



**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE GOIÁS
PRÓ-REITORIA DE GRADUAÇÃO
ESCOLA DE GESTÃO E NEGÓCIOS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

ANGÉLICA FLEURY SERRA

**EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL DE ENTIDADES DE TERCEIRO SETOR:
Uma análise de conformidade das Demonstrações Contábeis do Centro de Reabilitação
São Paulo Apóstolo (CRESPA).**

GOIÂNIA

2020

**EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL DE ENTIDADES DE TERCEIRO SETOR:
Uma análise de conformidade das Demonstrações Contábeis do Centro de Reabilitação
São Paulo Apóstolo (CRESPA).**

**ACCOUNTING EVIDENCE OF THIRD SECTOR ENTITIES:
An analysis of compliance with the Accounting Statements of the Centro de Reabilitação
São Paulo Apóstolo (CRESPA).**

Angélica Fleury Serra**

Edna de Araújo Andrade***

RESUMO: Em um mundo de transformações aceleradas, certos processos e fenômenos adquirem maior ou menor consistência e visibilidade, e demandam a necessidade de conhecimentos mais rigorosos e sistemáticos, ora revisitando teorias e conceitos já postos, ora requerendo novas abordagens e fundamentos, como é o caso do denominado Terceiro Setor, tema central do presente artigo. As associações têm como principal característica ser uma organização de pessoas com um objetivo em comum e sem fins econômicos e lucrativos. A pesquisa busca analisar o índice de conformidade das demonstrações contábeis da associação Centro de Reabilitação São Paulo Apóstolo (CRESPA) em consonância as normas contábeis aplicadas ao terceiro setor. Os procedimentos metodológicos compreenderam, fundamentalmente, em pesquisa documental com aplicação de um *checklist* composto por aspectos que se referem a itens de verificação de conformidade, adaptado, como instrumento para constatar a evidenciação proposta. Os dados utilizados foram obtidos pelo Jornal Diário Oficial do Estado de Goiás, no qual a associação publica as Demonstrações Contábeis e seu Estatuto Social. Com os resultados obtidos foi possível concluir, de forma geral, que o índice de conformidade das demonstrações contábeis é de, aproximadamente, 73%, confirmando a necessidade de aprimorar a evidenciação contábil, aplicando as normas específicas relativas às associações.

PALAVRAS-CHAVE: Associações; evidenciação; terceiro setor; demonstrações contábeis.

ABSTRACT: In a world of accelerated transformations, certain processes and phenomena acquire more or less consistency and visibility, and demand the need for more rigorous and systematic knowledge, sometimes revisiting theories and concepts already put forward,

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Ciências Contábeis da Pontifícia Universidade Católica de Goiás como requisito para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis, sob a orientação da Profa. Dra. Edna de Araújo Andrade.

** Bacharelanda em Ciências Contábeis pela Pontifícia Universidade Católica de Goiás. Av. Universitária, 1440 - Setor Leste Universitário, Goiânia - GO, 74605-010. E-mail: angelicafserra@hotmail.com

***Docente Pontifícia Universidade Católica de Goiás. Av. Universitária, 1440 - Setor Leste Universitário, Goiânia - GO, 74605-010. E-mail: ednaaraujo@pugoiias.edu.br.

sometimes requiring new approaches and foundations, as is the case of the so-called Third Sector, central theme of this article. The associations have as main characteristic to be an organization of people with a common objective and without economic and profitable purposes. The research seeks to analyze the conformity index of the accounting statements of the association Centro de Reabilitação São Paulo Apóstolo (CRESPA) in accordance with the accounting standards applied to the Third Sector. The methodological procedures included, fundamentally, documentary research with application of a checklist composed of aspects that refer to items of conformity verification, adapted, as an instrument to verify the proposed evidence. The data used were obtained by the Official Gazette of the State of Goiás, in which the association publishes its Accounting Statements and its Bylaws. With the results obtained it was possible to conclude, in a general way, that the rate of conformity of the accounting statements is approximately 73%, confirming the need to improve the accounting evidence, applying the specific rules related to the associations.

KEY WORDS: Associations; evidence; third sector; accounting statements.

1 INTRODUÇÃO

O presente estudo tem como tema a evidenciação contábil das entidades de terceiro setor, que assim como as empresas privadas e os órgãos públicos, devem seguir práticas contábeis de acordo com as leis e os regulamentos. Essas normas estão consubstanciadas, basicamente, na Interpretação Técnica Geral – ITG 2002, com alterações promovidas pela ITG 2002 (R1), de 25 de agosto de 2015, e na Lei nº 13.019, de 31 de julho de 2014, que estabelece o regime jurídico das parcerias entre a administração pública e as organizações da sociedade civil, com posteriores alterações promovidas pela Lei nº 13.204, de 14 de dezembro de 2015.

Nesse contexto, o comportamento das entidades de terceiro setor, devido sua relevância em relação às normas contábeis, motivou a realização de estudos para avaliar o grau de conformidade das demonstrações contábeis com as normas aplicadas ao terceiro setor.

Silva, Soares e Casagrande (2016) analisaram o nível de conformidade das demonstrações contábeis da fundação Universidade do Sul de Santa Catarina (UNISUL), e, concluíram que houve apresentou índice de conformidade de aproximadamente 87%, e que, embora fosse considerado alto, havia lacunas para aprimoramento da evidenciação contábil.

Philippe, Feliciano e Silva (2017), por meio da análise do estatuto social, das demonstrações contábeis e as notas explicativas, e com um *checklist* fundamentado nas normas contábeis, fizeram uma pesquisa nas Fundações integrantes do sistema da Associação Catarinense das Fundações Educacionais (ACAFE), e constataram que as demonstrações contábeis estão em conformidade com as normas contábeis vigentes.

No conjunto de fundações, a Universidade do Contestado (UNC) obteve 100% de conformidade em relação estatuto; a Universidade Regional de Blumenau (FURB) atingiu um grau de conformidade inferior a 70%, nas demonstrações contábeis; a Universidade do Alto Vale do Itajaí (UNIDAVI) atingiu 88,89% de conformidade, e nas notas explicativas, a FURB e a Universidade do Extremo Sul Catarinense (UNESC) não evidenciaram em suas homepages as notas explicativas e a Universidade da Região de Joinville (UNIVILLE) atingiu um grau de 76,92%.

Também a fim de verificar o grau de conformidade das demonstrações contábeis da Fundação Orionópolis Catarinense, Andrade, Neves e Casagrande (2017) confrontaram determinados itens com os documentos correspondentes, e comprovaram a necessidade de aprimoramento da evidenciação contábil, levando-se em conta as normas específicas aplicadas às entidades do terceiro setor.

De modo geral, as pesquisas apontam que a transparência nas entidades de terceiro setor ainda não está efetivamente demonstrada, e o nível de atendimento às normas específicas é relativamente baixo ou com necessidade de aperfeiçoamento, sendo perceptível um espaço no mercado para que contadores que se especializarem nessa área.

No presente trabalho tem-se como objeto de estudo uma Associação, o Centro de Reabilitação São Paulo Apóstolo (CRESPA), situado em Goiânia-GO. Conforme descreve Szazi (2006): as entidades associativas possuem como principais características a reunião de pessoas, a união dos associados, e finalidade não lucrativa, um dos requisitos fundamentais para ser classificada como uma entidade de terceiro setor.

Tendo em vista, portanto, as leis e normativos contábeis, e a indicação nos estudos correlatos quanto ao grau de aderência aos requisitos exigidos, considerando a problemática delineada, a delimitação deste estudo está subsidiada na seguinte questão: qual o grau de conformidade das demonstrações do CRESPA em relação às leis aplicadas às entidades de terceiro setor?

Assim, o trabalho teve como objetivo geral analisar o nível de conformidade das demonstrações contábeis do Centro de Reabilitação São Paulo Apóstolo (CRESPA), em relação à legislação e normativas pertinentes. De modo específico, teve-se como propósito conhecer as características, os aspectos legais e operacionais das entidades do Terceiro Setor, descrevendo os critérios técnicos e sociais, relacionados à evidenciação contábil das entidades associativas.

Entende-se que a pesquisa se justifica devido à necessidade de se aprofundar nos aspectos da transparência e evidenciação das atividades do Terceiro Setor, servindo como

instrumento de apoio para a gestão dessas entidades, permitindo cumprir a determinação das normas contábeis. Tem-se também que ainda pode ser considerado como incipiente as pesquisas com esse objetivo. Segundo Soares (2017) a pesquisa em contabilidade do terceiro setor representa apenas 1% do total de estudos sendo pouco mais de uma dezena de artigos que tratam da conformidade das demonstrações contábeis dessas entidades.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Apresenta-se nesse tópico a base teórica na qual está subsidiado o estudo, em consonância com o escopo e os objetivos propostos.

2.1 TERCEIRO SETOR E AS ASSOCIACOES: ASPECTOS TÉCNICOS E SOCIAIS

O terceiro setor é um resultado direto da ineficiência do poder público, que muitas vezes não possui a capacidade de atuar em determinados problemas sociais. Sendo assim, é uma expressão criada para designar um campo da sociedade correspondente às ações sociais promovidas por instituições privadas de caráter não lucrativo, com atividades que envolvem a demanda pela reivindicação de determinadas causas ou ações de filantropia.

Esse termo foi criado para diferenciar essas instituições da esfera governamental (o Primeiro Setor) e da esfera privada com fins lucrativos (o Segundo Setor ou mercado). A origem do Terceiro Setor remete aos Estados Unidos, onde, desde os tempos coloniais, surgiram centros de caridade ou comunitários organizados em formas de clubes, igrejas, associações, entre outros. Esse país ainda é o principal nesse campo, com centenas de milhares de instituições beneficentes registradas.

As mais conhecidas instituições do Terceiro Setor são as ONGs (Organizações Não Governamentais), havendo também as fundações, entidades beneficentes, os fundos comunitários, as entidades sem fins lucrativos, associações, entre outras.

A associação é a pessoa jurídica criada com base na união de ideias e esforços de pessoas em torno de um propósito que não tenha finalidade lucrativa. Segundo Maria Helena Diniz,

[...] tem-se associação quando não há fim de lucro ou intenção de dividir o resultado, embora tenha patrimônio, formado por contribuição de seus membros para obtenção de fins culturais, educacionais, esportivos, religiosos, recreativos etc. Nem sempre uma associação terá fins sociais – exemplo disso são os clubes esportivos com acesso restrito a seus sócios.

A entidade estudada nesta pesquisa é classificada como uma associação e, de acordo com Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE, 2012), que pode ser conceituada como a reunião ou agrupamento de pessoas para a realização de ideais sem a finalidade lucrativa.

2.2 NORMAS TÉCNICAS E OPERACIONAIS DO TERCEIRO SETOR

Neste tópico apresenta-se uma abordagem geral das normas que regem as atividades das entidades do Terceiro Setor, com ênfase nos instrumentos que se aplicam às Organizações da Sociedade Civil.

2.2.1 Interpretação Técnica Geral (ITG) 2002 (R1) – Entidades Sem Finalidade De Lucros

A resolução 2015/ITG2002 (R1) publicada em 02/09/2015, tem por objetivo estabelecer os critérios e os procedimentos específicos às instituições sem fins lucrativos, possibilitando à avaliação, o reconhecimento das transações e variações patrimoniais, a estruturação das demonstrações contábeis e das informações mínimas que são divulgadas nas notas explicativas. Esta busca aplicar, nas entidades sem finalidade de lucro, os princípios de contabilidade e procedimentos técnicos que determinam as demonstrações contábeis a serem apresentadas pelas entidades sem finalidade de lucro,

O Balanço Patrimonial, a Demonstração do Resultado do Período, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, a Demonstração dos Fluxos de Caixa e as Notas Explicativas, conforme previsto na NBC TG 26 ou na Seção 3 da NBC TG 1000, quando aplicável. (ITG 2002 (R1)).

A Interpretação Técnica Geral 2002 (R1) declara que as demonstrações contábeis devem ser apresentadas de forma que, no Balanço Patrimonial, o nome da conta Capital deverá ser substituído por Patrimônio Social, integrante do grupo Patrimônio Líquido. As demonstrações como Balanço Patrimonial, Resultado do Período, Mutações do Patrimônio Líquido e os Fluxos de Caixa, Superávit ou Déficit, substituem as palavras lucro ou prejuízo do período.

A norma aplica-se às pessoas jurídicas de direito privado que não possuem finalidade de lucro, sobretudo, as entidades imunes, as isentas de impostos e contribuições para a seguridade social, beneficente de assistência social e que atendam aos Ministérios, que, de

forma direta ou indireta, possuem relação com entidades sem fins lucrativos e, ainda, com a Receita Federal do Brasil e demais órgãos federais, estaduais e municipais.

Quanto ao reconhecimento o Conselho Federal de Contabilidade, na resolução 2015/ITG2002 (R1) diz:

Que os itens que devem ser observados, de modo que as receitas e despesas deverão ser reconhecidas, respeitando o princípio de competência, definindo que deverão ser evidenciadas, separadas e identificadas conforme o tipo de atividade, por exemplo, educação, saúde, assistência social e qualquer outra atividade, tendo ou não gratuidade, superávit ou déficit.

O registro das receitas que, segundo a Resolução 2015/ITG2002 (R1) são oriundas das doações, contribuições, convênios, parcerias, auxílios e subvenções através de convênios, editais, contratos, termos de parceria e demais instrumentos, para aplicação específica, por constituição ou não de fundos, assim como as despesas, serão em contas próprias, bem como as patrimoniais, separadas das outras contas da entidade. Aponta ainda que os títulos de gratuidade precisam ser reconhecidos de forma segregada, ressaltando os que devem ser utilizados em prestação de contas nos órgãos governamentais.

Com relação ao valor do superávit ou déficit, a resolução 2015/ITG2002 (R1) aponta que deverão ser incorporados ao Patrimônio Social. No caso do superávit, ou parte que possua exclusão para aplicação, deve ser reconhecida em conta própria no Patrimônio Líquido. Os registros contábeis precisam estar classificados de tal forma que seja possível apurar as informações para a prestação de contas que são exigidas por entidades governamentais, aos portadores, reguladores e usuários de forma geral, conforme resolução 2015/ITG2002 (R1).

2.2.2 Marco regulatório das Organizações da Sociedade Civil

A Lei nº 13.204, de 14 de dezembro de 2015, trata do Marco Regulatório das Organizações da Sociedade Civil (MROSC), que alterou a Lei nº 13.019, de 31 de julho de 2014, estabelecendo novas regras das parcerias entre a administração pública e as organizações da sociedade civil (OSCs), 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 e define diretrizes para a política de fomento, de colaboração e de cooperação com organizações da sociedade civil (BRASIL, 2015).

Dentre as modificações, um dos pontos mais significativos se refere à relação à prestação de contas na qual são avaliados os resultados da parceria, se a entidade está ou não atendendo ao público, o que passa a ser a variável mais importante na prestação de contas.

Como pontos principais da Lei nº 13.204/15 tem-se a dispensa do chamamento público no caso de atividades ou projetos voltados ou vinculados a serviços de educação ou integrantes do Sistema Único de Saúde ou do Sistema Único de Assistência Social, desde que executados por OSCs previamente credenciadas pelo órgão gestor da respectiva política,

A lei revoga também, no caso dessas instituições, a indicação de um dirigente que se responsabilize de forma solidária pela execução das atividades da parceria e não exige a apresentação de regulamento de compras e contratações aprovado pela administração pública.

Foi definido também, no seio da lei, que até fosse viabilizada a adaptação, por parte das instituições, do sistema informatizado ou eletrônico para firmar as parcerias, seriam utilizadas as rotinas previstas antes da entrada em vigor da lei para repasse de recursos às OSCs. Essa lei para repasse dos recursos seria qual mesmo? Não ficou claro

Ainda, são excluídas do chamamento público as emendas parlamentares apresentadas às Leis Orçamentárias Anuais, cujos beneficiários sejam as OSCs e incluídas as cooperativas e organizações religiosas que se dediquem a atividades de interesse público e de cunho social, para os efeitos da Lei nº 13.019/2014. Estes aspectos são considerados também pontos principais da nova Lei do MROSC.

Os Municípios poderiam implantar a lei a partir do dia 1º de janeiro de 2017, tendo, portanto, prazo maior para se adaptarem às mudanças. Quanto ao prazo de efetiva existência das OSCs para a realização das parcerias com o poder público, o texto exige um ano para parcerias com municípios, dois anos naquelas com os estados e mantém os três anos para acordos com a União.

Por fim, sancionada com sete vetos, a Lei 13.204/15 teve os seguintes impactos: a) proíbe a dispensa de chamamento público para entidades com mais de seis anos existência; b) mantém a exigência da comprovação de experiência prévia; c) proíbe gastos com despesas não especificadas na Lei; d) Submete à lei parcerias realizadas antes da sua entrada em vigor; e, e) proíbe o arquivamento definitivo de prestação de contas apresentadas até 31/12/2010.

2.2.3 Manual de procedimentos para o Terceiro Setor

Elaborado pela Fundação Brasileira de Contabilidade (FBC), pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), e Associação de Procuradores e Promotores de Justiça de Fundações e Entidades de Interesse Social (Profis), em 2015, o Manual de Procedimentos para o Terceiro Setor tem a finalidade de contribuir com as entidades do Terceiro Setor no sentido de dar mais transparência às suas prestações de contas e registros contábeis.

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

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

Trata também dos procedimentos que devem ser adotados para a identificação, mensuração e reconhecimento de transações gerais e específicas operacionalizadas pelas entidades, fornece ainda detalhes sobre as demonstrações contábeis, as quais contemplam o estado patrimonial de entidade em determinada data ou momento. Sendo assim, este Manual é ferramenta obrigatória para profissionais que pretendem trabalhar em entidades do Terceiro Setor.

2.2.4 Prestação de contas e evidência contábil

Na prestação de contas, o conjunto destas normas possibilita a entidade elaborar um conjunto de demonstrações contábeis que deve incluir, de forma abrangente, as seguintes demonstrações: Balanço Patrimonial; Demonstração do Superávit ou Déficit do Exercício; Demonstração das Mutações do Patrimônio Social; Demonstrações dos Fluxos de Caixa; e Notas Explicativas.

Segundo Ribeiro (2009), o Balanço Patrimonial evidencia quantitativa e qualitativamente, em determinada data, a posição patrimonial e financeira de uma entidade. Em suas partes, o Patrimônio da Empresa será desmembrado em Ativo, composto de bens e direitos e Passivo, composto pelas obrigações da Empresa e o Patrimônio Líquido. É através do Balanço Patrimonial que se podem avaliar as origens e a distribuição dos recursos em um momento estático do exercício.

A estruturação da Demonstração das Mutações do Patrimônio Social torna possível relacionar o Patrimônio Social da Entidade, com cada fato modificativo que levaram a modificação dos recursos dispostos por ela durante o período (IUDÍCIBUS; MARION; FARIA; 2009). Logo, essa demonstração evidencia o saldo no início do período e os acréscimos ou decréscimos em função das mutações por ela delineadas.

A informação evidenciada na Demonstração dos Fluxos de Caixa é assim definida pelo Caderno de Procedimentos aplicáveis a prestação de contas das Entidades do Terceiro Setor (CFC, 2011, p. 27): "... proporciona aos usuários das demonstrações contábeis uma base para avaliar a capacidade da entidade para gerar caixa e seus equivalentes e as necessidades da entidade para utilizar esses fluxos de caixa".

Ainda, devem ser destacadas na Demonstração do Resultado do Exercício, e divulgadas nas Notas Explicativas as informações referentes às gratuidades concedidas e serviços voluntários obtidos. As doações recebidas devem ser registradas na Demonstração de Fluxo de Caixa, como atividades operacionais. E para melhor evidenciação, as entidades podem usar contas de compensação para controlar as transações referentes a isenções e gratuidades, sem prejuízo das informações divulgadas nas demonstrações contábeis.

A norma estabelece ainda, que a divulgação das demonstrações contábeis deve ser complementada pela apresentação de notas explicativas. Dentre as informações exigidas destaca-se: contexto operacional, objetivos sociais, critérios de apuração de receitas e despesas, renúncia fiscal, subvenções recebidas, recursos sujeitos a restrição ou vinculação, eventos subsequentes e seguros contratados.

De acordo com Iudícibus et al. (2013) as notas explicativas são informações que complementam e melhoram a qualidade das demonstrações contábeis fazendo com que usuários externos também compreendam a situação da entidade. As notas explicativas demonstram informações por meio estrito, tabelas e quadros. Estas trazem explicações sobre as contas movimentadas, o contexto operacional da entidade e fazem com que as demonstrações contábeis se tornem mais claras e compreensíveis, inclusive para os leigos em contabilidade.

3 ASPECTOS METODOLÓGICOS

Apresentam-se, neste tópico, os componentes metodológicos adotados, em consonância com as análises e objetivos propostos.

3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA

Quanto aos objetivos a pesquisa pode ser classificada como descritiva. Vergara (2000, p. 47) explica que a pesquisa descritiva expõe as características de determinada população ou fenômeno, estabelece correlações entre variáveis e define sua natureza. "Não têm o compromisso de explicar os fenômenos que descreve, embora sirva de base para tal explicação". Assim, considera-se que os levantamentos realizados junto à Associação propiciam a descrição dos fatores indicativos de conformidade legal e contábil, possibilitando a obtenção de elementos explicativos da realidade envolvida.

O estudo tem caráter qualitativo. Para Gil (1999), o uso dessa abordagem favorece a investigação das questões relacionadas ao fenômeno em estudo e das suas relações, mediante valorização do contato direto com a situação estudada.

3.2 CARACTERIZAÇÃO DA ENTIDADE

O Centro de Reabilitação São Paulo Apóstolo - CRESPA, está inscrita com no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica - CNPJ 01.682.475/0001-78, com Inscrição Estadual isenta. Seu ramo de atividade se enquadra em atendimento educacional especializado, e está localizada na Rua C 189 Qd. 474, nº 195 - Jardim América, Goiânia – GO.

A associação se trata, portanto, de uma instituição filantrópica, sem fins lucrativos, regida pela Lei de Utilidade Pública Municipal nº 7001, de 30 de setembro de 1991, Lei de Utilidade Pública Estadual nº 10.534 de 23 de junho de 1998, e Utilidade Pública Federal, Portaria nº 1.411, de 03 de agosto de 2006. Mantém convênio com a Secretaria de Educação do Estado, recebe recursos oriundos da Secretaria Municipal de Assistência Social – SEMAS e do Plano de Desenvolvimento da Escola – PDE.

3.3 INSTRUMENTOS DE COLETA E ANÁLISE DOS DADOS

Foram utilizados os dados e informações de domínio público, contidos nas Demonstrações Contábeis referentes ao exercício de 2018 e 2019, e no Estatuto Social do Centro de Reabilitação São Paulo Apóstolo (CRESPA), publicadas no Jornal Diário Central e foram coletados em consulta realizada em 26 de outubro de 2020, endereço eletrônico www.diariocentral.com.br.

Para os exames e interpretações foi utilizada a técnica formulada por Silva, Soares e Casagrande (2016), com adaptações. Esse método consiste em desenvolver as análises em dois níveis. Na primeira etapa, busca-se identificar os requisitos e elementos legais e normativos pertinentes ao Terceiro Setor, a partir de uma listagem de critérios estabelecidos nos seguintes documentos:

- a. Interpretação Técnica Geral 2002 (ITG 2002)
- b. Manual de Procedimentos para o Terceiro Setor (MPTS)
- c. Lei 13.019, de 2014, alterada pela Lei 13.204 de 2015.

No segundo nível tiveram-se como referências os dados e informações descritas no Estatuto Social do CRESPA e nas Demonstrações Contábeis referentes aos exercícios de 2018 e 2019, quais sejam:

- a. Balanço Patrimonial;
- b. Demonstração do Resultado do Período;
- c. Demonstração das Mutações do Patrimônio Social;
- d. Demonstração dos Fluxos de Caixa;
- e. Notas Explicativas.

Nesse nível de análise, de acordo com o método, em caso de aderência às normas correspondentes, é atribuída pontuação positiva (1), a para não adequação, pontuação nula (0). Em situações nas quais não foi possível obter a informação relativa ao quesito em análise, indica-se como “Não identificado”? (NI).

Para o cálculo da pontuação atribuída, formula-se o seguinte quociente:

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

Onde A é a soma das respostas positivas, o Total – NI se refere ao total de itens do *checklist* menos as respostas que não puderam ser identificadas.

A análise dos dados parte do propósito de que as fundações apresentam na prestação de contas todos os dados relativos à sua contabilidade, praticando assim a evidenciação contábil de forma completa e fidedigna.

4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

São demonstrados, a seguir, os resultados da pesquisa de acordo com os objetivos propostos e metodologia adotada.

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

São apresentados, a seguir, os itens extraídos das normas contábeis, e analisados em relação ao Estatuto Social do CRESPA, bem como a respectiva pontuação em cada item de conformidade.

Tabela 1 - Análise do Estatuto Social do CRESPA

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 associação, 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: Autora, adaptado de Silva, Soares e Casagrande (2016).

Como está demonstrado, foi possível verificar um alto nível de evidenciação, correspondente a 84,62%, no que diz respeito ao seu estatuto social, sendo atribuída pontuação positiva em quase todos os itens analisados, com exceção apenas da evidenciação do exercício financeiro e orçamentário, no qual não foi identificada nenhuma informação a respeito.

Outra análise realizada trata das demonstrações contábeis da Associação. Foram apresentados os itens extraídos das normas contábeis, que foram base para verificar a evidenciação das operações realizadas. O *checklist* é formado por dezenove itens de verificação, com a pontuação da organização referente aos exercícios de 2018 e 2019.

Tabela 2 - Análise das Demonstrações Contábeis do CRESPA

Itens de Verificação de Conformidade - Demonstrações Contábeis	Pontuação 2018	Pontuação 2019
Reconhecimento de receitas usa regime de competência?	1	1
Os registros contábeis evidenciam as contas de receitas e despesas, com e sem gratuidade, superávit ou déficit, de forma segregada, identificáveis por tipo de atividade, tais como educação, saúde, assistência social e demais atividades?	0	0
As receitas decorrentes de doação, contribuição, convênio, parceria, auxílio e subvenção por meio de convênio, editais, contratos, termos de parceria e outros instrumentos, para aplicação específica, mediante constituição, ou não, de fundos, e as respectivas despesas são registradas em contas próprias, inclusive as patrimoniais, segregadas das demais contas da entidade?	0	0
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
A entidade sem finalidade de lucros constitui provisão em montante suficiente para cobrir as perdas esperadas sobre créditos a receber, com base em estimativa de seus prováveis valores de realização e baixar os valores prescritos, incobráveis e anistiados?	0	0
O valor do superávit ou déficit é incorporado ao Patrimônio Social?	1	1
O benefício concedido como gratuidade por meio da prestação de serviços é reconhecido pelo valor efetivamente praticado?	NI	NI
Os registros contábeis são segregados de forma que permitam a apuração das informações para prestação de contas exigidas por entidades governamentais, aportadores, reguladores e usuários em geral?	1	1
A dotação inicial disponibilizada pelo instituidor/associado em ativo monetário ou não monetário, no caso das associações, foi considerada doação patrimonial e reconhecida em conta do patrimônio social?	0	0
O trabalho voluntário, inclusive de membros integrantes dos órgãos da administração, no exercício de suas funções, é reconhecido pelo valor justo da prestação do serviço como se tivesse ocorrido o desembolso financeiro?	NI	NI
A organização elabora Balanço Patrimonial?	1	1
A organização elabora Demonstração do Resultado do Período?	1	1
A organização elabora Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido?	1	1
A organização elabora Demonstração dos Fluxos de Caixa?	1	1
A organização elabora Notas Explicativas?	1	1
No Balanço Patrimonial, a denominação da conta Capital foi substituída por Patrimônio Social?	1	1
No Balanço Patrimonial e nas Demonstrações do Resultado do Período, das Mutações do Patrimônio Líquido e dos Fluxos de Caixa, as palavras lucro ou prejuízo foram substituídas por superávit ou déficit do período?	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
Na Demonstração dos Fluxos de Caixa, as doações são classificadas nos fluxos das atividades operacionais?	0	0

Fonte: Autora, adaptado de Silva, Soares e Casagrande (2016).

Pela análise comparativa dos dados constantes nos itens elencados, com as Demonstrações Contábeis, constatou-se que não foram apresentadas informações suficientes em dois itens, o primeiro sobre o benefício concedido como gratuidade sendo reconhecido pelo valor efetivamente praticado e o trabalho voluntário sendo reconhecido pelo valor justo da prestação do serviço como se tivesse ocorrido o desembolso financeiro, ambos não foram identificados nas demonstrações contábeis. Assim, com os dezessete itens foi possível verificar um grau de conformidade de 58% para o exercício de 2018, e como não houve mudanças nas divulgações de um ano para o outro, mantendo o mesmo nível de informações, esse resultado pode ser estendido para os demonstrativos contábeis de 2019.

Este percentual de evidenciação pode ser considerado razoável, já que a maior parte dos itens foi evidenciada, todavia, não podem ser considerados como representativos para demonstrar a evidenciação em conformidade com a legislação prescrita. .

Foi possível concluir que as inconsistências ocorrem pela falta de conformidade em relação às especificações sobre a gratuidade e as doações, devido à ausência de apresentação das gratuidades concedidas e serviços voluntários obtidos por atividade em todas as demonstrações. A associação reúne essas doações em apenas uma contas o que justifica também outro problema encontrado, que foi em relação à simplicidade das Demonstrações do Resultado, já que não houve segregação das atividades operacionais para apresentar o máximo de informações possível.

Por fim, para ser feita a análise das notas explicativas dos anos de 2018 e 2019 foram utilizados os pré-requisitos mínimos estabelecidos pelo ITG 2002 (R1). Pelos dados apresentados a seguir, apresenta-se a relação dos treze itens discriminados norma, e os resultados obtidos.

Tabela 3 - Análise das Notas Explicativas do CRESPA

Itens	Pontuação 2018	Pontuação 2019
Contexto operacional da entidade, incluindo a natureza social e econômica e os objetivos sociais.	1	1
Os critérios de apuração da receita e da despesa, especialmente com gratuidade, doação, subvenção, contribuição e aplicação de recursos.	1	1

Itens	Pontuação 2018	Pontuação 2019
Relação dos tributos objeto de renúncia fiscal.	0	0
As subvenções recebidas pela entidade, à aplicação dos recursos e as responsabilidades decorrentes dessas subvenções.	NI	NI
Os recursos de aplicação restrita e as responsabilidades decorrentes de tais recursos.	NI	NI
Os recursos sujeitos a restrição ou vinculação por parte do doador.	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
As taxas de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações em longo prazo.	NI	NI
Informações sobre os seguros contratados.	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
Segregar os atendimentos com recursos próprios dos demais atendimentos realizados pela entidade.	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
A entidade deve demonstrar, comparativamente, o custo e o valor reconhecido quando este valor não cobrir os custos dos serviços prestados.	NI	NI

Fonte: Autora, adaptado de Silva, Soares e Casagrande (2016).

Constatou-se que o grau de conformidade em todos os dois anos foi de 60%. Dos treze quesitos definidos na norma, só foram utilizados cinco, pois as Notas Explicativas da entidade não contêm dadas e informações suficientes. Nos dois exercícios as Notas são praticamente as mesmas.

Destaca-se que foi atribuído o valor zero ao item sobre tributos, pois a entidade apresenta apenas uma conta com valor total, sem detalhar quais, juntamente com seus valores específicos, e sobre as gratuidades, que novamente não foram apresentadas de forma segregada, uma vez que poderiam ser apresentadas por tipo, e assim poderia ser feita uma análise completa com o máximo de informações elencadas.

Os únicos itens demonstrados em conformidade com a legislação foram no contexto operacional e no critério de apuração de receita e despesa informada no início das notas, e também sobre os critérios de suas depreciações informados nas notas sobre imobilizado,

embora os valores das depreciações tenham sido demonstrados de forma geral impossibilitando a identificação do valor de cada bem detalhadamente. Assim, pode se considerar que a entidade possui um nível razoável de conformidade em relação às notas explicativas.

Assim, tendo em vista a limitação exposta no que se trata dos itens para os quais não foi possível analisar e atribuir pontuação, foi analisado o grau de conformidade geral das demonstrações. Destaca-se também, que em virtude de as demonstrações não apresentarem qualquer mudança nos dois exercícios, o percentual de conformidade foi calculado em relação a 2018, mas abrangendo a conclusão para o ano de 2019. Por conseguinte, afirma-se que o grau de evidenciação das demonstrações contábeis do CRESPA nos anos de 2018 e 2019 foi de 59%.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A pesquisa teve como finalidade verificar o grau de conformidade das demonstrações contábeis do Centro de Reabilitação São Paulo Apóstolo, e foi possível identificar quais os requisitos fundamentais que devem ser apresentados pelas entidades de Terceiro Setor. Esses critérios foram apresentados em forma de itens, contendo quesitos baseados na legislação pertinente, para analisar a evidenciação das atividades pelas Demonstrações Contábeis.

Inicialmente foram analisados os critérios legais e técnicos referentes ao Estatuto Social de 2018, sendo que o CRESPA apresentou um alto grau de conformidade, equivalente a 84,62%, que foi atribuído em razão do grande número de requisitos cumpridos, com exceção apenas da evidenciação do exercício financeiro e orçamentário, onde não foi encontrada tal informação no corpo do estatuto social.

Quanto às demonstrações contábeis da associação, referentes aos exercícios de 2018 a 2019, o grau de conformidade nos dois anos foi de 58%, ou seja, a entidade deixou de apresentar grande parte dos requisitos fundamentais, sendo os principais, a falta de divulgação e, conseqüentemente, segregação da gratuidade e das doações.

Foram analisados também os requisitos legais referentes às Notas Explicativas nos quais a associação CRESPA apresentou um grau de evidenciação de 60%, nos dois exercícios. O maior destaque foi à falta de informações, sendo que só foi possível analisar 39% dos itens, contribuindo para se constatar a falta de conformidade das Demonstrações Contábeis. Dos itens analisados, a maioria demonstra que não houve o cumprimento de requisitos relevantes, sendo eles sobre os tributos e novamente sobre a gratuidade.

Para se atingir o objetivo principal, apenas o ano de 2018 foi utilizado para atribuir o percentual sobre o grau de conformidade, porém esse percentual pode ser aplicado ao exercício de 2019, já que não houve qualquer tipo de mudança em relação aos cumprimentos dos requisitos analisados. Constatou-se, então, como nível geral de conformidade das demonstrações contábeis do CRESPA, um percentual de 73%. Esse valor é considerado alto se comparar com os requisitos estabelecidos para as associações nas normas contábeis.

Tomando como parâmetro trabalhos anteriores, como o de Silva, Soares e Casagrande (2016), em relação à fundação UNISUL com nível de conformidade de 86,84%, conclui-se que a evidenciação das atividades do CRESPA pode ser considerada. Portanto é recomendada o que a associação em estudo adapte suas demonstrações contábeis para as normas correspondentes, para que seja possível aumentar o grau de conformidade e, conseqüentemente, permitir uma melhor divulgação para os doadores e usuários sobre a situação da entidade.

Pela carência de contadores que atuam em entidades de Terceiro Setor, é recomendável maior ampliação para que não ocorram mais problemas referentes à evidenciação contábil das demonstrações. Para trabalhos futuros sugere-se uma continuidade nos estudos contábeis relacionados com associações de terceiro setor.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, A. M. NEVES, J. M. CASAGRANDE, M. D. H.. **Análise da conformidade das demonstrações contábeis da Orionópolis Catarinense com as Normas Aplicadas ao Terceiro Setor**. 15 ECECON. Anais [...]. Santa Catarina. UFSC, 2017. Disponível em: <http://dvl.ccn.ufsc.br/ececon/anais/15ECECON/index.htm> . Acesso em: 05 set. 2020.

BRASIL. **Lei nº 13.019, de 31 de julho de 2014**. Estabelece o regime jurídico das parcerias voluntárias, envolvendo ou não transferências de recursos financeiros, entre a administração pública e as organizações da sociedade civil e dá outras providências. Disponível em: <https://bit.ly/369vddj>. Acesso em: 21 out. 2020.

BRASIL. **Lei nº 13.204, de 14 de dezembro de 2015**. Altera a Lei no 13.019, de 31 de julho de 2014. Estabelece o regime jurídico das parcerias voluntárias, envolvendo ou não transferências de recursos financeiros, entre a administração pública e as organizações da sociedade civil e dá outras providências. Disponível em: <https://bit.ly/3mdUUyY>. Acesso em: 21 out. 2020.

CFC. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **ITG 2002 (R1)** . Altera a ITG 2002 que trata de entidades sem finalidade de lucros. Disponível em: <https://bit.ly/3nSQOga>. Acesso em: 21 out. 2020.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro: teoria geral do direito civil**. 23 ed. São Paulo, Saraiva, 2006.

FRANÇA, J. A. (Coord.). **Manual de procedimentos para o terceiro setor: aspectos de gestão e de contabilidade para entidades de interesse social**. Brasília, DF: CFC: FBC: Profis, 2015.

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

IUDÍCIBUS, S.; MARION, J. C.; FARIA, Ana Cristina de. **Introdução a Teoria da Contabilidade: para o nível de graduação**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MAGESTE, D. A; CASTRO, L. H. **Referenciais de cooperação de cooperação do Sebrae..** Brasília: SEBRAE, 2012. Disponível em: <https://bit.ly/2V9pRs8>. Acesso em: 10.out. 2020.

PHILIPPE, F., FELICIANO, J. B. & SILVA, L. H. G . **Evidenciação contábil de entidades do Terceiro Setor: análise da conformidade das fundações do Sistema Acafe**. p. 1-20. Disponível em: <https://bit.ly/3fCeHpr>. Acesso em 10 out.2020.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade Básica**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

SILVA, L. C., SOARES, S. V. & CASAGRANDE, M. D. H.. Evidenciação contábil de entidades do terceiro setor: uma análise da conformidade das demonstrações contábeis da universidade do sul de Santa Catarina (UNISUL). **Revista Contexto**. v.19, n. 43. UFRS. Rio Grande do Sul, 2019. Disponível em: <https://seer.ufrgs.br/ConTexto/article/view/79754>. Acesso em 10 out. 2020.

SOARES, S. V., RAMOS, F. M., CASAGRANDE, J. L., NUNES, N. A . **Revisão integrativa da literatura em Contabilidade de Organizações do Terceiro Setor.** Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/321020444_Revisao_Integrativa_da_Literatura_em_Contabilidade_de_Organizacoes_do_Terceiro_Setor. Acesso em: 10 out. 2020.

SOARES, S. V. **Diga-me quantos te citam, e eu te direi quem és: estudo sobre as citações no âmbito da pesquisa contábil brasileira.** Tese (Doutorado em Ciências). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo (FEA). São Paulo, 2018. Disponível em: <https://bit.ly/37hxbIe>. Acesso em 10 out. 2020.

VERGARA, S. C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração.** 3.ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2000.

SZAZI, E. **Terceiro setor:** Regulação no Brasil. Editora Peirópolis, 2006.

VERGARA, S. C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.