998	23,7	51019091	27,7
Maranhão	8629	2,6	6103327	3,3
Piauí	6634	2,0	3006885	1,6
Ceará	14588	4,3	8097276	4,4
Rio Grande do Norte	4856	1,4	3003087	1,6
Paraíba	6603	2,0	3595886	2,0
Pernambuco	10061	3,0	8413593	4,6
Alagoas	2346	0,7	3015912	1,6
Sergipe	3078	0,9	1967791	1,1
Bahia	23203	6,9	13815334	7,5
Sudeste	143444	42,4	78472017	42,6
Minas Gerais	41256	12,2	19237450	10,4
Espírito Santo	6877	2,0	3408365	1,9
Rio de Janeiro	26653	7,9	15383407	8,4
São Paulo	68658	20,3	40442795	22,0
Sul	76888	22,7	26973511	14,6
Paraná	25472	7,5	10261856	5,6
Santa Catarina	21771	6,4	5866568	3,2
Rio Grande do Sul	29645	8,8	10845087	5,9
Centro-Oeste	21668	6,4	13020767	7,1
Mato Grosso do Sul	4273	1,3	2264468	1,2
Mato Grosso	5115	1,5	2803274	1,5
Goiás	7728	2,3	5619917	3,1
Distrito Federal	4552	1,3	2333108	1,3

Nota (1) IBGE, estimativas das populações residentes, em 01.07.2005.

Fonte: Elaborado pelos autores baseado em dados do IBGE (2013).

No período compreendido entre os anos de 1996 e 2005, de acordo com o estudo do IBGE (2013),

houve um crescimento da ordem 215% das Fasfil no país e este número mostrou que estas entidades tiveram um aumento de 107,3 mil para 338,2 mil no período. Da mesma forma, esse grupo de entidades foi o que mais aumentou no país. De acordo com os dados da Tabela 3 se constataram que as demais organizações sem fins lucrativos (caixas escolares, partidos políticos, sindicatos, condomínios e cartórios) apresentaram um crescimento de 152,2% nos anos entre 1996 e 2002, enquanto todo o conjunto de organizações públicas, privada lucrativa e privada não lucrativa existentes no Cadastro Central de Empresas (Cempre) cresceu 74,8%. Nota-se que após uma forte expansão do setor nos anos de 1996 a 2002 e o crescimento nos períodos entre 2002 e 2005 foi mais modesto, na ordem de 22,6%.

Tabela 3 - Evolução das entidades constantes no Cadastro Central de Empresas (Cempre), em números absolutos e variação percentual Brasil – 1996/2005

Entidades constantes no CEMPRE	Números absolutos			Variação (%)		
	1996	2002	2005	2002/1996	2005/1996	2005/2002
Total	3476826	5339694	6076940	53,6	74,8	13,8
Entidades Privadas e Associações sem Fins Lucrativos	211787	500155	601611	136,2	184,1	20,3
Fundações Privadas e Associações sem Fins Lucrativos - FASFIL	107332	275895	338162	157,0	215,1	22,6
Outras entidades privadas sem fins lucrativos	104455	224260	263449	114,7	152,2	17,5
Empresas e outras organizações	3265039	4839539	5475329	48,2	67,7	13,1

Fonte: Elaborado pelos autores com base nos dados do IBGE (2013).

Outros dados foram levantados na pesquisa realizada em 2005: ano de fundação e porte das entidades; áreas de atividades; estudo sobre os funcionários e suas remunerações... Com o crescimento destas entidades e sua representatividade cada vez maior perante a sociedade, o relatório elaborado pelo IBGE sobre as Fasfil tornou-se um importante instrumento para se compreender toda a magnitude do campo do Terceiro Setor no Brasil.

3. Aspectos Contábeis inerentes ao Terceiro Setor

No Brasil, as normas legais que dão as diretrizes para as entidades sem fins lucrativos são consideradas amplas no sentido de funcionamento e criação e também sobre alguns pontos específicos sobre cada entidade.

No intuito de evitar que a Contabilidade das entidades do Terceiro Setor continuasse a ser executada sobre os mesmos moldes das organizações com finalidade lucrativa, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), no exercício de suas atribuições legais e regimentais, se manifestou sobre o assunto e publicou a NBC T 10 - Dos aspectos contábeis específicos em entidades diversas. Foram elencados 22 itens, nos quais cinco (4, 8, 16, 18 e 19) foram criados visando atender ao registro das operações e a padronização das demonstrações contábeis para as entidades do Terceiro Setor:

- a) NBC T 10.4 – Fundações, referentes à NBC T 10 – Dos aspectos contábeis específicos

- em entidades diversas, aprovada pela Resolução CFC N. 837, de 22/02/1999;
- b) NBC T 10.8 – Entidades Cooperativas, aprovada pela Resolução CFC N. 1.013, de 25/01/2005;
- c) NBC T 10.16 - Entidades que recebem doações, subvenções, contribuições, auxílios e doações (revogada pela NBC T 19.4, aprovada pela Resolução nº 1.026/2005 do CFC);
- d) NBC T 10.18 – Entidades sindicais e associações de classe (Resolução CFC nº 838/99, de 22 de fevereiro de 1999); e
- e) NBC T 10.19 – Entidades sem finalidade de lucros (Resolução CFC nº 877/00, alterada pelas Resoluções CFC nº 926/2001 e nº 966/2003).

Diante disso, o CFC normatizou a Contabilidade realizada nas entidades sem fins lucrativos, e estabeleceu padrões a serem seguidos por essas instituições. Além destas normas, o CFC orientou também para que Contabilidade se atentasse para as Normas Brasileiras de Contabilidade e os Princípios de Contabilidade.

O quadro 1 explicita de forma sucinta as principais modificações na elaboração das demonstrações contábeis nas entidades sem fins lucrativos, em comparação com as de finalidade lucrativa.

Quadro 1 - Diferença quanto às nomenclaturas para as Entidades sem fins Lucrativos

Entidades com fins lucrativos	Entidades sem fins lucrativos
Capital Social	Patrimônio Social (Item 3.2 da NBC T 10.19)
Lucros ou Prejuízos Acumulados	Superávits ou Déficits Acumulados (Item 3.2 da NBC T 10.19)
Demonstração do Resultado do Exercício	Demonstração do Superávit ou Déficit (Item 5.1 da NBC T 10.4)
Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido	Demonstração das Mutações do Patrimônio Social (Item 6.1 da NBC T 10.4)

Fonte: Elaborado pelos autores

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) estabelece regras exclusivas para as entidades do Terceiro Setor. As Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC) que tratam sobre esse assunto são a NBC T 10.19 - Entidades sem finalidades de lucros - aplicada para todas as entidades que não possuem fins lucrativos. Há também a NBC T 10.14 - Fundações - aplicada somente para as fundações.

Além destas normas específicas para o setor, o CFC estabelece outras normas a serem aplicadas pelas entidades: a NBC T 3 trata do conceito, conteúdo, estrutura e nomenclatura das demonstrações contábeis. A NBC T 6 aborda a divulgação das demonstrações contábeis, ou seja, da forma como as entidades devem apresentar suas demonstrações contábeis, assim como as informações que devem estar contidas em nota explicativa. As duas normas servem de base tanto para as entidades com e sem finalidade lucrativa. A diferença está somente quanto à caracterização das atividades desempenhadas e situações específicas para cada exercício.

A NBC T 3 apresenta as normas e padrões sobre o Balanço Patrimonial; Demonstração do Resultado; Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados; Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido; Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos. Essa norma apresenta para cada demonstração o

conceito, conteúdo, e estrutura que as entidades devem apresentar nas suas demonstrações financeiras.

A NBC T 10.4 é uma norma que padroniza as demonstrações contábeis das Fundações, conforme o item 10.4.1.1, e estabelece critérios e procedimentos específicos de avaliação, de registro contábil e de estruturação das demonstrações contábeis das fundações.

Conforme a NBC T 10.18, “a demonstração do resultado deve evidenciar, de forma segregada, as contas de receitas e despesas, estas, quando identificadas, por tipo de atividade” (CFC, 2003, p. 176). Na criação desse demonstrativo, busca-se suprir as necessidades dos usuários da informação contábil, divulgando-se as informações de maneira clara e transparente.

A NBC T 10.19 foi criada somente para as entidades sem fins lucrativos, a qual inclui as associações e fundações. O propósito desta norma está apresentado no item 10.19.1.1: “critérios e procedimentos específicos de avaliação, de registros dos componentes e variações patrimoniais e de estruturação das demonstrações contábeis, e as informações mínimas a serem divulgadas em nota explicativa das entidades sem finalidade de lucros”.

No dia 21 de Setembro de 2012, o CFC aprovou a Resolução nº 1409/2012, que trata da Interpretação ITG 2002 - Entidades sem Finalidade de Lucros. Seu propósito consta no item 01: “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”. Essa instrução do CFC deixou o entendimento mais claro sobre as normas que regem o Terceiro Setor.

Não há uma legislação específica no âmbito da Contabilidade e definida como de caráter exclusivo para entidades do Terceiro Setor, tal como existe para as entidades com fins lucrativos. As entidades com fins lucrativos são regidas pela Lei nº 11.638, sancionada no final de 2007 pelo Governo Federal brasileiro, que alterou e revogou a antiga Lei das Sociedades por Ações nº 6.404/1976. Por esse motivo, ainda é comum encontrar demonstrativos contábeis publicados por entidades sem fins lucrativos que seguem a Lei das Sociedades Anônimas.

4. Prestações de Contas à Sociedade (Accountability)

De acordo com Nakagawa (1987, p. 17 *apud* OLAK e NASCIMENTO, 2010, p. 21), o termo *accountability* é definido como “a obrigação de prestar contas dos resultados obtidos, em função das responsabilidades que decorrem de uma delegação de poderes”. Essa terminologia remete à responsabilidade e prestação de contas por parte da entidade, em função de sua importância quanto aos serviços prestados à sociedade.

De acordo com Iudícibus (2006, p. 126 *apud* CHAGAS *et al.*, 2011, p. 106), as formas de se evidenciar as informações contábeis são as seguintes: forma e apresentação das demonstrações contábeis; informação entre parênteses; notas explicativas; quadros e demonstrativos suplementares; comentários do auditor; relatório da administração.

Uma forma também utilizada por autores para se tratar de transparência é o termo Evidenciação

(*disclosure*) da informação contábil. Sua apresentação por meio de relatórios se torna fundamental para se avaliar a real situação patrimonial da entidade. Segundo Silveira e Borba (2007, p. 138), “a demonstração financeira só é válida se refletir transparência dos dados reais da entidade, pressuposto ainda mais importante no caso das entidades sem fins lucrativos”.

No âmbito do Segundo Setor (mercado), espera-se que as empresas gerem lucros a seus acionistas. Caso a empresa não consiga ter êxito, ela poderá perder espaço no mercado e conseqüentemente perderá a participação de alguns investidores no negócio. E a transparência das informações ganha relevância por servir de parâmetro para se avaliar a empresa. Nas entidades sem fins lucrativos, espera-se também que suas informações sejam transparentes, visto que os provedores necessitam saber se os recursos colocados à disposição foram utilizados de maneira correta. Caso contrário, as entidades correm o risco de perder os recursos oriundos dos doadores e conseqüentemente também não conseguirão atrair novos investidores sociais (OLAK; NASCIMENTO, 2010).

Conforme menciona Coelho (2005, p. 172), quando uma organização do terceiro setor é considerada “*accountable*, isso significa que ela é idônea, que presta contas aos seus membros ou à comunidade a que serve e que está estreitamente vinculada aos interesses destes, preservando sua reputação e idoneidade”. Uma entidade que assume uma postura idônea tende a evitar atividades fraudulentas ocasionadas por falhas na gestão, tais como o uso dos recursos arrecadados para fins que não sejam o propósito da entidade.

A transparência na prestação de contas torna-se importante a fim de se evitar que a entidade do Terceiro Setor se perca quanto a sua finalidade social. É um instrumento útil no combate à ocorrência de atos e fatos não condizentes com missão da entidade e também serve como inibidor de gestões fraudulentas. De acordo com Silveira e Borba (2010), como forma de demonstrar à sociedade a importância dos projetos realizados pela entidade, a sua adequação na evidenciação na prestação de contas pode ser considerada como índice de transparência para estas organizações.

Assuntos ligados com questões sociais estão ganhando mais espaço na mídia, tornando-se um assunto presente no dia a dia das pessoas. Uma entidade que mantém uma boa imagem e reputação quanto a sua responsabilidade social, consegue manter-se no setor e atrai novos doadores para o financiamento dos seus projetos sociais.

O artigo desenvolvido por Ebsen e Laffin (2004) demonstrou alguns procedimentos contábeis aplicados em uma entidade classificada como do Terceiro Setor, por meio de um estudo de caso de uma associação filantrópica. Os autores abordaram alguns aspectos sobre o surgimento destas entidades, suas características e instrumentos regulatórios, e enfatizaram o papel da Contabilidade para as entidades sem fins lucrativos.

Silveira e Borba (2010) analisaram a conformidade das prestações de contas com as normas emitidas pelo CFC inerentes às fundações, e realizaram uma análise sobre a evidenciação contábil das Fundações Privadas de Educação e Pesquisa. Os autores destacaram como resultado que muitas fundações deixaram de evidenciar suas demonstrações contábeis, revelando a necessidade das entidades melhorarem sua transparência e se adaptarem as normas emitidas pelo CFC relacionadas às fundações.

Krüger, Silveira e Borba (2010) analisaram a conformidades das demonstrações contábeis das fundações privadas de saúde de Santa Catarina. Os autores concluíram que a maior parte das fundações

elaboraram as demonstrações contábeis exigidas pelas NBC, mas parte delas não cumpriu algumas normas..

5. Procedimentos Metodológicos

A pesquisa tem como objetivo “tentar conhecer e explicar os fenômenos que ocorrem no mundo existencial” (TRUJILLO, 1974 *apud* LAKATOS e MARCONI, 2010, p. 67). Nesse entendimento, a pesquisa assume uma posição investigativa.

O objetivo deste trabalho enquadra-se como uma pesquisa qualitativa e exploratória. É também descritivo, por se tratar de uma pesquisa com o propósito de descrever características ou comportamentos de determinada conjunto de organizações (GIL, 2002).

O estudo se limita a investigar um caso. A entidade estudada está situada na cidade de Florianópolis, Estado de Santa Catarina.

O levantamento das normas contábeis pertinentes às entidades classificadas como do Terceiro Setor, assim como o apontamento de casos específicos de prestação de contas (*accountability*) foram analisadas por meio de uma pesquisa bibliográfica e documental. Segundo Lakatos e Marconi (2010, p. 158), “a pesquisa bibliográfica é um apanhado geral sobre os principais trabalhos já realizados, revestidos de importância, por serem capazes de fornecer dados atuais relacionados ao tema”.

Quanto à pesquisa documental, realizou-se a análise a partir de documentos, contemporâneos ou retrospectivos, considerados cientificamente autênticos, no caso em questão foram analisados documentos informativos arquivados na própria entidade estudada, e as demonstrações contábeis da entidade estudada referente a um período de 05 (cinco) anos, do período de 2008 a 2012. Este material foi fornecido com a condição de que não fossem publicados os dados cadastrais da associação.

Quanto aos instrumentos que foram utilizados na pesquisa, foram realizadas coletas e análise de dados através de pesquisa bibliográfica. A partir da legislação contábil para organizações do Terceiro Setor, foi elaborado um *checklist*.

6. Análise dos Resultados

Neste capítulo, são apresentadas a caracterização da entidade filantrópica analisada, bem como as análises efetuadas em cada demonstração contábil exigida pelo CFC para as entidades sem fins lucrativos, a partir da aplicação de *checklist*.

6.1 Caracterização da Entidade Analisada

A entidade estudada possui sede na cidade de Florianópolis, capital do Estado de Santa Catarina. A organização caracteriza-se por ser uma entidade de cunho filantrópico.

A entidade tem como missão a preservação de um hospital público como entidade gratuita e de qualidade, oferecendo constante serviço de apoio social e espiritual aos pacientes, bem como a oferta de instalações físicas favoráveis à recuperação da saúde.

A entidade desenvolve diversos projetos, por meio da colaboração de seus voluntários e ajuda da iniciativa privada, com o intuito de promover o bem-estar aos pacientes do hospital público, implantando melhorias nas dependências e no atendimento.

Vários projetos já foram desenvolvidos pela entidade, como por exemplo: aquisição de um tomógrafo computadorizado para o hospital público; realização de obras de melhorias e ampliação do setor de atendimento emergencial do hospital público; aquisição de pijamas, para proporcionar mais conforto e bem-estar aos pacientes; realização de reforma e ampliação da ala pediátrica do hospital público. Outros projetos ainda estão em desenvolvimento com a finalidade de cumprir a missão da entidade.

6.2 Divulgação das Demonstrações Contábeis

Para este trabalho foram analisadas 3 (três) demonstrações contábeis - Balanço Patrimonial, Demonstração das Mutações do Patrimônio Social e Demonstração do Superávit ou Déficit - das 5 (cinco) estabelecidas pelas NBC em virtude da instituição pesquisada não apresentar nos períodos analisados outras 2 (duas) demonstrações exigidas: Demonstração de Fluxo de Caixa e Notas Explicativas.

Para verificar quais demonstrações contábeis a associação apresentou no período de 2008 a 2010, aplicou-se o Quadro 2.

Quadro 2 - Demonstrações Contábeis apresentadas pela associação

Item	Demonstrações verificadas	Períodos analisados				
		2008	2009	2010	2011	2012
1	A associação apresentou Balanço Patrimonial?	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
2	A associação apresentou Demonstração das Mutações do Patrimônio Social?	Não	Não	Não	Não	Sim
3	A associação apresentou Demonstração dos Fluxos de Caixa?	Não	Não	Não	Não	Não
4	A associação apresentou Demonstração de Superávit ou Déficit?	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
5	A associação apresentou Notas Explicativas?	Não	Não	Não	Não	Não
6	A associação apresentou alguma demonstração adicional não obrigatória?	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim

Fonte: Elaborado pelos autores com base nos dados da pesquisa.

A partir do Quadro 2, conforme os itens 1 e 4, verifica-se que em relação às Demonstrações Contábeis exigidas pelo CFC, apenas o Balanço Patrimonial e a Demonstração de Superávit ou Déficit foram apresentados em todos os períodos analisados, de acordo com item 2 a Demonstração das Mutações do Patrimônio Social foi apresentada apenas no ano de 2012.

Em relação aos demonstrativos não obrigatórios, conforme o item 6, a entidade apresentou demons-

trativos em todos os períodos analisados. Nos anos entre 2008 e 2011, foi apresentado o Demonstrativo Financeiro da associação. Em 2012, foi divulgado o Demonstrativo Gerencial da entidade.

6.3 Balanço Patrimonial

Por meio da análise dos itens do quadro 3, verificou-se a conformidade do Balanço Patrimonial com as NBC aplicadas às entidades sem finalidade lucrativa.

Tabela 3 - Evolução das entidades constantes no Cadastro Central de Empresas (Cempre), em números absolutos e variação percentual Brasil – 1996/2005

Entidades constantes no CEMPRE	Números absolutos			Variação (%)		
	1996	2002	2005	2002/1996	2005/1996	2005/2002
Total	3476826	5339694	6076940	53,6	74,8	13,8
Entidades Privadas e Associações sem Fins Lucrativos	211787	500155	601611	136,2	184,1	20,3
Fundações Privadas e Associações sem Fins Lucrativos - Fasfil	107332	275895	338162	157,0	215,1	22,6
Outras entidades privadas sem fins lucrativos	104455	224260	263449	114,7	152,2	17,5
Empresas e outras organizações	3265039	4839539	5475329	48,2	67,7	13,1

Fonte: Elaborado pelos autores com base nos dados do IBGE (2013).

Conforme os dados analisados, verificou-se que os itens 1, 2 e 5 obtiveram respostas negativas nas questões verificadas. Esses itens não tiveram qualquer evidenciação por parte da associação. No primeiro item pergunta-se se a entidade estudada apresentou critérios para elaboração de Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa. Observou-se pela análise dos documentos que no Balanço Patrimonial não constava em nenhum dos períodos analisados a conta Provisão pra Créditos de Liquidação Duvidosa. Diante disso, não houve razão para se analisar esse item.

Em relação ao segundo item analisado, a questão verificada está amparada segundo a NBC T 10.19 – item 10.19.2.1: “as receitas de doações, subvenções e contribuições recebidas para aplicação específica, mediante constituição ou não de fundos, devem ser registradas em contas próprias segregadas das demais contas da entidade”. Verificou-se que tal normativa não é cumprida. Como o convênio é um recurso obtido por meio de órgãos públicos, a entidade deveria demonstrá-los com transparência, pois precisa ser utilizado em benefício da sociedade em geral. Além disso, uma correta evidenciação transmite uma boa reputação e credibilidade à associação.

No item 5, o questionamento foi elaborado de acordo com NBC T 3 – item 3.2.2.12. A partir da análise das contas do balanço patrimonial, verificou-se que o termo Patrimônio Social foi empregado de forma incorreta em todos os períodos, já que foi demonstrado o termo apenas com o conceito Patrimônio.

O Quadro 4 apresenta o percentual de evidenciação referente ao período de 2008 a 2012.

Quadro 4 - Balanço Patrimonial: percentual de todos os itens evidenciados

Item	Base Normativa	Questões verificadas	Percentual de evidenciação nos períodos analisados
03	NBC T 3 – Item 3.2.2.9	A associação evita demonstrar contas do ativo com títulos genéricos e valor superior a um décimo do valor do respectivo grupo de contas?	100%
04	NBC T 10.19 – item 10.19.2.7	A associação registra o valor do superávit ou déficit do exercício em conta própria do Balanço Patrimonial?	100%
06	NBC T 3 – Item 3.2.2.9	A associação evita apresentar contas do passivo com títulos genéricos e valor superior a um décimo do valor do respectivo grupo de contas?	100%

Fonte: Elaborado pelos autores, com base nos dados da pesquisa.

A partir do Quadro 4, percebe-se que todos estes itens analisados foram evidenciados corretamente. Diante disso, durante a análise realizada, verificou-se o cumprimento da NBC T 3 – Item 3.2.2.9 em todos os períodos analisados, conforme consta no balanço, tanto para o ativo quanto para o passivo. Isso mostra que a entidade está evidenciando com clareza todas as contas do ativo e passivo, não utiliza termos genéricos que confundam os usuários da informação contábil. Em relação ao item 4, verificou-se o correto cumprimento da NBC T 10.19 – item 10.19.2.7, em todos os anos registrou-se o valor do superávit ou déficit do exercício em conta própria do Balanço Patrimonial.

6.4 Demonstração de Mutações do Patrimônio Social

A Demonstração de Mutações do Patrimônio Social tem o propósito de evidenciar as mudanças ocorridas no Patrimônio Social em um determinado período.

Quadro 5 - Análise da Demonstração das Mutações do Patrimônio Social

Item	Base Normativa	Questões verificadas	Períodos analisados				
			2008	2009	2010	2011	2012
07	NBC T 3 – item 3.3.2.1, a)	A associação apresentou “saldo no Início do Exercício” da Demonstração das Mutações do Patrimônio Social que confira com o “saldo do final do Exercício apresentado no ano anterior”?	Não	Não	Não	Não	Sim
08	NBC T 3 – item 3.5.2.1, h)	A associação apresentou na Demonstração das Mutações do Patrimônio Social o resultado líquido do período?	Não	Não	Não	Não	Sim
09	NBC T 3 – Item 3.3.2.1,1)	A associação apresentou na Demonstração das Mutações do Patrimônio Social o saldo no final do período?	Não	Não	Não	Não	Sim

Fonte: Elaborado pelos autores, com base nos dados da pesquisa.

Conforme os dados do Quadro 5, a demonstração foi elaborada somente para o ano de 2012. Tal fato prejudica a análise das modificações no patrimônio social da entidade que ocorreram nos períodos anteriores. Também não foi possível analisar e evidenciar nenhum item nesses períodos.

Quadro 6 - Demonstração das Mutações do Patrimônio Social: percentual dos itens evidenciados

Item	Base Normativa	Questões verificadas	Percentual de evidenciação nos períodos analisados
07	NBC T 3 – item 3.3.2.1, a)	A associação apresentou “saldo no Início do Exercício” da Demonstração das Mutações do Patrimônio Social que confira com o “saldo do final do Exercício apresentado no ano anterior”?	100%
08	NBC T 3 – item 3.5.2.1, h)	A associação apresentou na Demonstração das Mutações do Patrimônio Social o resultado líquido do período?	100%
09	NBC T 3 – Item 3.3.2.1, l)	A associação apresentou na Demonstração das Mutações do Patrimônio Social o saldo no final do período?	100%

Fonte: Elaborado pelos autores, com base nos dados da pesquisa.

De acordo com o quadro 6, nesta demonstração apresentada, somente no ano de 2012 encontrava-se de acordo com os questionamentos apresentados nos itens 7, 8 e 9. Este fato mostra que nesse período as mutações ocorridas encontravam-se totalmente evidentes, apresentando-se no contexto em geral 100% evidenciado do total analisado. Isto representa uma alta transparência nas mutações do Patrimônio da entidade. Vale ressaltar que nesse demonstrativo foi utilizado o termo Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido. Este nome foi sugerido pela Interpretação ITG 2002, aprovada pela Resolução nº 1409/2012, que padroniza as demonstrações contábeis, extinguindo o termo Demonstração das Mutações do Patrimônio Social. Essa resolução do CFC aplica-se aos exercícios iniciados em 1º de janeiro de 2012.

6.5 Demonstração do Superávit ou Déficit

A Demonstração do Superávit ou Déficit tem como objetivo principal apresentar como as receitas de cada fundo foram demonstradas nos mais variados programas, eventos ou serviços prestados pela entidade. Tal demonstrativo contábil equivale-se à Demonstração do Resultado do Exercício criada para atender as entidades com finalidade lucrativa. De acordo com a sua finalidade não lucrativa, a instituição deve reverter seu resultado caso seja positivo para a finalidade na qual a associação foi criada.

A mudança da nomenclatura da Demonstração do Resultado do Exercício para Demonstração do Superávit ou Déficit está amparada pela Regulamentação da NBC T 10, no item 10.4.5.1, no entanto com a aprovação por meio da Resolução nº 1.409/2012 da Interpretação ITG 2002, a nomenclatura Demonstração do Resultado do Período substituiu o antigo nome Demonstração do Superávit ou Déficit. Essa modificação entrou em vigor a partir da sua publicação, aplicando-se aos exercícios iniciados em 1º de janeiro de 2012.

A partir do Quadro 7 podem ser apreciados o resultados obtidos referente as questões verificadas sobre cada item da Demonstração de Superávit ou Déficit.

Quadro 7 - Análise da Demonstração do Superávit ou Déficit.

Item	Base Normativa	Questões verificadas	Períodos analisados				
			2008	2009	2010	2011	2012
10	NBC T 10.19 – item 10.19.2.1	A associação apresenta Regime de Competência em sua Contabilidade?	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
11	NBC T 10.19 – item 10.19.2.6	A associação apresentou valor como superávit ou déficit que seja equivalente à diferença entre as receitas e despesas apresentadas nos demonstrativos?	Não	Não	Não	Sim	Sim
12	NBC T 3 – Item 3.2.2.9	A associação evita apresentar contas de receitas com títulos genéricos e valor superior a um décimo do valor respectivo grupo de contas?	Não	Não	Não	Sim	Sim
13	Critério do MPSC	A associação registra despesas com encargos sociais?	Não	Não	Não	Sim	Sim
14	NBC T 10.19 – item 10.19.2.1	A associação contabiliza a depreciação de seu ativo imobilizado?	Não	Não	Não	Não	Não
15	NBC T 3 – item 3.2.2.9	A associação evita apresentar contas de despesas com títulos genéricos e valor superior a um décimo do valor respectivo grupo de contas?	Não	Não	Não	Sim	Sim
16	Critério do MPSC	A associação evidenciou na Demonstração de Superávit ou Déficit todas as fontes de recursos que são receitas?	Não	Não	Não	Sim	Sim

Fonte: Elaborado pelos autores, com base nos dados da pesquisa.

De acordo com o Quadro 7, não houve resposta para nenhum dos anos analisados referente ao item 14, no qual questionava se a entidade contabilizava a depreciação de seu ativo imobilizado seguindo a base normativa NBC T 10.19 – item 10.19.2.1. Isto não atende, deste jeito, a normativa contábil pertinente, pois esses itens não foram evidenciados por parte da associação. A quantidade de itens analisados e evidenciados nos anos de 2008 a 2012 consta na tabela 4.

Tabela 4 - Demonstração do Superávit ou Déficit: percentual dos itens analisados x evidenciados

Períodos	Item 10	Item 11	Item 12	Item 13	Item 14	Item 15	Item 16
2008	100%	0%	0%	0%	0%	0%	0%
2009	100%	0%	0%	0%	0%	0%	0%
2010	100%	0%	0%	0%	0%	0%	0%
2011	100%	100%	100%	100%	0%	100%	100%
2012	100%	100%	100%	100%	0%	100%	100%
TOTAL	100%	40%	40%	40%	0%	40%	40%

Fonte: elaborado pelos autores.

Conforme a tabela 4, em relação ao item 10, observou-se o cumprimento em todos os anos analisados da normativa NBC T 10.19 – item 10.19.2.1.

Constatou-se por meio da análise dos dados que apenas nos anos de 2011 e 2012 (itens 12 e 15) evitou-se apresentar contas de receitas e despesas com títulos genéricos e valor superior a um décimo do valor total das receitas. Tal fato revela que a associação evidenciou estes itens corretamente em apenas 02

(dois) dos 05 (cinco) anos analisados.

Em relação ao item 11, verificou-se que apenas nos anos de 2011 e 2012 apresentou-se conformidade com a NBC T 10.19 – item 10.19.2.6. Nestes anos, a associação apresentou valor como superávit ou déficit que foram equivalentes à diferença entre as receitas e despesas apresentadas nos demonstrativos. Diante desta análise, fica comprovada a falta de transparência nos períodos de 2008 a 2010, descumprindo-se as NBC.

A formulação do questionamento do item 13 foi elaborada a partir de critérios estabelecidos pelo Ministério Público de Santa Catarina (MPSC) voltadas às fundações, mas que serve de parâmetro também para as associações. Conforme a análise verificou-se que apenas nos anos de 2011 e 2012 a associação apresentou despesas com encargos sociais na sua demonstração contábil. Nos anos anteriores, os valores com encargos sociais encontrava-se na mesma conta denominada Despesa com Pessoal, impossibilitando a verificação dos valores incorridos com a Previdência Social, fato que demonstra falta de transparência nas contas da entidade.

Em relação ao item 16, o questionamento foi elaborado também a partir de critérios do MPSC. Diante dos dados analisados, verificou-se que somente nos anos de 2011 e 2012 a associação evidenciou no demonstrativo em questão todas as fontes de recursos que foram receitas. Nos anos anteriores, o percentual nulo representa falta de transparência em relação às atividades realizadas e aos recursos oriundos de terceiros para realização de suas finalidades.

6.6 Análise Geral dos Resultados

Em uma análise geral, observou-se que o percentual de evidenciação nos cinco anos analisados variou de 0% a 100%. Como pode se verificar na Tabela 5.

Tabela 5 - Demonstrações contábeis analisadas

DC's	2008			2009			2010			2011			2012			TOTAL		
	Ia	Ie	%Ie	Ia	Ie	%Ie												
BP	6	3	50%	6	3	50%	6	3	50%	6	3	50%	6	3	50%	30	15	50%
DMPS	0	0	0%	0	0	0%	0	0	0%	0	0	0%	3	3	100%	3	3	100%
DSD	7	1	14%	7	1	14%	7	1	14%	7	6	87%	7	6	87%	35	15	43%
TOTAL	13	4	31%	13	4	31%	13	4	31%	13	9	69%	16	12	75%	68	33	49%

Ia: Item analisado

Ie: Item evidenciado

Fonte: Elaborado pelos autores.

Em relação ao Balanço Patrimonial (BP), observa-se que o percentual de evidenciação manteve-se estável nos anos de 2008 a 2012. Nesse período, a associação evidenciou de forma correta 50% dos itens analisados. Dos 06 (seis) itens verificados em cada ano, a instituição evidenciou 03 (três) deles. Diante

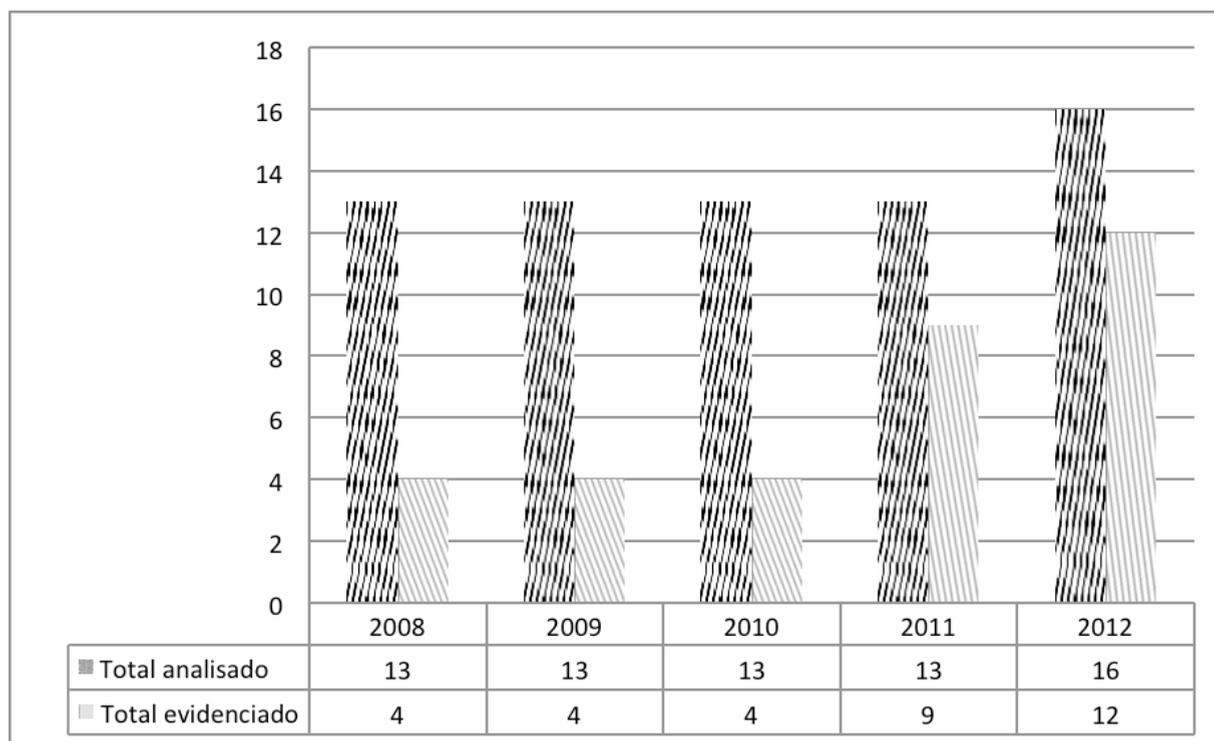
disso, fica evidente que o demonstrativo contábil em questão não foi elaborado de acordo com as normas contábeis que regem o setor.

A demonstração contábil que teve o maior percentual de evidenciação foi a Demonstração das Mutações do Patrimônio Social (DMPS): 100% de evidenciação no período analisado. Nota-se que nos anos de 2008 a 2011 o demonstrativo não foi elaborado, prejudicando a análise nos períodos em questão. No ano de 2012, tal demonstrativo foi elaborado, diante disso foram analisados 03 (três) itens e constatou-se a evidenciação em sua totalidade, o que demonstra que o demonstrativo encontrou-se em conformidade com as NBC nesse período.

O demonstrativo que teve uma maior quantidade de itens analisados foi a Demonstração do Superávit ou Déficit (DSD). Foram analisados 07 (sete) itens. Nos anos de 2008 a 2010, verificou-se que apenas um item foi evidenciado em cada período, fato que demonstra uma falta de transparência nas receitas e despesas da instituição. Nos anos de 2011 e 2012, houve uma melhora na evidenciação de tais itens. Em ambos os períodos evidenciou-se 87% dos itens analisados, mas, no contexto geral, a associação evidenciou menos da metade dos itens analisados.

Com o intuito de verificar a evidenciação demonstrada pela associação por ano analisado, elaborou-se o gráfico 1.

Gráfico 1 - Demonstrações contábeis: itens analisados x evidenciados



Fonte: Elaborado pelos autores.

A partir da análise do Gráfico 1, verifica-se que, nos anos de 2008 a 2010, o percentual de evidenciação apresentado pela associação nesse período foi de 31%. Dos 13 itens analisados, 04 (quatro) foram evidenciados. No ano de 2011, constatou-se uma melhora na transparência das informações contábeis. Houve registro de 69% na evidenciação das demonstrações contábeis: foram evidenciados 09 (nove) dos 13 itens analisados. O período que apresentou maior percentual de evidenciação foi o ano de 2012: registro

de 75% na evidenciação dos demonstrativos; evidenciou-se 12 dos 16 itens analisados.

Diante disto, verifica-se a necessidade por parte da associação de se adequar às NBC na elaboração de suas demonstrações contábeis, para assim apresentar uma melhor transparência nas informações, prestar contas à sociedade e aos seus financiadores.

Considerações Finais

Essa pesquisa surgiu no intuito de verificar se a entidade do terceiro setor estudada apresenta suas demonstrações contábeis de acordo com as NBC. As demonstrações contábeis que são elaboradas corretamente proporcionam uma maior credibilidade perante a sociedade. Pelo fato de a instituição ser uma associação sem finalidade lucrativa, tem como obrigação incorporar todo seu superávit ou déficit para o patrimônio social da entidade.

Quanto à problemática do presente estudo, foi verificado se a entidade estudada elabora suas demonstrações contábeis em conformidade com as normas contábeis. Diante desta indagação, buscou-se apresentar, por meio da revisão bibliográfica, as normativas contábeis publicadas pelo CFC que abrangem o campo do Terceiro Setor no país. Sendo assim, pode-se concluir que as demonstrações contábeis da associação não estão em conformidade com as normas em questão. Elas precisam ser melhoradas para ser tornarem mais transparentes para a sociedade e também para que seus diretores possam utilizar as informações contidas nos demonstrativos para tomarem decisões que afetam a entidade.

Verificou-se se a entidade estudada não apresentou os demonstrativos obrigatórios, determinados pela Interpretação ITG 2002, aprovada pela Resolução CFC nº 1409/2012. Foram identificados apenas o Balanço Patrimonial, a Demonstração do Superávit ou Déficit e a Demonstração das Mutações do Patrimônio Social. Os outros demonstrativos obrigatórios que não foram publicados pela associação e consequentemente não foram analisados neste trabalho foram a Demonstração do Fluxo de Caixa e as Notas Explicativas. As demonstrações contábeis obtiveram resultados diversos sobre evidenciação.

De acordo com os demonstrativos, verificou-se uma evidenciação de 49% referente aos 68 itens analisados nos períodos de 2008 a 2012. Referente ao percentual de evidenciação apresentado pela associação nos cinco anos analisados, houve uma variação de 31% a 75%. A demonstração contábil que obteve menor percentual de evidenciação foi a Demonstração de Superávit ou Déficit. Isso ocorreu porque nos anos de 2008 a 2010 foi evidenciado apenas um item dos setes analisados, fato que proporcionou essa baixa evidenciação no contexto em geral da análise. O ponto positivo foi que nos anos posteriores melhorou-se a transparência da entidade, registrando-se uma evidenciação de 87% nesses anos. Foram evidenciados seis itens dos sete analisados.

A segunda demonstração menos evidenciada foi o Balanço Patrimonial. Registrou-se uma evidenciação de 50% em relação aos itens analisados em todos os períodos.

A Demonstração das Mutações do Patrimônio Social obteve melhor desempenho entre todos os demonstrativos avaliados, alcançando 100% de evidenciação referente aos itens analisados. Apesar de estar em conformidade com as NBC, essa demonstração apenas foi apresentada no ano de 2012, não sendo possível a análise dos períodos anteriores.

Como sugestão para futuros trabalhos, recomenda-se as pesquisas que envolvam um maior número de associações que realizam a mesma atividade, com a finalidade de observar a atuação dessas instituições numa determinada região.

Outro estudo que pode ser realizado também é a análise da percepção dos usuários sobre a importância de as informações contábeis das entidades do Terceiro Setor estarem disponíveis de forma clara e transparente para a sociedade.

De uma forma geral, verificou-se nesta pesquisa que a associação estudada precisa melhorar a apresentação de suas demonstrações contábeis, a fim de se adequar a normativas contábeis e elaborar também outros demonstrativos exigidos pelo CFC. Pretende-se também orientar os dirigentes da associação e responsáveis pela elaboração das demonstrações contábeis sobre a importância de se adequarem as práticas contábeis às normas e legislações pertinentes ao Terceiro Setor.

REFERÊNCIAS

ALBUQUERQUE, Antônio Carlos Carneiro de. **Terceiro Setor: história e gestão de organizações**. 1ª ed. São Paulo: Summus, 2006.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em 08 jul. 2013.

CHAGAS, Milton Jarbas Rodrigues; ARAÚJO, Aneide de Oliveira; DAMASCENA, Luzivalda Guedes. Evidenciação das Subvenções e Assistências Governamentais Recebidas pelas OSCIP's: Uma Análise Empírica nos Estados da Paraíba e Rio Grande do Norte. **Revista Ambiente Contábil**, v. 3. n. 2, p. 100 – 115, jul./dez. 2011.

COELHO, Simone de Castro Tavares. - **Terceiro Setor: um estudo comparado entre Brasil e Estados Unidos**. 3ª ed. São Paulo: Editora Senac São Paulo, 2005.

CFC - CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Princípios fundamentais e normas brasileiras de contabilidade**. Brasília: CFC, 2003.

EBSEN, Kamille S.; LAFFIN, Marcos. Terceiro Setor e contabilidade: compilações de uma pesquisa. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 1, n. 3, p. 11-28, jan./jun. 2004.

FALCONER, Andrés Pablo. **A promessa do terceiro setor: um estudo sobre a construção do papel das organizações sem fins lucrativos e do seu campo de gestão**. 1999. Dissertação (Mestrado em Administração). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisas**. São Paulo: Atlas, 2002.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). **Fundações Privadas e Associações**. Disponível em <http://www.ibge.gov.br/servidor_arquivos_est/>. Acesso em 10 jun. 2013.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica**. 7^a. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

OLAK, Paulo Arnaldo; NASCIMENTO, Diogo Toledo do. **Contabilidade para entidades sem fins lucrativos (terceiro setor)**: inclui capítulos sobre contabilidade por fundos. 3^a. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

RAUPP, Fabiano Maury. Metodologia de pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, Ilse Maria (org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 2^a. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

SALOMON, Délcio Vieira. **Como fazer uma monografia**. 10^a. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2001.

SILVEIRA, D. da; BORBA, José Alonso. Evidenciação Contábil de Fundações Privadas de Educação e Pesquisa: Uma Análise da Conformidade das Demonstrações Contábeis de Entidades de Santa Catarina. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, v. 21, n. 1, p. 41-68, jan/mar. 2010.