

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA  
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**ROGÉRIA PEREIRA**

**TERCEIRO SETOR: ASPECTOS RELACIONADOS A ELABORAÇÃO DAS  
DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DAS FUNDAÇÕES PRIVADAS  
MANTENEDORAS DE UNIVERSIDADES DO ESTADO DE SANTA CATARINA**

**FLORIANÓPOLIS  
2006**

**ROGÉRIA PEREIRA**

**TERCEIRO SETOR: ASPECTOS RELACIONADOS A ELABORAÇÃO DAS  
DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DAS FUNDAÇÕES PRIVADAS  
MANTENEDORAS DE UNIVERSIDADES DO ESTADO DE SANTA CATARINA**

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Professor Dr. José Alonso Borba

**FLORIANÓPOLIS  
2006**

**ROGÉRIA PEREIRA**

**TERCEIRO SETOR: ASPECTOS RELACIONADOS A ELABORAÇÃO DAS  
DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DAS FUNDAÇÕES PRIVADAS  
MANTENEDORAS DE UNIVERSIDADES DO ESTADO DE SANTA CATARINA**

Esta monografia foi apresentada como trabalho de conclusão de curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota (média) de \_\_\_\_\_, atribuída pela banca constituída pelo orientador e membros abaixo.

**15 de agosto de 2006**

---

Professora Dra. Elisete Dahmer Pfitscher  
Coordenadora de Monografias do Departamento de Ciências Contábeis, UFSC

Professores que compuseram a banca:

---

Professor Dr. José Alonso Borba  
Departamento de Ciências Contábeis, UFSC

---

Professora Eleonora Falcão Milano, Msc  
Departamento de Ciências Contábeis, UFSC

---

Professor Erves Ducati, Msc  
Departamento de Ciências Contábeis, UFSC

**Florianópolis  
2006**

“Só uma coisa torna o sonho impossível:  
o medo de fracassar.”

(Autor desconhecido)

Este trabalho é dedicado:

Ao meu noivo Cleber.

A minha mãe Lena.

Ao meu pai João César.

## AGRADECIMENTOS

A Deus, vosso Pai, por nos ter concedido a vida, e também por me conceder a sabedoria, pois através dela cheguei até aqui. Agradeço por ter traçado pra mim esta vida com tantos sonhos, vitórias e também derrotas, pois é geralmente com elas que crescemos e aprendemos cada lição que a vida nos proporciona.

Ao meu noivo Cleber, por estar sempre ao meu lado e em várias fases da minha vida, principalmente na conclusão deste trabalho, onde “nada funciona, tudo acontece ao mesmo tempo, nada está como gostaríamos que estivesse...” Sempre me incentivando a buscar o melhor pra mim, me dando forças nos momentos mais difíceis e me ajudando a entender quando eu deveria continuar e quando parar.

Aos meus pais, Lena e João Cesar, pelo apoio durante meus estudos, por me proporcionar a educação que tenho hoje, e por me entender nos momentos que eu mais precisei ser entendida, em especial durante o término deste trabalho. Ao meu irmão Eduardo (Dudu) pelos anos vividos em comum.

Ao grande amigo da família Julcemar Carlos da Silva (Semaca), por toda a ajuda espontânea que me deu quanto à reprodução de material durante esses cinco anos de faculdade, seja através da cópia de livros importantes para minha formação acadêmica, até a cópia de uma única folha sem muita importância. Sem essa ajuda muita coisa seria mais difícil.

Aos colegas de faculdade, em especial a Cíntia, Giza e Geici, por estarmos sempre juntas nos preparando para as provas e trabalhos mais difíceis, compartilhando material e não hesitando em ajudar e ensinar umas as outras, inclusive quando as atividades da comissão de formatura me tomavam um tempo precioso. E a todos os outros colegas de faculdade que, de alguma forma estavam presentes durante esses cinco anos de curso.

Ao meu professor orientador, José Alonso Borba, que acreditou na minha proposta e me deu condições para realizar este trabalho. À RG Contadores Associados, pois através das atividades que eu exercia na empresa pude amadurecer o tema deste estudo, e a todas as pessoas que participaram direta ou indiretamente.

À banca, composta pela professora Eleonora Falcão Milano e pelo professor Erves Ducati, pelas sugestões feitas ao meu trabalho.

À Universidade Federal de Santa Catarina, especialmente ao Departamento de Ciências Contábeis por ter me acolhido nesses últimos anos. Obrigada.

## RESUMO

PEREIRA, Rogéria. Terceiro setor: **aspectos relacionados a elaboração das demonstrações contábeis das fundações privadas mantenedoras de universidades do estado de Santa Catarina**. 2006. 44 p. Monografia (Ciências Contábeis) – Departamento de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2006.

Este estudo teve como objetivo verificar se as fundações privadas mantenedoras de universidades do Estado de Santa Catarina estão elaborando suas demonstrações contábeis de acordo com as normas editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade aplicáveis as Entidades sem Fins Lucrativos (também conhecidas como Terceiro Setor), e se estão publicadas em seus sites na internet. De uma amostra inicial de dez fundações, amostra essa determinada pelo maior valor total dos ativos em 31 de dezembro de 2004, quatro fundações tiveram suas demonstrações contábeis analisadas. É verificada também a disponibilidade dessas demonstrações nos seus sites na internet. Ao término deste trabalho concluiu-se que as fundações mencionadas não cumprem todas as determinações das normas, e que mais da metade das fundações da amostra inicial não disponibilizou em seus sites suas demonstrações contábeis.

Palavras-chave: Entidades do Terceiro Setor, Fundações de Direito Privado e Demonstrações Contábeis.



## **LISTA DE FIGURAS**

Figura 1 Combinações entre o Público e o Privado .....	17
--------------------------------------------------------	----

## **LISTA DE QUADROS**

Quadro 1 Diferenças quanto às nomenclaturas para as Entidades sem fins lucrativos .....	23
Quadro 2 Amostra inicial das fundações .....	29
Quadro 3 Questões investigadas nas Demonstrações Contábeis das Fundações .....	31
Quadro 4 Informações obrigatórias pela NBC T 10.19 .....	33

## **LISTA DE ABREVIATURAS**

TS	Terceiro Setor
CC	Código Civil
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
DC	Demonstrações Contábeis
ESFL	Entidades sem Fins Lucrativos

## SUMÁRIO

<b>1. INTRODUÇÃO</b> .....	12
1.1 Tema e Problema .....	13
1.2 Objetivos.....	13
1.2.1 Objetivo Geral .....	13
1.2.2 Objetivos Específicos .....	14
1.3 Justificativa.....	14
1.4 Organização do estudo.....	15
<b>2. REVISÃO BIBLIOGRÁFICA</b> .....	16
2.1 Breve Histórico.....	16
2.2 Conceituação do Terceiro Setor .....	16
2.3 Áreas de Atuação das Organizações do Terceiro Setor.....	18
2.4 Forma Jurídica .....	19
2.4.1 Associações .....	19
2.4.2 Fundações .....	20
2.5 Benefícios Fiscais .....	21
2.6 Aspectos Contábeis .....	22
2.6.1 Diferenciação em algumas nomenclaturas .....	23
2.6.2 Notas Explicativas .....	25
2.7 Pesquisas e Estudos Anteriores .....	26
<b>3. METODOLOGIA</b> .....	28
3.1 Limitações da Pesquisa.....	30
<b>4. ANÁLISE DOS RESULTADOS</b> .....	31
4.1 Quanto aos itens investigados nas demonstrações contábeis .....	31
4.2 Quanto às informações contidas em notas explicativas.....	33
<b>5. CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES</b> .....	39
5.1 Quanto a problemática.....	39
5.2 Quanto aos objetivos .....	39
5.3 Sugestões para trabalhos futuros .....	40
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	41

## 1 INTRODUÇÃO

No Brasil, apesar de o Estado assumir cada vez mais um papel participativo na sociedade no que se refere à prestação de serviços públicos, sua ineficiência abre espaço para novas iniciativas, tendo a sociedade civil o objetivo de ajudar o Estado a cumprir seu papel de promotor do bem estar social, surgindo então as chamadas Entidades do Terceiro Setor (TS).

Entre as diversas organizações que fazem parte deste TS estão as fundações, que podem ser de direito público ou privado, e se constituem através de um patrimônio inicial doado para um fim social específico e definido pelo doador do patrimônio, não podendo este fim ser alterado pelos instituidores.

Relacionado as fundações, Paes (2003, p. 167) se manifesta dizendo que “foram pessoas, homens e mulheres, que com suas atitudes, por amor à arte, à sabedoria, ou simplesmente amor ao próximo, legaram bens para alguma finalidade cultural ou assistencial”.

Na classificação das fundações privadas estão as fundações de apoio às instituições de ensino superior, que são objeto de estudo deste trabalho. São criadas com a finalidade de dar apoio a projetos de pesquisa, ensino e extensão e de desenvolvimento institucional, científico e tecnológico as instituições de ensino superior, sejam elas federais ou particulares. Têm natureza jurídica de fundações privadas, sendo regidas pelo Código Civil (CC) e criadas mediante a aprovação dos atos de instituição e do respectivo estatuto pelo Ministério Público.

O CC determina que as fundações devam prestar contas ao Ministério Público do Estado em que realizam seus trabalhos, situação que se percebe cada vez mais necessária pelo fato dessas entidades assumirem um papel significativo na sociedade. Além disso, as fundações de apoio estão obrigadas a prestarem contas aos órgãos financiadores e ao Tribunal de Contas da União, bem como submeter-se ao controle de gestão pelo Ministério da Educação.

Por sua vez, a contabilidade que tem como uma das suas finalidades o registro das variações patrimoniais ocorridas em uma entidade ao longo de tempo e a geração de informações para tomadas e decisões, desempenha um papel importante na administração dessas entidades (ESBEN E LAFFIN, 2004), considerando as diversas fiscalizações e prestação de contas a que essas entidades estão sujeitas.

Corroborando com o que já foi mencionado até o momento, este trabalho se dispõe a apresentar as normas e regulamentos editados pelo Conselho Federal de Contabilidade

(CFC) às entidades em questão, e de que forma as fundações privadas mantenedoras de universidades do estado de Santa Catarina estão elaborando suas Demonstrações Contábeis (DC) (se estão de acordo com tais regulamentações).

## **1.1 Tema e Problema**

O tema Entidades do TS vem ganhando cada vez mais espaço e sendo mais conhecida, uma vez que a sociedade se preocupa mais com as questões sociais do país. Estas entidades originam-se a partir de movimentos sociais, através da iniciativa de pessoas ou grupos como forma de realizar atividades de interesse social.

Reconhecendo o crescimento dessas entidades no Brasil e seu forte desempenho nas ações sociais do país, o CFC, órgão legalmente incumbido de normatizar as práticas contábeis no Brasil, estabeleceu critérios através de suas normas para disciplinar os aspectos contábeis das entidades do TS, critérios estes que vão desde a escrituração até a forma e estrutura das DC.

Assim, esta pesquisa visa verificar se os princípios e normas contábeis aplicáveis as Entidades sem Fins Lucrativos (ESFL) estão sendo cumpridos pelas fundações privadas mantenedoras de Universidades do Estado de Santa Catarina, com o intuito de constatar a confiabilidade e a fidedignidade de suas DC, uma vez que devem atender a um amplo espectro de normas legais e regulamentos.

Com o propósito de contribuir para o esclarecimento de alguns aspectos contábeis, pretende-se responder ao término deste estudo a seguinte questão de pesquisa: *Como as fundações privadas mantenedoras de Universidades do Estado de Santa Catarina elaboram suas demonstrações contábeis e as publicam nos seus sites na internet?*

## **1.2 Objetivos**

### **1.2.1 Objetivo Geral**

O objetivo geral dessa pesquisa é verificar se as fundações privadas mantenedoras de universidades do Estado de Santa Catarina estão elaborando suas DC de acordo com as normas editadas pelo CFC aplicáveis as ESFL, e as publicando em seus sites na internet, e a partir disto identificar possíveis distorções nas referidas demonstrações.

### 1.2.2 Objetivos Específicos

- Apresentar um breve histórico, evolução e conceituação das entidades do Terceiro Setor no Brasil;
- Identificar as normas e regulamentos publicados pelo Conselho Federal de Contabilidade para as referidas entidades;
- Verificar de que forma as demonstrações contábeis das fundações estão publicadas nos seus sites na internet;
- Evidenciar se terminologias nas demonstrações contábeis estão de acordo com o que determinam as resoluções do Conselho Federal de Contabilidade;
- Verificar se as notas explicativas contêm o mínimo de informações exigidas pela norma.

### 1.3 Justificativa

Apesar da diversidade de artigos publicados, artigos disponíveis apenas na internet, porém não publicados, monografias, dissertações de mestrado e teses de doutorado relacionadas às ESFL, nenhuma pesquisa que tratasse da análise das DC de fundações foi encontrada.

Ao mencionar dados fornecidos pelo Ministério da Justiça relacionados aos pedidos e deferimentos dos pedidos das entidades à qualificação como Organização da Sociedade Civil de Interesse Público – OSCIP (certificado concedido às entidades para facilitar o recebimento de recursos do Estado), Barboza (2005, p. 02) afirma que em 1999, 6,1% dos pedidos foram deferidos; em 2000 foram 26,4% e em 2001 este percentual foi de 69,6%. Importante ressaltar que a principal documentação exigida pelos órgãos competentes à emissão de certificado de OSCIP são as DC, e por isso percebe-se que deve haver uma preocupação maior no que diz respeito às suas regulamentações.

À medida que as organizações buscam desenvolver-se cada vez mais, é importante que o profissional de contabilidade tenha conhecimento das normas e regulamentos que regem essas organizações, uma vez que, além de receberem subvenções através de convênios, contratos, acordos ou ajustes envolvendo recursos públicos, podem receber também doações de voluntários interessados no objetivo social da entidade.

#### **1.4 Organização do Trabalho**

O presente trabalho está dividido em seis capítulos. O primeiro inicia-se com as considerações iniciais relativas ao trabalho. Segue-se à discussão do tema e problema da pesquisa e, em seguida, é apresentada a justificativa, que apresenta as razões que motivaram a elaboração desse trabalho.

O segundo capítulo é destinado à revisão teórica, que aborda, respectivamente: um breve histórico das entidades do TS no Brasil e conceituação, áreas de atuação do TS, forma jurídica dessas entidades, associações, fundações, benefícios fiscais, considerações relacionadas aos aspectos contábeis, bem como considerações relativas à pesquisas anteriores.

O terceiro capítulo é destinado a apresentação da metodologia utilizada para realização deste trabalho, com a abordagem e justificativas dos tipos de pesquisa escolhidos para elaboração do relatório, além da apresentação das limitações da pesquisa.

No quarto capítulo é apresentada a pesquisa propriamente dita, com análise dos seus resultados, sendo o quinto capítulo destinado às conclusões, recomendações e possíveis sugestões. No sexto e último capítulo são apresentadas as referências utilizadas para a elaboração deste estudo.

## **2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA**

### **2.1 Breve Histórico**

Ao final da Segunda Guerra Mundial, mudanças econômicas, políticas e sociais ocorreram no mundo todo, o que contribuiu para o aumento da violência, doenças, pobreza e conflitos diversos. É nesse contexto que a sociedade civil começa a promover ações paralelas às do estado, com o intuito de ajudar a solucionar tais problemas.

No Brasil, as entidades de interesse social têm origens de longas datas, se fortalecendo ao final do regime militar através de movimentos sociais e atitudes voluntárias formadas por pessoas religiosas e reconhecidas pela Igreja que realizavam um importante papel filantrópico e de assistência social. Ofereciam serviços como assistência médica e financeira, organizavam funerais e ofereciam refúgio para mendigos (PAES, 2003 p. 44).

Essas atitudes permanecem até hoje na sociedade, só que as ações sendo tomadas de uma forma cada vez mais organizada, e essa organização de pessoas para um único fim (geralmente o atendimento as questões sociais) é o que vem se apresentando como Organizações do TS.

### **2.2 Conceituação do Terceiro Setor**

Na atual sociedade brasileira percebe-se claramente uma divisão na economia, na qual encontram-se entidades definidas como sendo do Primeiro, Segundo e Terceiro Setor. De acordo com Esben e Laffin (2004, p. 13), “classifica-se por primeiro setor o Estado, cuja finalidade primeira é promover o atendimento às demandas públicas, como saúde, educação e segurança”. São mantidas com os tributos que o próprio Estado impõe a sociedade.

Já o segundo setor, conforme abordado por Resende (2005, p. 01) “é compreendido como as organizações do mercado: pessoas físicas ou jurídicas de direito privado, encarregadas da produção e comercialização de bens e serviços, tendo como escopo o lucro e o enriquecimento do empreendedor”. Este setor sobrevive basicamente em razão dos lucros que o capital produz.



Existe ainda um terceiro setor presente nas relações entre empresas e pessoas com a valorização social que, segundo Paes (2003, p.88), “ocupa uma posição intermediária que lhes permita prestar serviços de interesse social sem as limitações do estado, nem sempre evitáveis, e as ambições do mercado, muitas vezes inaceitáveis”. Por sua vez, sobrevivem da prestação de serviços sociais ou ainda do recebimento de doações de particulares, subvenções públicas através de convênios, dentre outras. São também conhecidas como “*Entidades sem Fins Lucrativos*” ou ainda “*Entidades de fins Não Econômicos*”.

Silva (2005) define o TS a partir das possíveis combinações entre os agentes e os fins na sociedade, como apresentado na Figura 1.

Agentes		Fins		Setor
privados	para	privados	=	mercado
públicos	para	públicos	=	Estado
<b>privados</b>	<b>para</b>	<b>públicos</b>	=	<b>terceiro setor</b>
públicos	para	privados	=	(corrupção)

**Figura 1:** Combinações entre o Público e o Privado

Fonte: adaptado de Silva (2005, p. 05)

Ainda relacionado ao TS, Paes (2003, p.88) o conceitua “como o conjunto de organismos e organizações ou instituições sem fins lucrativos dotados de autonomia e administração própria que apresentam como função e objetivo principal atuar voluntariamente junto à sociedade civil visando ao seu aperfeiçoamento”.

Está claro que as entidades que integram o TS originam-se a partir de movimentos sociais e que, de acordo com Souza (2005, p. 02) “transformaram-se em importantes instrumentos para a consecução de uma nova dinâmica social e democrática, em que as relações são orientadas pelos laços de solidariedade entre indivíduos, espírito voluntário, consenso e anseio do bem comum”.

Contemplam uma ampla variedade de instituições privadas que atuam nas mais diversas áreas de interesse público, e desempenham um importante papel no atendimento as demandas sociais não atendidas pelo Estado, cujos objetivos são sociais ou públicos, sendo que o lucro não faz parte desses objetivos.

Apesar de não existirem dados confiáveis a respeito do real tamanho do TS no Brasil, se reconhece que é um setor que vem ganhando maior expressão a cada momento. As estatísticas do mapa do 3º setor (2005, p.72 apud OLIVEIRA; ROSS; ALTIMEYER), “há no país 2.949 organizações cadastradas, mas estima-se que existam, na realidade, 272.104 entidades atuando no terceiro setor, empregando cerca de 1,5 milhão de pessoas”.

O CFC (2004, p. 31) delimita algumas características básicas que essas entidades apresentam, tais como:

- a) promoção de ações voltadas ao bem estar comum da sociedade;
- b) manutenção de finalidades não lucrativas;
- c) adoção de personalidade jurídica adequada aos fins sociais (associação ou fundação);
- d) atividades financiadas por subvenções do Primeiro Setor (governamental) e doações do Segundo Setor (empresarial, de fins econômicos) e de particulares;
- e) aplicação de recursos das atividades econômicas que por ventura exerça nos fins sociais a que se destina;
- f) desde que cumpra requisitos específicos, é fomentado por renúncia fiscal do Estado.

Como exemplos de entidades que fazem parte do TS, têm-se as sociedades civis sem fins lucrativos, Organizações Não-Governamentais – ONG's, associações, fundações, institutos, entidades de classe, sindicatos, dentre outros.

### **2.3 Áreas de Atuação das Organizações do Terceiro Setor**

Percebe-se que o TS tem sido identificado com o conceito de sociedade civil, e que é formado por organizações de interesses e fins sociais. Segundo Souza (2005, p. 02) o TS “arregimenta um grande volume de recursos humanos e materiais para estimular iniciativas voltadas para o desenvolvimento social”.

As entidades que compõem o TS atuam em diversas áreas do campo social, conforme demonstrado a seguir:

- ✓ Cultura e Recreação
- ✓ Educação e Pesquisa
- ✓ Saúde
- ✓ Assistência Social
- ✓ Ambientalismo
- ✓ Desenvolvimento e Habitação
- ✓ Defesa de Direitos e Atuação Política
- ✓ Intermediários Filantrópicos e Promoção do Voluntariado
- ✓ Atividades Internacionais
- ✓ Religião
- ✓ Sindicatos e Associações Profissionais de Empregadores, de Empregados e de Autônomos
- ✓ Outros

Em cada uma dessas áreas de atuação existem particularidades e obrigações diferenciadas que devem ser cumpridas, como é o caso das entidades que atuam na área de Educação e Pesquisa, objeto de estudo deste trabalho.

## 2.4 Forma Jurídica

O CC admite a existência de duas classes de pessoas: as pessoas físicas ou naturais, e as pessoas jurídicas. Ainda citando o CC, no seu artigo 44, tem-se que são pessoas jurídicas de direito privado as associações, as sociedades, as fundações, as organizações religiosas e os partidos políticos, não diferenciando aqui as sociedades civis das associações.

Nesse contexto, Resende (2005, p. 02) se manifesta a respeito dizendo que:

reconhece o Estado como entes dotados de personalidade (sujeitos de direitos e deveres), os seres humanos individualmente considerados (pessoa física ou natural), o agrupamento organizado de pessoas físicas (sociedades e associações), e um patrimônio vinculado a um objetivo (as fundações).

Delatorre (2002, p. 09) apresenta as formas jurídicas que podem tomar as organizações do TS no Brasil:

**Associação:** Uma pessoa jurídica criada a partir da união de idéias e esforços de pessoas em torno de um propósito que não tenha finalidade lucrativa;

**Sociedade Civil sem Fins Lucrativos:** Da mesma forma que as associações, são pessoas jurídicas formadas a partir da união dos esforços de pessoas em prol de algum objetivo comum.

**Fundações:** É um conjunto de bens com um fim já determinado e que a lei dá a condição de pessoa jurídica.

Importante que sejam diferenciadas somente as associações das fundações, uma vez que o conceito de associação muitas vezes se confunde com o de sociedade civil sem fins lucrativos.

### 2.4.1 Associações

De acordo com dados já apresentados na figura 2, as associações correspondem ao maior número de entidades que compõe o TS no Brasil. São formadas pela união de pessoas com objetivos comuns, e apresentam em suas finalidades estatutárias objetivos de natureza social e assistencial. Não há finalidade lucrativa ou intenção de distribuir aos associados o resultado positivo que possam ter na realização de seus negócios para manter ou aumentar seu patrimônio. Não podem, portanto, proporcionar ganhos aos associados.

De acordo com Paes (2003, p. 43), “o ato constitutivo da associação consiste num conjunto de cláusulas vinculantes, ligando seus fundadores e os novos associados que, ao nela integrarem, deverão submeter-se aos seus comandos”, o chamado *estatuto*. O CC, nos

seus artigos 53 a 61, dispõe sobre as associações e os requisitos legais que os estatutos devem conter, sob pena de nulidade do mesmo.

Ainda citando ao CC, o artigo 54 estabelece que o estatuto das associações deverá conter, no mínimo:

- a denominação, os fins e a sede da associação;
- os requisitos para admissão, demissão e exclusão dos associados;
- os direitos e deveres dos associados;
- as fontes de recursos para a sua manutenção;
- o modo de constituição e os órgãos deliberativos e administrativos;
- as condições para alteração das disposições estatutárias e para a dissolução.

Ainda relacionado à personalidade jurídica, Resende (2005, p. 03) afirma que:

ao ocorrer o registro de uma pessoa jurídica de direito privado, em sendo uma associação ou sociedade, o Estado declara que o conjunto de pessoas físicas que a compõem passa a ser uma só pessoa, dotada de capacidade para os atos da vida civil, perseguindo objetivos comuns aos sócios ou associados e com vida independente de cada um deles. [...] aqui a pessoa jurídica é formada pela assembléia de pessoas naturais, com ou sem personalidade sobre bens.

A existência legal da associação surge com a inscrição do seu estatuto no registro competente (cartório civil de pessoas jurídicas), momento em que adquire personalidade jurídica. Fica claro que uma associação adquire vida própria distinta da dos seus associados, bem como constituem um patrimônio que não tem relação alguma com os mesmos (PAES, 2003. p. 44).

#### **2.4.2 Fundações**

As fundações são entidades criadas a partir de um patrimônio destacado daquele de seu (s) fundador (res) que passam a ser de interesse social, sendo sua administração e manutenção de atividades quanto a sua finalidade de interesse público.

Por sua vez, o CFC (2004, p. 33) apresenta que “as fundações são entes jurídicos que tem por característica o patrimônio”. Podem ser entendidas como pessoas jurídicas originadas com base na vontade de um indivíduo ou grupo de indivíduos, mediante a destinação de um grupo de bens livres (patrimônio), com o objetivo de prestar serviços sociais e de utilidade pública a todos aqueles que dele necessitem. De acordo com Paes (2003, p. 45) “a finalidade, sempre lícita, uma vez definida pelos instituidores em escritura ou testamento, não poderá ser modificada pelos instituidores”.

São classificadas de acordo com sua forma de instituição em fundações de direito privado e fundações instituídas pelo poder público, ficando clara a existência de dois grupos distintos de fundações. Contudo, para fins deste estudo, faz-se necessário a apresentação da definição das fundações de direito privado, com destaque as fundações de apoio às instituições de ensino superior. Deverão estar constituídas na forma de fundações de direito privado, sem fins lucrativos e são regidas pelo CC.

Este tipo de fundação, conforme defende Paes (2003, p. 175),

são fundações de direito privado que foram instituídas por pessoas físicas (professores universitários, por exemplo) ou pessoas jurídicas (que podem ser as próprias universidades ou instituições de ensino superior), visando auxiliar e fomentar os projetos de pesquisa, ensino e extensão das universidades federais e demais instituições de ensino superior, públicas ou privadas.

De acordo com art. 1º da Lei nº 8.958, de 20/12/1994, essas fundações “são instituições criadas com a finalidade de dar apoio a projetos de pesquisa, ensino e extensão e de desenvolvimento institucional, científico e tecnológico de interesse das instituições federais contratantes”.

Além de serem fiscalizadas pelo Ministério Público como qualquer outra fundação, elas ainda têm por obrigação prestar contas aos financiadores públicos de recursos, observar legislações federais que tratam de licitações e contratos de administração pública, bem como submeter-se à fiscalização da execução dos contratos firmados (Lei nº 8.958, de 20/12/1994). Além desses requisitos, estão sujeitas ao prévio registro e credenciamento nos Ministérios da Educação, do Desporto e da Ciência e Tecnologia, renováveis bianualmente (PAES, 2003 p. 178).

## **2.5 Benefícios Fiscais**

Reconhecendo o trabalho dessas entidades, o Poder Público têm concedido benefícios fiscais de ordem tributária (imunidades e isenções) para incentivar a criação dessas entidades ou ainda a sobrevivência das mesmas, uma vez que as atividades por elas desenvolvidas fazem parte das obrigações do Estado.

De acordo com o CFC (2004, p. 44), “tais benefícios são a imunidade e a isenção de impostos e contribuições, e a possibilidade do recebimento de recursos públicos por meio de convênios, contratos, subvenções sociais e termos de parceria”.

Imunidades decorrem do texto constitucional, que veda a instituição de impostos sobre o patrimônio, renda e serviços diretamente relacionados aos fins institucionais. As isenções decorrem de lei e podem atingir quaisquer modalidades de tributos, seja na esfera federal, estadual, municipal ou Distrito Federal. Há uma verdadeira troca: o Estado abre mão de receitas tributárias para que determinadas pessoas prestem serviços que a ele caberia.

As imunidades, isenções e não-incidências não eximem as pessoas jurídicas das demais obrigações previstas, especialmente as relativas à retenção e recolhimento de impostos sobre rendimentos pagos ou creditados e à prestação de informações (YOUNG 2004, p. 21).

## 2.6 Aspectos Contábeis

De acordo com Esben e Laffin (2004, p. 18)

pode-se afirmar que na existência de uma entidade, independente de sua classificação e de seus objetivos, a contabilidade se faz presente, registrando e acompanhando as alterações no patrimônio ao longo do tempo, gerando informações úteis à tomada de decisão e à sua continuidade.

Aliado a isso, os procedimentos relacionados à escrituração dos eventos contábeis requerem conhecimentos que envolvem a continuidade das entidades, bem como conhecimentos dos recursos técnicos previstos nas Normas Brasileiras de Contabilidade.

Embora os aspectos legais de constituição e funcionamento das organizações que fazem parte do TS se diferenciem em determinados pontos daquelas referentes às empresas do segundo setor (comerciais, industriais, prestadoras de serviços, financeiras, etc.), não há legislação contábil específica e definida como sendo para ETS, como existe a Lei das Sociedades por Ações (nº 6.404/76). Devido a isto, é com frequência que se vê DC publicadas de acordo com a referida lei, mesmo as entidades não sendo sociedades por ações (como é o caso das ESFL).

Por sua vez, o CFC, órgão legalmente incumbido de disciplinar os aspectos contábeis das diversas entidades do Brasil estabeleceu critérios que devem ser aplicados às ESFL, também denominadas entidades de fins não econômicos, desmembradas da Norma Brasileira de Contabilidade nº 10 - NBC T 10 - Dos Aspectos Contábeis Específicos em Entidades Diversas, a saber:

- NBC T 10.4 – FUNDAÇÕES (aprovada pela Resolução CFC n° 837/1999);
- NBCT 10.16 – ENTIDADES QUE RECEBEM DOAÇÕES, SUBVENÇÕES, CONTRIBUIÇÕES, AUXÍLIOS E DOAÇÕES (revogada pela NBC T 19.4, aprovada pela Resolução n° 1.026/2005 do CFC);
- NBC T 10.18 – ENTIDADES SINDICAIS E ASSOCIAÇÕES DE CLASSE (aprovada pela Resolução CFC n° 838/1999);
- NBC T 10.19 – ENTIDADES SEM FINALIDADE DE LUCROS (aprovada pela Resolução CFC n° 877/2000, alterada pela Resolução n° 926/2001 e pela Resolução n° 966/2003).

Resumidamente às normas mencionadas anteriormente, segue-se uma breve análise de alguns aspectos importantes a serem analisados.

### 2.6.1 Diferenciação em algumas nomenclaturas

O quadro a seguir resume as principais alterações que as ESFL devem considerar quando elaboram suas DC, e em seguida são apresentadas considerações relativas a ele.

<b>“Entidades Diversas”</b>	<b>Entidades Sem Fins Lucrativos</b>
<i>Capital Social</i>	Patrimônio Social
<i>Lucros ou Prejuízos Acumulados</i>	Superávits ou Déficits Acumulados
<i>Demonstração do Resultado do Exercício</i>	Demonstração do Superávit ou Déficit
<i>Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido</i>	Demonstração das Mutações do Patrimônio Social

**Quadro 1:** Diferenças quanto às nomenclaturas para as Entidades sem fins lucrativos  
Fonte: elaborado pela autora

Os itens de avaliação dos componentes patrimoniais, de registros contábeis, de DC, de divulgação das DC e das notas explicativas obedecem a uma mesma prescrição legal: devem elaborar suas DC com base nas determinações da NBC T 3 – Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das DC, e sua divulgação deverá observar as disposições da NBC T 6 – Da Divulgação das Demonstrações Contábeis. Diferem entre si basicamente no que se refere à caracterização das atividades e às situações especiais inerentes a cada atividade.

A NBC T 3 define e conceitua as DC, dizendo quais devem ser elaboradas. São elas:

- Balanço Patrimonial;
- Demonstração do Resultado;
- Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados;
- Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido; e
- Demonstrações das Origens e Aplicações de Recursos.

Segundo a NBC T 10.4, item 6.2 “as Fundações estão dispensadas da elaboração da Demonstração de *Lucros* ou *Prejuízos Acumulados*, por estar incluída na Demonstração das Mutações do Patrimônio Social”.

A NBC T 4 - Fundações, reforçada pela determinação da NBC T 10.19 – Entidades Sem Finalidade de Lucros, diz que as DC devem ser complementadas por Notas Explicativas que contenham um mínimo de informações definidas nesta última norma.

O item 3.2 da NBC T 10.19 determina que “na aplicação das normas contábeis, em especial a NBC T 3, a conta Capital deve ser substituída por Patrimônio Social, integrante do grupo Patrimônio Líquido”.

A NBC T 6 – Da Divulgação das Demonstrações Contábeis define que as DC devem ser publicadas com o “objetivo de fornecer, aos seus usuários, um conjunto mínimo de informações de natureza patrimonial, econômica, financeira, legal, física e social que lhes possibilitem o conhecimento e a análise da situação da Entidade”.

A Demonstração do Resultado tem como finalidade evidenciar a composição do resultado de uma entidade em determinado período. Segundo o item 5.1 da NBC T 10.4 – Fundações, nessas entidades a denominação da Demonstração do Resultado é alterada para Demonstração do *Superávit* ou *Déficit*. Ainda citando o mesmo item dessa norma, “a NBC T 3 é aplicada substituindo a palavra *resultado* pela expressão *superávit* ou *déficit*”.

Isto se deve ao fato de as ESFL não apresentarem o lucro como objeto principal, e, portanto não seria correto apresentar em suas DC a nomenclatura “Lucros ou Prejuízos Acumulados”.

Para que essa questão fique apresentada da melhor forma no Balanço Patrimonial dessas entidades, o item 3.2 da NBC T 10.19 traz a determinação de que a conta Lucros ou Prejuízos Acumulados deve ser substituída por Superávit ou Déficit do Exercício, conta



integrante do grupo Patrimônio Social, sendo o valor do superávit ou déficit do exercício registrado nessa conta.

O item 2.7 desta mesma norma diz que somente após a aprovação do resultado da entidade em assembleia dos associados, o valor do resultado do período deve ser transferido para a conta Patrimônio Social. Isso indica que ao final de cada exercício, a entidade deve apresentar na conta Superávit ou Déficit do Exercício em seu balanço Patrimonial apenas o resultado daquele período.

Em consequência de não apresentarem a conta Patrimônio Líquido em seus balanços patrimoniais, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, que evidencia a movimentação das contas que integram o patrimônio de uma entidade num determinado período, passa a ser denominada Demonstração das Mutações do Patrimônio Social (NBC T 10.4, o item 6.1), também tendo a substituição das palavras *lucros* e *prejuízo* por *superávit* e *déficit*, respectivamente.

Com relação ao registro do recebimento das subvenções, contribuições, auxílios e doações, a NBC T 10.16 determina que as subvenções e contribuições devem ser contabilizadas como receitas pelas entidades receptoras. Seu item 2.4 determina que as doações financeiras para custeio devem ser contabilizadas em contas específicas de receitas, e que as doações para investimentos e imobilizações, que são consideradas patrimoniais, devem ser contabilizadas no Patrimônio Social.

### 2.6.2 Notas Explicativas

A NBC T 10.19 determina ainda que as DC devem ter notas explicativas que contenham, pelo menos, as seguintes informações:

- a) o resumo das principais práticas contábeis;
- b) os critérios de apuração das receitas e das despesas, especialmente com gratuidades, doações, subvenções, contribuições e aplicações de recursos;
- c) as contribuições previdenciárias relacionadas com a atividade assistencial devem ser demonstradas como se a entidade não gozasse de isenção, conforme normas do Instituto Nacional do Seguro Social (INSS);
- d) as subvenções recebidas pela entidade, a aplicação dos recursos e as responsabilidades decorrentes dessas subvenções;
- e) os fundos de aplicação restrita e responsabilidades decorrentes desses fundos;
- f) evidenciação dos recursos sujeitos a restrições ou vinculações por parte do doador;
- g) eventos subsequentes à data do encerramento do exercício que tenham, ou possam vir a ter efeito relevante sobre a situação financeira e os resultados futuros da entidade;

- h) as taxas de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações a longo prazo;
- i) informações sobre os tipos de seguro contratados;
- j) as entidades educacionais, além das notas explicativas, devem evidenciar a adequação das receitas com as despesas de pessoal, segundo parâmetros estabelecidos pela Lei das Diretrizes e Bases da Educação e sua regulamentação;
- k) as entidades beneficiadas com isenção de tributos e contribuições devem evidenciar suas receitas com e sem gratuidade de forma segregada, e os benefícios fiscais gozados.

De modo geral, percebe-se que as DC das ESFL devem seguir a mesma padronização das demais entidades, exceto quanto a alguns aspectos de capital social e lucro ou prejuízo, e ainda relativamente à alguns registros contábeis, principalmente no que diz respeito ao recebimento dos diversos recursos que essas entidades podem ter acesso.

## **2.7 Pesquisas e estudos anteriores**

Apesar de se encontrar alguns livros e artigos sobre o tema TS, poucas pesquisas empíricas direcionadas as DC neste setor foram encontradas, embora os outros diversos temas que versam sobre esse tipo de entidade tenham sido abordadas por alguns autores, como os exemplos a seguir apresentados:

Quanto ao aspecto contábil, Esben e Laffin (2004) apresentaram em sua pesquisa alguns procedimentos contábeis realizados em uma entidade do TS, através de um estudo de caso em uma associação. Neste estudo, foi enfatizada a importância da contabilidade para as entidades do TS, com o propósito de, segundo os autores (2004, p. 18) facilitar a “comunicação entre a entidade e os usuários não apenas das informações contábeis, mas também daqueles que se beneficiam das atividades da entidade, assim como sua relação com a sociedade em geral”.

Ainda na área contábil, Macedo (2005) apresenta de maneira geral em seu artigo os princípios e convenções contábeis, descreve a NBC T 10.4 – Fundações, destacando seus principais tópicos e determinações, assim como descreve a NBC T 10.19 – Entidades sem Finalidades de Lucro. A partir daí o autor encontra deficiências relacionadas a conflitos de idéias entre leis, decretos, medidas provisórias, resoluções e portarias editadas pelo estado, os quais apresentam para casos específicos inúmeros procedimentos com regulamentações diferentes.

Destaca em seu estudo que à falta de padronização quanto à prestação de contas das entidades do TS. O autor afirma que “não existe um modelo único para o plano de contas, tampouco não há preocupação em se trabalhar com base em centros de custos”, embora cada plano de contas deva ser adaptado às peculiaridades das operações e necessidades internas das entidades.

### 3 METODOLOGIA DO ESTUDO

O trabalho monográfico, um dos diversos tipos de pesquisas acadêmicas, deve representar a estruturação e operacionalização dos conhecimentos adquiridos durante o curso superior, sendo que o acadêmico tem nele a oportunidade de vivenciar com maior intensidade a aplicação desses conhecimentos.

De acordo com Ruiz (1996, p.137 apud BEUREN, 2004) a palavra *método* “é de origem grega e significa o conjunto de etapas e processos a serem vencidos ordenadamente na investigação dos fatos ou na procura da verdade”. Já o termo *procedimentos*, segundo Beuren (2004, p. 53) representa “as diversas formas peculiares a que está subordinado cada tipo de pesquisa, nas diversas etapas do método”. Nesse conjunto, defini-se então o termo *metodologia da pesquisa*.

Quanto aos objetivos, neste trabalho foi utilizado o método descritivo, pois os dados observados foram descritos de forma a relatar, identificar e apresentar os resultados obtidos. De acordo com Salomon (2001, p. 160) “pesquisa descritiva delinea o que é, compreende descrição, registro, análise e interpretação da natureza atual ou processos dos fenômenos”.

Trata-se ainda de uma pesquisa bibliográfica, considerando que toda a revisão do tema proposto foi realizada através da coleta de material já elaborado. Para Filho e Santos (1998, p. 97) “sempre será necessário uma pesquisa bibliográfica para se ter o conhecimento prévio do estágio em que se encontra o assunto”.

Este estudo pode ser também classificado como documental, pois as DC analisadas estão em sua forma primária e serão apresentados aqui de forma secundária, como quadros e relatórios. Conforme Bardin (1977, p. 45) “a análise documental tem por objetivo dar forma conveniente e representar de outro modo essa informação por intermédio de procedimentos de transformação”.

Quanto à abordagem do problema, trata-se de uma pesquisa qualitativa pelo fato de os dados pesquisados serem analisados com certa profundidade, e não se utilizar instrumentos estatísticos, tanto na coleta quanto no tratamento dos dados. De acordo com Raupp (2004, p. 92), “na pesquisa qualitativa concebem-se análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado”.

A amostra das fundações a serem analisadas aqui foi selecionada através de relação fornecida pelo Ministério Público do Estado de Santa Catarina, na qual estavam apresentadas, por ordem decrescente do total de seus ativos, todas as fundações que

prestam contas ao Estado. A partir daí foram extraídas as fundações que atuam na área de Educação e Pesquisa e feita classificação utilizando-se o mesmo critério da apresentação inicial das fundações (o valor total dos seus ativos). Estabeleceu-se então uma amostra inicial com dez fundações privadas mantenedoras de Universidades do Estado de Santa Catarina para este estudo, conforme apresentado no Quadro 3. O ano a ser analisado foi o de 2004, mesmo ano utilizado como base para a classificação do valor total dos ativos.

	<b>Nome</b>	<b>Total Ativo em 31.12.2004</b>
1	Fundação Universidade do Vale do Itajaí – UNIVALI	R\$ 194.742.985,00
2	Fundação Universidade do Sul de Santa Catarina – UNISUL	R\$ 117.802.706,03
3	Fundação Educacional da Região de Joinville - UNIVILLE	R\$ 69.738.493,00
4	Fundação Universidade do Oeste de Santa Catarina – FUNOESC	R\$ 68.475.026,01
5	Fundação das Escolas Unidas do Planalto Catarinense – UNIPLAC	R\$ 33.579.339,69
6	Fundação Universitária do Desenvolvimento do Oeste – FUNDESTE – UNOCHAPECÓ	R\$ 19.985.414,24
7	Fundação Universidade do Contestado Concórdia	R\$ 18.437.912,47
8	Fundação Educacional Regional Jaraguense – FERJ	R\$ 18.057.895,90
9	Fundação Universidade para o Desenvolvimento do Alto Vale do Itajaí – UNIDAVI	R\$ 16.229.554,68
10	Fundação Universidade do Contestado – Campus Universitário de Caçador	R\$ 14.782.939,66

**Quadro 2:** Amostra inicial das fundações.

Fonte: elaborado pela autora

Para obtenção das DC, foram realizadas pesquisas nos sites das fundações na internet (fundações da amostra inicial), sendo que apenas três as disponibilizaram em seus sites. Foram encaminhados ainda uma média de quatro e-mail's para cada fundação, além de contato telefônico, durante o período compreendido entre outubro de 2005 e abril de 2006, sendo que apenas uma informou que as publicara num jornal de grande circulação. As demais não se manifestaram até o término desta pesquisa, embora houvesse tido contato telefônico. Finalmente, chegou-se a amostra das quatro fundações que efetivamente tiveram suas DC analisadas (conforme descritas abaixo) e, portanto, a análise dos resultados apresentada aqui se refere a essas quatro fundações.

- ❖ Fundação Universidade do Sul de Santa Catarina – UNISUL
- ❖ Fundação Educacional da Região de Joinville - UNIVILLE
- ❖ Fundação das Escolas Unidas do Planalto Catarinense – UNIPLAC
- ❖ Fundação Universidade para o Desenvolvimento do Alto Vale do Itajaí – UNIDAVI

Foram verificados neste estudo aspectos quanto a divulgação e obtenção das DC através dos sites das fundações na internet, para que se chegasse a amostra final das quatro fundações.

Após definida a amostra final, foi investigada se todas as entidades apresentaram as DC exigidas pela NBC T 10.3, bem como se as contas Patrimônio Líquido e Lucros ou Prejuízos Acumulados foram substituídas pelas contas Patrimônio Social e Superávits ou Déficits Acumulado, respectivamente, de acordo com o que determina a NBC T 10.19.

Foi investigado ainda se a Demonstração do Resultado do Exercício e a Demonstração das Mutações do Patrimônio Social tiveram suas denominações alteradas para Demonstração do Superávit ou Déficit do Exercício e Demonstração das Mutações do Patrimônio Social, respectivamente, ambas de acordo com a NBC T 10.4.

Através da análise da Demonstração das Mutações do Patrimônio Social, foi verificado se o valor do Superávit ou Déficit de exercícios anteriores foi transferido para a conta Patrimônio Social, conforme determinação da NBC T 10.19. Por último, foi verificado se todas as fundações apresentaram notas explicativas, e se estas apresentaram o mínimo de informações exigidas pela NBC T 10.19.

### **3.1 Limitações da Pesquisa**

Têm-se como limitação o estudo ter sido realizado apenas em fundações privadas mantenedoras de universidades do Estado de Santa Catarina, da área de educação e pesquisa, podendo este estudo ser realizado em outro tipo de fundação.

Outra limitação encontrada é a falta de clareza das normas quanto a informações obrigatórias em notas explicativas, o que pode gerar diferentes interpretações e entendimentos.

## 4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Em pesquisa ao site das dez fundações na internet, observou-se certa dificuldade quanto à obtenção das DC, considerando que de dez fundações da amostra inicial, apenas três disponibilizaram suas DC no site, e uma foi obtida após contato por correio eletrônico. Importante ressaltar que todas as fundações disponibilizaram seus estatutos, e algumas delas apresentaram informações sociais como Balanço Social, e também informações relacionadas às suas normas e regulamentos internos.

### 4.1 Quanto aos itens investigados nas demonstrações contábeis

O Quadro 3 traz os itens que foram investigados nas DC das fundações, bem como o resultado da pesquisa.

Item	Questão	Fundações			
		UNISUL	UNIVILLE	UNIPLAC	UNIDAVI
1	Apresenta todas as demonstrações que determina a NBC T 3?	Sim	Sim	Sim	Sim
2	A conta Patrimônio Líquido foi substituída por <i>Patrimônio Social</i> , conforme NBC T 10.19?	Sim	Sim	Sim	Não
3	A conta Lucros/Prejuízos Acumulados foi substituída por <i>Superávits/Déficits Acumulados</i> , conforme NBC T 10.19?	Sim	Sim	Sim	Sim
4	A Demonstração do Resultado do Exercício teve sua denominação alterada para <i>Demonstração do Superávit ou Déficit do Exercício</i> , conforme NBC T 10.4?	Sim	Sim	Sim	Não
5	A Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido teve sua denominação alterada para <i>Demonstração das Mutações do Patrimônio Social</i> , conforme NBC T 10.4?	Sim	Sim	Sim	Não
6	O valor do Superávit ou Déficit de exercícios anteriores foi transferido para a conta Patrimônio Social, conforme NBC T 10.19?	Não	Sim	Não	Sim
7	Apresenta Notas Explicativas?	Sim	Sim	Sim	Sim

**Quadro 3:** Questões investigadas nas Demonstrações Contábeis das Fundações.

Fonte: elaborado pela autora

#### Item 1:

Verificou-se que todas as entidades observaram as determinações da norma, ou seja, todas apresentaram as DC exigidas pela norma, inclusive as Notas Explicativas. Algumas delas (UNIDAVI, UNISUL e UNIVILLE) apresentaram demonstrações adicionais não obrigatórias, como a Demonstração do Fluxo de Caixa, Movimentação do

Ativo Permanente e Demonstração do Valor Adicionado, elaboradas de acordo com a necessidade de cada entidade.

Pode-se constatar que as quatro entidades investigadas foram devidamente auditadas, pois disponibilizaram em seus sites Parecer dos Auditores Independentes e, além disso, apresentaram Parecer do Conselho de Administração ou Conselho Curador, demonstrando preocupação em informar que as DC publicadas foram aprovadas pelos órgãos fiscalizadores internos da entidade.

#### **Item 2:**

Quanto à substituição da nomenclatura Patrimônio Líquido por Patrimônio Social, segundo item investigado, apenas a Fundação UNIDAVI não fez a devida substituição da conta título, embora apresentasse uma conta analítica com essa nomenclatura. Considera-se que esta fundação não observou a determinação da norma por ainda apresentar a conta Patrimônio Líquido, independente de conta título ou analítica, pois a norma não fala dessa classificação.

Por sua vez, a fundação UNISUL menciona em notas explicativas que “o Patrimônio Líquido Social da fundação é composto pelo resultado do Patrimônio Institucional, somado da reserva de doações de bens, reserva de reavaliação e o superávit/déficit”. Destaca-se aqui a existência da conta Patrimônio Líquido Social, sem previsão em norma.

#### **Item 3:**

Neste item que trata da substituição da conta Lucros ou Prejuízos Acumulados para Superávits ou Déficits Acumulados, verificou-se que as quatro entidades investigadas fizeram essa alteração. Embora nada tenha sido encontrado em nenhuma norma a respeito da existência de uma conta chamada Superávit Acumulado, as Fundações UNIPLAC e UNISUL apresentaram-na em seus balanços patrimoniais. Outra conta sem existência prevista em norma é a Patrimônio Institucional, encontrada no Balanço Patrimonial da Fundação UNISUL.

#### **Item 4:**

A Fundação UNIDAVI foi a única que não alterou a nomenclatura da Demonstração do Resultado do Exercício para Demonstração do Superávit ou Déficit do



Exercício, apesar de seu resultado ter tido a nomenclatura substituída por Superávit (Déficit).

**Item 5:**

Novamente a Fundação UNIDAVI não fez a devida alteração na nomenclatura da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido para Demonstração das Mutações do Patrimônio Social. Entende-se que, uma vez que as fundações não apresentam Patrimônio Líquido, não podem ter demonstração que discriminam suas mutações.

**Item 6:**

Em análise às Demonstrações das Mutações do Patrimônio Social para verificação da transferência resultado do período para esta última conta, verificou-se que as fundações UNISUL e UNIPLAC não transferiram o valor do déficit do exercício para a conta Patrimônio Social, mas sim para a conta superávits ou déficits acumulados. Como já mencionado anteriormente, não foi encontrada previsão legal que justifique a existência desta última conta. Observou-se ainda que uma delas apresenta a conta Patrimônio Social como uma conta título, sendo as contas Patrimônio Institucional, Reservas e Resultado Acumulado, contas analíticas desse grupo.

**Item 7:**

Verificou-se que todas as quatro fundações elaboraram notas explicativas às DC. O tópico 4.2 deste capítulo trás a análise quanto as informações contidas nessas notas.

#### **4.2 Quanto às informações contidas em notas explicativas**

O Quadro 4 demonstra quais informações devem conter nas notas explicativas, de acordo com a NBC T 10.19, e em seguida é apresentado o resultado da análise em forma de relatório.

Item	Descrição	Fundações			
		UNISUL	UNIVILLE	UNIPLAC	UNIDAVI
A	O resumo das principais práticas contábeis;	Sim	Sim	Sim	Sim
B	Os critérios de apuração das receitas e das despesas, especialmente com gratuidades, doações, subvenções, contribuições e aplicações de recursos;	Sim	Sim	Sim	Não
C	As contribuições previdenciárias relacionadas com a atividade assistencial devem ser demonstradas como se a entidade não gozasse de isenção, conforme normas do Instituto Nacional do Seguro Social (INSS);	Sim	Sim	Não	Sim
D	As subvenções recebidas pela entidade, a aplicação dos recursos e as responsabilidades decorrentes dessas subvenções;	Não	Não	Não	Não
E	Os fundos de aplicação restrita e responsabilidades decorrentes desses fundos;	Não	Não	Não	Não
F	Evidenciação dos recursos sujeitos a restrições ou vinculações por parte do doador;	Não	Não	Não	Não
G	Eventos subseqüentes 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;	Não	Não	Não	Sim
H	As taxas de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações a longo prazo;	Não	Não	Não	Sim
I	Informações sobre os tipos de seguro contratados;	Sim	Sim	Sim	Sim
J	As entidades educacionais, além das notas explicativas, devem evidenciar a adequação das receitas com as despesas de pessoal, segundo parâmetros estabelecidos pela Lei das Diretrizes e Bases da Educação e sua regulamentação;	Não	Não	Não	Não
K	As entidades beneficiadas com isenção de tributos e contribuições devem evidenciar suas receitas com e sem gratuidade de forma segregada, e os benefícios fiscais gozados.	Sim	Não	Não	Sim

**Quadro 4:** Informações obrigatórias pela NBC T 10.19

Fonte: elaborado pela autora

### Item A:

Todas as entidades investigadas observaram a exigência da norma, ou seja, apresentaram as principais práticas contábeis adotadas pela entidade. Apesar disso, apenas

a Fundação UNIDAVI mencionou em suas notas explicativas que “as DC foram elaboradas em conformidade com a Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 10.4”, norma esta que, além de outras já mencionadas no decorrer deste trabalho, devem servir de base para a escrituração, registro, elaboração e publicação de informações contábeis.

Tanto a Fundação UNIDAVI quanto a UNIVILLE informaram que suas DC foram elaboradas de acordo com a Lei de Sociedades por Ações (Lei 6.404/76). A Fundação UNIPLAC não fez menção a qual legislação se baseou para escrituração contábil, nem para elaboração dos demonstrativos.

#### **Item B:**

Quanto aos critérios de apuração de receitas e despesas, apenas a Fundação UNIDAVI não apresentou tais critérios, nem ao menos o critério de apuração do resultado, diferentemente das outras três fundações investigadas que as demonstraram com clareza em suas notas explicativas. A Fundação UNIPLAC apresentou o critério de apuração de seu resultado, como segue:

As receitas, despesas, gratuidades, doações e subvenções, bem como gastos e despesas relacionadas com a atividade assistencial, foram contabilizadas separadamente, de acordo com a sua natureza e encontram-se demonstradas em quadros específicos das notas explicativas ou na demonstração do resultado.

Outras informações quanto a critérios de apuração que foram encontradas nas notas explicativas das quatro fundações investigadas referem-se a estoques e imobilizado.

#### **Item C:**

Apenas a Fundação UNIPLAC não demonstrou o montante obtido com isenções de contribuições previdenciárias – cota patronal. A Fundação UNISUL demonstrou em nota explicativa específica para essa informação: “Os custos da imunidade da quota patronal de previdência social usufruída pela entidade em 2004 e 2003 foram de [...] respectivamente”, bem como a fundação UNIVILLE. Já a fundação UNIDAVI que apresentou o valor de sua isenção em nota que tratava do montante concedido pela fundação como gratuidades, além de apresentar o montante de isenção do PIS e da COFINS.

**Item D:**

Nenhuma das quatro fundações analisadas demonstrou em suas notas explicativas a aplicação dos recursos provenientes de subvenções, nem as responsabilidades decorrentes desse recebimento, embora as Fundações UNIVILLE e UNISUL tenham demonstrado o valor total recebido como subvenção nos anos de 2004 e 2005.

Observação importante foi que as Fundações UNIPLAC e UNIDAVI não mencionaram em momento algum em suas notas explicativas que receberam subvenções, nem apresentaram em suas Demonstrações do Superávit ou Déficit.

**Item E:**

Este item, que trata dos fundos de aplicação restrita e responsabilidades, foi considerada de difícil entendimento para fins desta pesquisa, pois nenhuma fundação investigada mencionou em notas que suas aplicações mantidas em instituições financeiras tivesse algum tipo de restrição ou gerasse certa responsabilidade.

**Item F:**

Neste item que trata da evidenciação de recursos sujeitos a restrições ou vinculações por parte do doador, foi possível observar mais uma vez que nenhuma das entidades incluiu esta informação em notas explicativas, nem ao menos apresentou que obteve receitas com doações em suas Demonstrações do Superávit ou Déficit. Apesar disso, todas as fundações apresentaram *receitas diversas*, mas nenhuma delas esclareceu em nota explicativa a que essas receitas se referem.

**Item G:**

Observou-se que apenas a fundação UNIDAVI apresentou nota referente à conta de *ajustes de exercícios* anteriores. Nela estão demonstrados os valores reconhecidos, tanto de natureza devedora com credora, informando o saldo final. Contudo, não se sabe quais foram os eventos que efetivamente tiveram relevância no resultado da entidade, pois nesta pesquisa foi realizada análise superficial das DC, e não análise mais próxima de auditoria.

**Item H:**

Quanto as obrigações a longo prazo, a única fundação que apresentou todas as informações exigidas pela norma foi a UNIDAVI, inclusive apresentou o número de parcelas a pagar em 31.12.2004, além de previsão de amortização e de encargos mensais.

Embora a fundação UNISUL tivesse demonstrado de forma clara as datas de vencimentos e as garantias relativas a cada empréstimo efetuado, ela não apresentou as taxas de juros, confirmado pelo trecho extraído de suas notas explicativas: “estão demonstrados pelos seus valores originais, acrescidos dos encargos financeiros previstos em cada contrato”. Por sua vez, a fundação UNIVILLE apresentou somente os saldos das contas por banco financiador, e não apresentou mais nenhuma informação a respeito.

A fundação UNIPLAC apresentou em nota específica, informações como objetivo do financiamento, vencimento, taxas de juros, valor do contrato e saldo, não demonstrando quais garantias foram dadas para tais obrigações.

**Item I:**

Relativamente aos seguros contratados pelas entidades, todas as entidades observaram a esta determinação: a fundação UNIPLAC apresentou quadro com informações referente a objeto, cobertura e limite máximo de indenização; já a fundação UNIVILLE traz somente informações e não apresenta valores, apenas menciona as apólices são “consideradas pela Administração suficientes para cobrir eventuais sinistros”, assim como a UNISUL, que informou que “mantém contratados seguros sobre seus bens móveis e imóveis”; e a fundação UNIDAVI traz ainda que “as coberturas de seguros obedece às orientações técnicas de especialistas e de conformidade com o grau de risco envolvido”.

Já que a norma não determina quais informações efetivamente devem conter referente aos seguros, considera-se que todas as entidades seguiram a exigência da norma.

**Item J:**

Para analisar este item, foi realizada nova pesquisa ao site das fundações, com a finalidade de encontrar informações quanto a evidenciação das receitas com as despesas de pessoal, segundo parâmetros da Lei de Diretrizes e Bases da Educação, mas nada foi encontrado a respeito. Já que estas informações não devem constar em notas explicativas,

não pode-se afirmar com exatidão que tal item não foi observado pelas entidades somente pelo fato de estas informações não estarem disponíveis em seus sites na internet, pois elas podem ter prestado contas ao Ministério da Educação, e somente não ter disponibilizado a qualquer usuário.

#### **Item K:**

Item que trata dos benefícios fiscais gozados pelas fundações verificou-se que duas fundações observaram esta determinação: a fundação UNIDAVI apresentou em nota específica chamada “Gratuidades” o valor dos benefícios fiscais gozados, bem como o valor das receitas, o percentual e valores das gratuidades; e a fundação UNISUL, embora tenha demonstrado na nota que trata do “Contexto Operacional” os benefícios fiscais gozados, mas não em valores monetários (apenas citou quais são eles):

##### **A instituição goza dos benefícios fiscais descritos a seguir.**

- Imunidade do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e da Contribuição Social Sobre o Lucro, Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza, Imposto Predial, Territorial Urbano e Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores.
- Imunidade da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS.
- Dispensa do repasse do Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF sobre proventos de qualquer natureza, a serem recolhidos pela Fundação, conforme Lei Municipal 1.727 de 23 de dezembro de 1992.
- Imunidade das contribuições ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, em decorrência do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social – CNAS.

As fundações UNIVILLE e UNIPLAC não apresentaram em suas notas explicativas os benefícios fiscais gozados, apenas mostram os valores com gratuidades.

## **5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES**

Para que os contabilistas realizem seu trabalho da forma mais correta possível, é preciso seguir algumas regras e legislações no que diz respeito à escrituração contábil e práticas contábeis adotadas. Para as entidades do TS isso não é diferente. O presente estudo se dispôs a verificar a maneira como as fundações privadas mantenedoras de universidades do estado de Santa Catarina elaboram e publicam suas DC (se de acordo com as normas e regulamentos do CFC).

### **5.1 Quanto à problemática**

Quanto à problemática, apresentada na questão problema desta pesquisa (item 1.1) a proposta foi responder a questão: Como as fundações privadas mantenedoras de Universidades do Estado de Santa Catarina elaboram e publicam suas DC nos seus sites na internet?

Com a revisão bibliográfica que apresentava as normas editadas pelo CFC, normas estas a serem seguidas para a correta elaboração e publicação das DC de ESFL, concluiu-se que a elaboração das demonstrações está sendo realizada com base nas determinações das normas em questão. Quanto a publicação das mesmas nos sites das fundações, concluiu-se que elas não são publicadas com frequência.

### **5.2 Quanto aos objetivos**

Quanto aos objetivos propostos e descritos no item 1.2 deste trabalho, os objetivos específicos foram alcançados, uma vez que foi apresentado um breve histórico das Entidades do TS, sua evolução, bem como as conceituações apresentadas por diversos autores para que se tenha um maior entendimento do tema abordado. As normas e regulamentos publicados pelo Conselho Federal de Contabilidade para as referidas entidades também foram aqui descritas de forma que se pudesse alcançar o objetivo geral deste trabalho.

Outro objetivo específico era verificar de que forma as DC das fundações estão publicadas nos seus sites na internet e se estão de fácil acesso, apontando a transparência

das informações. Em pesquisa feita aos sites das fundações relacionadas na amostra inicial, pôde-se constatar certa falta de transparência quanto à divulgação das mesmas, considerando que apenas quatro fundações (das dez iniciais) puderam ser analisadas: três delas as disponibilizava em seus sites, e uma informou que as publicara em jornal de circulação regional.

Quanto a diferenciação de algumas terminologias nas DC (foram sete os itens aqui investigados) observou-se que quatro deles não foram cumpridos por pelo menos uma fundação, estando eles apresentados no item 4 deste trabalho. A observação destes itens pode ser considerada básica para fins deste estudo, pois as normas são claras e não deixam dúvidas quando fazem essas determinações.

Relativamente às informações contidas em notas explicativas (outro objetivo específico), observou-se que, das onze informações obrigatórias, oito não constavam em quase todas as fundações analisadas. São informações consideradas relevantes para esse tipo de entidade, pois dizem respeito diretamente à sociedade que está cada vez mais se utilizando dos demonstrativos contábeis para decidir para qual entidade fará sua doação.

Com isso, pode-se afirmar que os objetivos específicos foram atingidos, sendo que o objetivo geral não foi em sua totalidade.

### **5.3 Sugestões para trabalhos futuros**

Com o crescimento das entidades do TS no Brasil, se torna cada vez mais importante que as DC sejam transparentes no que diz respeito às informações que são passadas aos seus mais diversos usuários, sejam eles doadores, simpatizantes da causa da entidade, ou ainda o Estado no seu papel de fiscalizador, uma vez que elas demonstram a evolução patrimonial e financeira das diversas entidades.

Como recomendação e sugestão para próximos trabalhos relacionados ao assunto em questão, poderiam ser feitas análises em fundações que atuam em outras áreas, a fim de verificar se a área de atuação interfere no modo em que prestam contas de suas informações contábeis à sociedade.



## REFERÊNCIAS

BARBOSA, Frederico da Silveira. Alguns aspectos da tributação das fundações de direito privado. **Centro de Estudos de Fundações e Entidades de Interesse Social**. Disponível em: < <http://www.fundata.org.br/artigos.htm>>. Acesso em: 01 out. 2005 (publicado originalmente no Cadernos Fundata em setembro de 2001).

BARBOZA, Edílson. **Gestão contábil e sistemas de informações aplicáveis às entidades sem fins lucrativos**: aspectos legais, normativos e deficiências. Disponível em: < <http://www.fundata.org.br/artigos.htm>>. Acesso em 23 out. 2005

BARDIN, Laurence. **Análise de conteúdo**. Lisboa: Edições 70, 1977.

BEUREN, Ilse Maria. Trajetória da construção de um trabalho monográfico em contabilidade. In: BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**: teoria e prática. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004. p. 46-75.

BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de Janeiro de 2002. **Novo Código Civil**.

BRASIL. Constituição Federal de 1988. Disponível em < [www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao.htm)> Acesso em 15 out. 2005.

BRASIL. Lei nº 9.532, de 10 de Dezembro de 1997. Disponível em < <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Leis/Ant2001/lei953297.htm>> Acesso em 31 out. 2005.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Manual de procedimentos contábeis e prestação de contas das entidades de interesse social**. 2. ed. Brasília: CFC, 2004.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC 686/1990**. Aprova a NBC T 3 – Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das Demonstrações Contábeis. Disponível em: <[www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/resolucoes.htm](http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/resolucoes.htm)> Acesso em 02 nov. 2005.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC 686/1990**. Aprova a NBC T 6 – Da Divulgação das Demonstrações Contábeis. Disponível em: <[www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/resolucoes.htm](http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/resolucoes.htm)> Acesso em 02 nov. 2005.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC 837/1999**. Aprova a NBC T 10 – Dos Aspectos Contábeis Específicos em Entidades Diversas, o item: NBC T 10.4 – Fundações. Disponível em: <[www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/resolucoes.htm](http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/resolucoes.htm)> Acesso em 02 nov. 2005.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC 1.026/2005**. Aprova a NBC T 10 – Dos Aspectos Contábeis Específicos em Entidades Diversas, o item: NBC T 10.16 - Entidades que recebem Subvenções, Contribuições, Auxílios e Doações e revogada pela NBC T 19.4; Disponível em: <[www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/t1016.htm](http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/t1016.htm)> Acesso em 02 nov. 2005.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC 877/2000**. Aprova a NBC T 10 – Dos Aspectos Contábeis Específicos em Entidades Diversas, o item: NBC T 10.19 – Entidades Sem Finalidades de Lucros. Alterada pelas Resoluções CFC 926/01 e 966/03 Disponível em: <[www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/resolucoes.htm](http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/resolucoes.htm)> Acesso em 02 nov. 2005.

DELATORRE, Rafael Martín. **Mensuração do resultado social no contexto das organizações do terceiro setor**. 2002. 75 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia) – Curso de Administração, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002. Disponível em: <<http://www.fundata.org.br/cadernos.htm>>. Acesso em 23 out. 2005.

ESBEN, Kamille S.; LAFFIN, Marcos. Terceiro setor e contabilidade: compilações de uma pesquisa. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, Florianópolis, ano 01, v. 01, n° 03, p. 11-28, jan./jun. 2004.

FILHO, Domingos Parra; SANTOS, João Almeida. **Metodologia científica**. São Paulo: Futura, 1998.

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. As fundações privadas e associações sem fins lucrativos no Brasil em 2002: **Estudos e pesquisas – informações econômicas**. n° 4. Rio de Janeiro: Editora do IBGE, 2004. Disponível em: <<http://www2.abong.org.br/final/download/Fasfil%20-%20pdf.pdf>>. Acesso em: 21 jul. 2006.

MACEDO, Sebastião Carlos Hanna de. Princípios e normas contábeis aplicáveis às entidades do terceiro setor: **Aspectos legais, normativos e deficiências**. Disponível em: <<http://www.fundata.org.br/artigos.htm>>. Acesso em: 09 set. 2005.

OLIVEIRA Bráulio; ROSS Erineide Sanches; ALTIMEYER Helen Yara. **Proposta de um modelo de planejamento estratégico para instituições sem fins lucrativos**. Revista da FAE, Curitiba, v.8, n.1, p.69-80, jan./jun. 2005.

PAES, Eduardo Sabo. **Fundações e entidades de interesse social: aspectos jurídicos, administrativos, contábeis e tributários**. 4. ed. Brasília: Brasília Jurídica, 2003.

RAUPP, Fabiano Maury. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004. p. 76-97.

RESENDE, Tomás de Aquino. Terceiro setor, ONG's e institutos. **Centro de Estudos de Fundações e Entidades de Interesse Social**. Disponível em: <<http://www.fundata.org.br/artigos.htm>>. Acesso em: 09 set. 2005.

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

SILVA, Eduardo Marcondes Filinto da. Terceiro setor – buscando uma conceituação. **Centro de Estudos de Fundações e Entidades de Interesse Social**. Disponível em: <<http://www.fundata.org.br/artigos.htm>>. Acesso em: 01 out. 2005.

SILVA, Eduardo Marcondes Filinto da e DELATORRE, Rafael Martín. **Gestão e estrutura orgnizacional**. 2005. Disponível em: <<http://www.fundata.org.br>>. Acesso em 27 out. 2005 (artigo publicado originalmente no Cadernos Fundata em setembro de 2001).

SILVA, Eduardo Marcondes Filinto da. I Congresso acreano do terceiro setor – MPAC – RB/AC, 15 e 16/08/2005. **Centro de Estudos de Fundações e Entidades de Interesse Social**. Disponível em: <<http://www.fundata.org.br/apresentacoes.htm>>. Acesso em: 19 out. 2005.

SOUZA, Celso Jerônimo. O ministério público e o terceiro setor. **Centro de Estudos de Fundações e Entidades de Interesse Social**. Disponível em: <<http://www.fundata.org.br/artigos.htm>>. Acesso em: 25 set. 2005.

YOUNG, Lúcia Helena Briski. **Entidades sem fins lucrativos: imunidade e isenção tributária**. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2004.

UNIDAVI. Universidade do Vale do Itajaí. Disponível em: <<http://www.unidavi.edu.br>>. Acesso em: 25 set. 2005.

UNIVILLE. Universidade de Joinville. Disponível em: <<http://www.univille.net>>. Acesso em: 10 fev. 2006.

UNISUL. Universidade do Sul de Santa Catarina. Disponível em: <<http://www.unisul.br>>. Acesso em: 27 jan. 2006.