



Administração Pública e Gestão Social
E-ISSN: 2175-5787
apgs@ufv.br
Universidade Federal de Viçosa
Brasil

Simão Kaveski, Itzhak David; da Silva Carpes, Antonio M.; Scarpin, Jorge Eduardo
Nível de Conformidade com as Práticas de Disclosure Contábil: O Caso das Fundações
Universidades do Estado de Santa Catarina
Administração Pública e Gestão Social, vol. 5, núm. 4, octubre-diciembre, 2013, pp. 175-
181
Universidade Federal de Viçosa
Viçosa, Brasil

Disponível em: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=351556454006>

- Como citar este artigo
- Número completo
- Mais artigos
- Home da revista no Redalyc

Nível de Conformidade com as Práticas de Disclosure Contábil: O Caso das Fundações Universidades do Estado de Santa Catarina

Level of Compliance with Disclosure Accounting Practices: The Case of the Foundations of the State University of Santa Catarina

Itzhak David Simão Kaveski¹, Antonio M. da Silva Carpes¹, Jorge Eduardo Scarpin²
¹Fundação Universidade Regional de Blumenau, Brasil, R. Antônio da Veiga, 140 - Victor Konder, Blumenau - SC, 89012-900, Brasil.
Itzhak.konoha@gmail.com,
²Universidade Federal do Paraná, R. Quinze de Novembro, 1299 - Centro, Curitiba - PR, 80060000, Brasil.

Resumo: O objetivo do presente artigo é verificar o nível de conformidade com as práticas de disclosure contábil referendadas CPC 26, praticado pelas fundações universidades comunitárias do estado de Santa Catarina. A pesquisa caracteriza-se como descritiva realizada por meio de uma pesquisa documental, com abordagem qualitativa. A população e amostra da pesquisa foram às fundações universitárias comunitárias do estado de Santa Catarina. A pesquisa desenvolveu-se pela leitura das publicações contábeis do exercício de 2011, disponibilizados nos sítios eletrônicos de cinco fundações. A análise dos dados se deu por meio de uma verificação do conteúdo das demonstrações contábeis, em especial as notas explicativas divulgadas pelas empresas a partir do CPC 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis. Percebeu-se diante dos resultados um olhar para os pronunciamentos técnicos e o processo de convergências às normas internacionais de contabilidade, sem com isso significar harmonia na evidenciada das informações divulgadas em notas explicativas.

Palavras chaves: Disclosure Contábil. CPC 26. Notas Explicativas.

Abstract: The purpose of this article is to verify the level of compliance with the accounting practices disclosure countersigned CPC 26, practiced by universities community foundations in the state of Santa Catarina. The research is characterized as descriptive conducted through desk research, qualitative approach. The population and survey sample were university community foundations to the state of Santa Catarina. The survey was developed by reading the publications of the accounting year 2011, available in the websites of five foundations. Data analysis was done through an examination of the contents of the financial statements, in particular the notes disclosed by companies from the CPC 26 - Presentation of Financial Statements. It was noticed at the results a look at the technical pronouncements and the process of convergence to international accounting standards, without thereby signify harmony in disclosure of the information disclosed in the notes.

Key-Words: Disclosure Accounting. CPC 26, Notes to Financial Statements

Texto completo em português: <http://www.apgs.ufv.br>
Full text in Portuguese: <http://www.apgs.ufv.br>

INTRODUÇÃO

O campo de estudos e pesquisa relacionado ao terceiro setor é uma das áreas multidisciplinares das Ciências Sociais, envolvendo ciências como Economia, Sociologia, Ciência Política e áreas acadêmicas aplicadas como Serviço Social, Saúde Pública e Administração (Falconer, 1999). Na mesma perspectiva a Contabilidade e Administração encontram lacunas de investigação no âmbito de organizações sem fins lucrativos.

Considerando as responsabilidades do governo em atender a demanda social e a falta de uma estrutura viável por parte do estado, pode demandar a terceirização dessa tarefa as empresas do terceiro setor (Milward & Provan, 2000). Algumas consequências podem ser esperadas, como a dependência do governo, nessa proposta de delegar uma responsabilidade do estado, assim como a possibilidade da referida organização não governamental, estar dependente das fontes de receitas para que

cumpra a sua missão (Lecy & Slyke, 2012).

O presente artigo não tem a pretensão de caminhar no debate a cerca das teorias propostas, referenciadas no estudo de Lecy e Slyke (2012), no entanto busca destacar que aspectos de gestão podem e devem ser investigados no ambiente das organizações do terceiro setor. A gestão de uma organização passa pelo processo de tomada de decisão, o qual pressupõe informação como suporte. Saloman (1996) atentava para dois aspectos relacionados ao ambiente das organizações do terceiro setor, aspectos fiscais e de ambiente econômico. Isso posta, as referidas organizações estão sujeitas às variáveis ambientais internas e externas, que devem ser administradas para manterem o equilíbrio da relação governo e sociedade e gestão.

O presente estudo tem por escopo a investigação no ambiente informacional de organizações do terceiro setor, em especial de cunho econômico e financeiro, com ênfase no disclosure contábil.

Correspondência/Correspondence: Itzhak David Simão Kaveski, Fundação Universidade Regional de Blumenau, Brasil, R. Antônio da Veiga, 140 - Victor Konder, Blumenau - SC, 89012-900, Brasil.
Itzhak.konoha@gmail.com,



Avaliado pelo / Evaluated by double blind review system - Editor Científico / Scientific Editor : Magnus Luiz Emmendoerfer
Recebido em 05 de setembro, 2013; aceito em 26 de setembro, 2013, publicação online em 14 de outubro, 2013.
Received on September 05, 2013; accepted on September 26, 2013, published online on October 14, 2013.

Dentre os diversos tipos de organizações não governamentais, encontram-se as universidades comunitárias, entidades sem fins lucrativos que prestam relevantes serviços de interesse público, em especial nas áreas da saúde e educação, sendo atores importantes no desenvolvimento das comunidades regionais.

Considerando que as referidas organizações estão inseridas dentro de um contexto de relação muito presente com diversos *stakeholders*, torna-se necessário a eficiência e eficácia na gestão, fortalecendo a transparéncia na administração dos recursos. A informação torna-se produto valioso nesse processo e o sistema de contabilidade gerencial peça fundamental no cumprimento do propósito de bem atender a demanda informacional.

Existem obrigações de *disclosure* contábil que são obrigatórios, como aqueles normatizados e outros de caráter voluntário que visam ampliar e contribuir na eficácia do processo. As fundações que abrigam as instituições de ensino superior, sejam elas federais ou particulares, são parte do contexto do terceiro setor. Tratando-se de Fundações criadas com a finalidade de dar apoio a projetos de pesquisa, ensino e extensão e de desenvolvimento institucional, científico e tecnológico, sejam elas federais ou particulares, cita-se o exemplo das Fundações que abrigam as universidades comunitárias localizadas no sul do país. As fundações são criadas mediante a aprovação dos atos de instituição e do respectivo estatuto pelo Ministério Público, e por natureza lhes é intrínseco a necessidade de pressupostos como transparéncia e confiabilidade (Borba, Pereira & Vieira 2007).

Em se tratando de *disclosure* contábil, as demonstrações contábeis são instrumento de grande relevância. Atualmente o CPC 26 é o pronunciamento técnico que reza sobre a forma de apresentação das demonstrações contábeis. Dessa forma pretende-se responder a seguinte questão de pesquisa: Qual o nível de conformidade com as práticas de *disclosure* contábil referendadas CPC 26, praticado pelas fundações das universidades comunitárias do estado de Santa Catarina? Assim, o objetivo desta pesquisa é identificar o nível de evidenciação contábil das fundações das universidades comunitárias do estado de Santa Catarina.

É indissociável a expansão contínua das instituições de ensino superior (IES) mantidas por fundações públicas de direito privado, processo que culminou com a obtenção final, pela maioria delas, do status de universidade. Em que pese à contribuição para o desenvolvimento social, cultural e econômico do Estado de Santa Catarina como um todo, é possível observar que estas instituições gozaram durante a maior parte de sua existência de um virtual monopólio da oferta de ensino superior pago nas regiões onde estavam instaladas (SIEWERDT, 2010). Voltando o debate para o universo das fundações, considerando o papel destas no referido processo histórico, faz-se referência à relevância de investigar os aspectos de gestão dentro dessas entidades.

As instituições do terceiro setor não tem característica coercitiva ou lucrativa, tendo por objetivo atender necessidades coletivas ou públicas. (Bettoli Junior, Varela & Martins, 2007). As fundações se desenvolveram nesse ambiente, que têm entre as

principais formas de transparéncia a divulgação das suas demonstrações financeiras e da consequente Evidenciação Contábil. (Silveira & Borba, 2010). Isto posta, a pesquisa envolvendo esse segmento torna-se relevante, haja vista que se soma aos estudos que tem investigado o segmento de fundações, em especial da área de Educação e Pesquisa de Santa Catarina.

Entretanto, o baixo número das amostras, à exceção do estudo de Silveira e Borba (2010), juntamente com abordagem específica em normas brasileiras de contabilidade (NBC T-4), que pela sintetização e período temporal, abrem lacunas para investigação. Uma contribuição estaria, em especial quanto as Demonstrações Contábeis e Notas Explicativas, identificadas nas pesquisas relatadas nesse artigo, com baixo *disclosure* contábil.

Em 2008, com o processo de convergência às normas internacionais de contabilidade, foi criado o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), o qual traz novas acepções voltadas à nomenclatura, registro, mensuração e evidenciação (*disclosure*). Dentre os pronunciamentos encontra-se o CPC 26, que trata da apresentação das demonstrações contábeis. As pesquisas que exploram o universo das fundações e o *disclosure* contábil praticados pelas mesmas, não contemplaram as mudanças trazidas pelo referido pronunciamento. Em que pese às proposições de nomenclatura, aspectos inerentes à qualidade da informação foram destacados nos pronunciamentos do CPC, que consequentemente é reforçado nas orientações quanto às notas explicativas.

No campo teórico, o presente artigo contribui envolvendo novas variáveis de pesquisa trazidas pelo ingresso do pronunciamento técnico CPC 26. Ao passo que no campo prático, partindo da premissa de que a contabilidade apresenta-se como importante tecnologia, capaz de sustentar o processo de transparéncia, os resultados podem fortalecer a importância de se adequar a prática contábil às normativas vigentes.

REFERENCIAL TEÓRICO

O terceiro setor é o termo usado para a expressão “organizações sem fins lucrativos”, traduzido do inglês “*third sector – non profit organizations*” (Lima Filho, Bruni & Cordeiro Filho, 2010). São instituições que surgiram de uma evolução social para atender o interesse individual e coletivo de prestar bens e serviços para a sociedade (KRUGER; BORBA; SILVEIRA, 2012).

Diferencia-se o terceiro do primeiro e do segundo setor, por algumas classificações, o primeiro setor classifica-se como aquele que promove o atendimento às demandas públicas advindas do Estado, mantidas através da arrecadação tributária, visando o bem-estar da sociedade. Já o segundo setor são as entidades privadas que buscam o lucro sobre o capital investido, por meio da venda de bens e serviços (Esben & Lafin, 2004).

Por fim o terceiro setor são organizações formais e institucionalizadas, que não visam o lucro, não são sujeitas a qualquer uma das instâncias do Estado e buscam atuar coletivamente para o bem-estar da sociedade fornecendo bens e serviços (Araujo, 2005).

Desta forma o terceiro setor pode ser definido de acordo com Salamon e Anheier (1998) como uma organização que: possui certo nível de formalização de regras e procedimentos, ou seja, estruturada; são privadas, por não possuir nenhuma relação institucional com o governo, embora possam receber recursos do Estado; não possuem fins lucrativos, portanto, não distribuem lucro entre seus dirigentes; são autônomas, uma vez que, são controladas por entidades externas; e envolvem um grau significativo de participação voluntária.

No Brasil, o Código Civil brasileiro de 2002 delibera que as organizações privadas sem fins lucrativos, no momento da sua constituição, deveram possuir uma das quatro formas jurídicas: associações, fundações, organizações religiosas ou partidos políticos. Cada uma dessas formas jurídicas possuem particularidades e obrigações distintas que devem ser desempenhadas, como é o caso das fundações que atuam na área da educação, objeto deste estudo.

As fundações são organizações destinadas a fins de interesse coletivo (art. 11 da Lei de Introdução ao Código Civil e art. 16 e outros do Código Civil) e podem ser pública de natureza jurídica de direito público ou pessoas jurídicas de direito privado. São compostas por uma coletividade humana organizada, e, como tais, são entidades econômicas, com existência distinta de cada um dos indivíduos ou entidades que as compõem, com capacidade jurídica para exercer direitos e obrigações patrimoniais, econômicos e financeiros.

As fundações de direito privado, conforme art. 66 do Código Civil Brasileiro serão veladas pelo Ministério Público do Estado devendo prestar contas anualmente ao Ministério Público, por meio do SICAP, que é um sistema para coleta de dados e informações. Nele as fundações inserem suas demonstrações contábeis, e demais informações exigidas pelo Ministério Público (Kruger, Borba & Silveira, 2010). O Conselho Federal de Contabilidade emitiu norma específica, Norma Brasileira de Contabilidade e suas Interpretações Técnicas e Comunicados Técnicos (NBC-T 10.4), orientando os procedimentos contábeis a serem observados quando do reporte das informações oriundas da gestão das fundações.

Na NBC-T 10.4, em disposições gerais, reza que se aplicam às Fundações os Princípios Fundamentais de Contabilidade, além das Normas Brasileiras de Contabilidade, as quais são editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC). Outrossim, algumas pesquisas (Pereira, Vieira & Borba, 2007; Kruger, Borba & Silveira, 2012; Pereira & Borba, 2010) que buscaram verificar o processo de *disclosure* contábil praticado por fundações, referenciaram as normas NBC-T 10.19 e NBC-T 3, demonstrando a necessidade de se ampliar o olhar para orientações sobre a parte contábil, indo além na norma específica (NBC-T 4). Considerando as orientações específicas às Fundações, a norma contempla informações quanto ao registro contábil, à elaboração das demonstrações contábeis, o processo de divulgação das referidas demonstrações e por fim orientações quanto à elaboração das notas explicativas.

Fazendo referência ao CFC e considerando o momento atual da contabilidade no Brasil, mesmo não fazendo menção literal, é possível ler nas entrelinhas a necessidade de observância às orientações emanadas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Ademais, no tocante ao aspecto da qualidade de informação, termo presente no CPC 00 (R1) – Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade, que substituiu, por exemplo, a terminologia princípios contábeis trazidos na NBC-T 10.4. O próprio conjunto de demonstrações contábeis apresenta uma nova roupagem, quer seja de nomenclatura ou estrutura, a exemplo do CPC 26 (R1) – Apresentação das Demonstrações Contábeis.

Pereira, Vieira e Borba (2007) estudaram o *disclosure* de fundações das universidades do estado de Santa Catarina, a luz da NBC-T 10.19, tendo como amostra 04 fundações. A pesquisa investigou a presença das demonstrações contábeis recomendadas, assim como as nomenclaturas propostas pelas NBC-T 10.19 e NBC-T 10.4, substituindo Patrimônio Líquido e Lucro ou Prejuízo Acumulado, por Patrimônio Social e Superávit ou Déficit Acumulado, assim como a Demonstração de Resultado, trazendo para denominações em conformidade com as respectivas normas. Outro aspecto verificado foi à transferência do resultado para a conta patrimônio social. Por fim a pesquisa averiguou conteúdo das notas explicativas, tendo como resultado um baixo *disclosure* considerando que num total de onze informações obrigatórias, oito não foram identificadas em toda a amostra pesquisada.

Kruger, Borba e Silveira (2012), analisaram a conformidade das demonstrações contábeis e das notas explicativas das fundações privadas de saúde do Estado de Santa Catarina, cadastradas no Ministério Público Estadual, relativas aos anos de 2006 a 2008 com as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicáveis às entidades sem fins lucrativos. No tocante a evidenciação os resultados apresentaram baixo *disclosure* (39%).

Silveira e Borba (2010) investigaram 39 fundações e abrangeu as prestações de contas referentes aos exercícios de 2004, 2005 e 2006. O estudo analisou a conformidade das prestações de contas com as normas contábeis estabelecidas das fundações da área de Educação e Pesquisa de Santa Catarina. Os resultados encontrados sugerem um nível geral de conformidade das demonstrações contábeis de aproximadamente 67%, confirmando a necessidade tanto de se aprimorar a transparência, quanto da conscientização da utilização das normas específicas relacionadas às fundações. Em relação às notas explicativas, os resultados convergem para um baixo *disclosure*, as quais obtiveram menor percentual de evidenciação por parte das fundações (apenas 28 fundações puderam ser analisadas nos três anos em análise).

PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O presente estudo caracteriza-se quanto aos objetivos, como uma pesquisa descritiva, visto como os dados foram descritos de forma a descrever, identificar e apresentar os resultados obtidos. O procedimento utilizado para a coleta dos dados foi por meio da pesquisa documental, uma vez que, as demonstrações contábeis

analisadas estão em sua forma primária e serão apresentados aqui de forma secundária. Em relação à abordagem, essa pesquisa pode ser classificada como 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.

A população da pesquisa é composta por 13 fundações privadas mantenedoras por Universidades do Estado de Santa Catarina pela Associação Catarinense das Fundações Educacionais (ACAFE), conforme apresentado no Figura 1.

Figura 1
População e amostra da pesquisa

População	Amostra
FUNDAÇÃO DAS ESCOLAS UNIDAS DO PLANALTO CATARINENSE – UNIPLAC	NÃO
FUNDAÇÃO EDUCACIONAL BARRIGA VERDE – FEBAVE	NÃO
FUNDAÇÃO EDUCACIONAL DA REGIÃO DE JOINVILLE – FURJ	SIM
FUNDAÇÃO EDUCACIONAL DE BRUSQUE – UNIFEBE	SIM
FUNDAÇÃO EDUCACIONAL DE CRICIÚMA – FUCRI	NÃO
FUNDAÇÃO EDUCACIONAL REGIONAL JARAGUAENSE – FERJ	NÃO
FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE ALTO VALE DO RIO DO PEIXE – FUNIARP	NÃO
FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE DO CONTESTADO – UNC	NÃO
FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE DO OESTE DE SANTA CATARINA – FUNOESC	NÃO
FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE DO SUL DE SANTA CATARINA – UNISUL	SIM
FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE DO VALE DO ITAJÁ – UNIVALI	NÃO
FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE PARA DESENVOLVIMENTO DO ALTO VALE DO ITAJÁ – UNIDAVI	SIM
FUNDAÇÃO UNIVERSITÁRIA DO DESENVOLVIMENTO DO OESTE – FUNDESTE	SIM

Para obtenção das demonstrações contábeis, foram realizadas pesquisas nos sítios das fundações, diminuindo a amostra para 5 fundações, uma vez que foram as únicas que disponibilizaram em seus sítios as demonstrações contábeis do ano de 2011. A Tabela 1 demonstra a amostra, o valor total dos ativos e do patrimônio social das fundações da amostra, no período de 2011.

Tabela 1
Amostra e dados das fundações

Amostra	Total Ativo	Total do Patrimônio Social
Fundação Educacional da Região de Joinville – FURJ	R\$ 277.866.968	R\$ 40.103.890
Fundação Educacional De Brusque – UNIFEBE	R\$ 41.553.298	R\$ 5.199.634
Fundação Universidade do Sul de Santa Catarina – UNISUL	R\$ 213.098.051,31	R\$ 24.711.307,77
Fundação Universidade para Desenvolvimento do Alto Vale do Itajaí – UNIDAVI	R\$ 29.018.283,94	R\$ 25.793.630,45
Fundação Universitária do Desenvolvimento do Oeste – FUNDESTE	R\$ 119.003.710,49	R\$ 35.153.584,201

Foram utilizadas para análise as demonstrações contábeis, com ênfase para o conteúdo de suas notas explicativas, para que se averiguasse a conformidade com o que reza o CPC 26.

ANÁLISE DOS RESULTADOS

Esta seção tem como objetivo apresentar os resultados encontrados pela análise feita nas demonstrações contábeis das fundações das universidades de Santa Catarina, ou seja, investigar o nível de conformidade com as práticas de disclosure contábil referendadas pelo CPC 26, praticado pelas fundações das universidades comunitárias do estado de Santa Catarina. O Figura 2 demonstra as traz os itens que foram investigados nas demonstrações contábeis das fundações, bem como o resultado da pesquisa.

Figura 2
Demonstrações obrigatórias pelos CPC 26

Demonstrações Contábeis	ITE	FURJ	UNIFEBE	UNISUL	UNIDAVI	FUNDESTE
Balanço Patrimonial	10.a	SI M	SIM	SIM	SIM	SIM
Demonstração do Resultado do Exercício ou Equivalente	10.b	SI M	SIM	SIM	SIM	SIM
Demonstração do Resultado Abrangente ou Equivalente	10.c	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO
Demonstração das Mudanças do Patrimônio Líquido ou Equivalente	10.d	SI M	SIM	SIM	SIM	SIM
Demonstração dos fluxos de caixa do período;	10.e	SI M	SIM	SIM	SIM	SIM
Notas Explicativas.	SI M	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM

O Figura 2 demonstra que todas as fundações deixaram de apresentar apenas uma das demonstrações exigidas pelo CPC 26 a Demonstração do Resultado Abrangente ou Equivalente. Os resultados demonstram uma característica associada à divulgação obrigatória, na medida em que cumpre com o *disclosure* obrigatório.

A Demonstração do Resultado Abrangente (DRA), não utilizada por nenhuma instituição da amostra, evidencia receitas, despesas e outras mutações que afetam o patrimônio líquido e que não transitaram pelo resultado. As referidas informações podem ser apresentadas na Demonstração das Mudanças do Patrimônio Líquido (IUDICIBUS et al 2010).

As cinco fundações foram devidamente auditadas, demonstrando a preocupação em informar que as demonstrações contábeis foram aprovadas pelos órgãos fiscalizadores, uma vez que no sitio das fundações está disponibilizada o relatório dos auditores independentes sobre as demonstrações financeiras, do mesmo modo, o relatório da gestão ou do conselho curador.

Ahmed e Courtis (1999) referenciam alguns estudos (Hossain et al., 1994; Raffournier, 1995; Ahmed, 1996; Patton & Zelenka, 1997) que examinaram a associação entre o tamanho da empresa de auditoria e o nível de *disclosure*, embora não se possam determinar resultados conclusivos, haja vista existência de outras investigações (Firth, 1979; Wallace et al., 1994) que foram contrárias à referida correlação. A presente pesquisa não caminha pelo viés da correlação entre variáveis, porém os resultados sugerem a presença da auditoria como instrumento de chancela quanto ao processo de responsabilidade social para com os *stakeholders*, na medida em que disponibiliza os referidos relatórios de auditoria.

O Balanço Patrimonial das fundações segue a nomenclatura exigida pelo CPC 26 separando o ativo e o passivo em circulante e não circulante, já no patrimônio líquido a conta capital social foi substituído por patrimônio social, e a conta lucros ou prejuízos acumulados por superávit ou déficit do exercício, uma vez que, segue as exigências da NBC T – 10.19.

A Demonstração do Resultado do Exercício teve sua denominação alterada pelas fundações por Demonstração do Superávit/Déficit dos Exercícios. A conta resultado líquido do período também substituído por superávit/déficit líquido do exercício conforme NBC T – 10.4. Contudo a UNIDAVI foi exceção, no que se refere à nomenclatura do título da

demonstração que evidencia o resultado da entidade. A referida demonstração traz ainda um título diferente do que sugere a norma contábil.

A denominação da Demonstração do Resultado é alterada para Demonstração do Superávit ou Déficit, a qual deve evidenciar a composição do resultado de um determinado período. A referida alteração de nomenclatura é recomendada na NBC T. O fato da UNIDAVI não apresentar uniformidade com as demais fundações que compõem a amostra de pesquisa, não invalida os resultados ou traz danos maiores, do ponto de vista analítico.

As notas explicativas são parte integrante das demonstrações, complementando-as por meio de Figuras analíticas ou demonstrações contábeis necessárias para esclarecimento da situação patrimonial e de resultados (Iudicibus et al., 2010). O CPC 26 ao tratar do item das notas explicativas traz algumas recomendações quanto ao processo de *disclosure* das mesmas. No tocante a amostra pesquisada, todas as fundações referenciaram a base para elaboração das demonstrações contábeis e das políticas contábeis praticadas.

Cada item das demonstrações contábeis deveria trazer uma referência cruzada com a respectiva informação contida nas notas explicativas. As fundações, assim como outras companhias, evidenciam por meio de números junto às contas contábeis uma referência ao disposto nas notas explicativas. Esse procedimento não foi uniforme em virtude da UNIDAVI, que não evidenciou o referido processo de referência. As notas explicativas devem ser evidenciadas dentro de uma ordem sequencial, conforme recomenda o referido pronunciamento (CPC 26).

Figura 3
Apresentação das informações

Notas Explicativas	ITENS	FURJ	UNIFEBE	UNISUL	UNIDAVI	FUNDESTE
As notas explicativas são normalmente apresentadas pela ordem a seguir, no sentido de auxiliar os usuários a compreender as demonstrações contábeis e a compará-las com demonstrações contábeis de outras entidades:						
Declaração de conformidade com os Pronunciamentos Técnicos, Orientações e Interpretações do Comitê de Pronunciamentos Contábeis.	114.a	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM
Resumo das políticas contábeis significativas aplicadas.	114.b	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM
Informação de suporte de itens apresentados nas demonstrações contábeis pela ordem em que cada demonstração e cada rubrica sejam apresentadas.	114.c	SIM	SIM	NÃO	NÃO	SIM

Os resultados demonstram que o ordenamento de apresentação das notas explicativas é cumprido em parte. No tocante ao item 114.c do CPC 26 duas fundações apresentaram limitações no processo de evidenciação. O processo de divulgação das políticas contábeis (Figura 4) faz-se necessário pois reflete a postura da empresa e do posicionamento interpretativo a que se postou a contabilidade daquela instituição.

Figura 4
Divulgação das políticas contábeis

Notas Explicativas	ITENS	FURJ	UNIFEBE	UNISUL	UNIDAVI	FUNDESTE
A entidade deve divulgar no resumo de políticas contábeis significativas:						
A base (ou bases) de mensuração utilizada(s) na elaboração das demonstrações contábeis.	117.a	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM
Outras políticas contábeis utilizadas que sejam relevantes para a compreensão das demonstrações contábeis.	117.b	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM

No tocante a divulgação das políticas contábeis praticadas pelas fundações (Figura 4), participantes da pesquisa, foi cumprida na íntegra e de modo uniforme. A situação patrimonial evidenciada pelos números contábeis das demonstrações, não revelam aspectos que por ventura tenham probabilidade de acontecer após a publicação das informações, podendo afetar o resultado para mais ou para menos. As notas explicativas permitem esse adendo. Verificou-se a atenção para esse item do CPC 26 em relação aos referidos eventos (Figura 5).

Figura 5
Informações subsequentes

Notas Explicativas	ITENS	FURJ	UNIFEBE	UNISUL	UNIDAVI	FUNDESTE
A entidade deve divulgar, nas notas explicativas, informação acerca dos pressupostos relativos ao futuro e outras fontes principais de incerteza nas estimativas ao término do período de reporte que possuam risco significativo de provocar ajuste material nos valores contábeis de ativos e passivos ao longo do próximo exercício social. Com respeito a esses ativos e passivos, as notas explicativas devem incluir detalhes elucidativos acerca:						
Da sua natureza.	125.a	SIM	NÃO	SIM	NÃO	SIM
Do seu valor contábil ao término do período de reporte.	125.b	SIM	NÃO	SIM	NÃO	SIM

A evidenciação dos itens associados a eventos subsequentes não apresentaram uma uniformidade entre elas, em duas fundações (UNIFEBE e UNIDAVI) que não fizeram referências às informações mencionadas no CPC 26 itens 125 a. e 125.b. Há uma possibilidade de que não havendo eventos subsequentes, tais informações houvessem sido desconsideradas. Outrossim, mesmo não havendo, uma referência ao fato demonstraria a preocupação em seguir literalmente as recomendações do pronunciamento.

Outro item do CPC 26 recomendado diz respeito ao Capital, que nas instituições do terceiro setor, no caso as fundações referenciadas nesse estudo, têm nomenclatura diferenciada, justificada pelo aspecto social. O Figura 6 evidencia as recomendações quanto ao tratamento dessa informação nas notas explicativas.

Figura 6
Capital

Notas Explicativas	ITENS	FURJ	UNIFEBE	UNISUL	UNIDAVI	FUNDESTE
Capital:						
A entidade deve divulgar informações que permitam aos usuários das demonstrações contábeis avaliar seus objetivos, políticas e processos de gestão de capital.	134	NÃO	NÃO	SIM	NÃO	SIM
A entidade deve divulgar as informações qualitativas sobre os seus objetivos, políticas e processos de gestão do capital, incluindo, sem a elas se limitar, as seguintes: (i) descrição dos elementos abrangidos pela gestão do capital; (ii) caso a entidade esteja sujeita a requisitos de capital impostos externamente, a natureza desses requisitos e a forma como são integrados na gestão do capital; e (iii) como está cumprindo os seus objetivos em matéria de gestão de Capital.	135.a	NÃO	NÃO	SIM	NÃO	SIM
Dados quantitativos sintéticos sobre os elementos incluídos na gestão do capital. Algumas entidades consideram alguns passivos financeiros (como, por exemplo, algumas formas de empréstimos subordinados) como fazendo parte do capital, enquanto outras consideram que devem ser excluídos do capital alguns componentes do capital próprio (como, por exemplo, os componentes associados a operações de hedge de fluxos de caixa).	135.b	SIM	NÃO	SIM	SIM	SIM

Mesmo considerando o aspecto social e o fato das fundações não evidenciarem lucro, o CPC 26 não faz referência a isso,

mencionando que entidades devem divulgar informações que permitam os usuários avaliarem a política de gestão. No que confere as fundações participantes da pesquisa (Figura 6), somente a UNISUL e FUNDESTE seguem na íntegra as referidas orientações. Por conseguinte, em se tratando de informações qualitativas a respeito das referidas políticas de gestão, as mesmas fundações destacaram-se.

A grande maioria das fundações participantes da pesquisa privilegiam informações quantitativas, à exceção da UNIFEBE, que apresentou uma inobservância total quanto às recomendações dos itens recomendados pelo CPC26, no tocante a Capital. O Figura 7 demonstra outras informações recomendadas pelo CPC 26 para que sejam divulgadas em notas explicativas (Figura 7).

Figura 7
Outras informações

Notas Explicativas	ITENS	FURJ	UNIFEBE	UNISUL	UNIDAVI	FUNDESTE
Outras divulgações- A entidade deve divulgar, caso não for divulgado em outro local entre as informações publicadas com as demonstrações contábeis, as seguintes informações:						
O domicílio e a forma jurídica da entidade, o seu país de registro e o endereço da sede registrada (ou o local principal dos negócios, se diferente da sede registrada).	138.a	SIM	NÃO	SIM	NÃO	SIM
A descrição da natureza das operações da entidade e das suas principais atividades.	138.b	SIM	SIM	SIM	NÃO	SIM

Não houve uniformidade na apresentação das informações recomendadas nos itens 138, em especial nas informações de ordem de registro e localização das fundações, onde duas delas não seguiram a orientação na íntegra (UNIFEBE e FUNDESTE). Com exceção da UNIDAVI, as demais fundações foram uniformes na descrição de suas operações e atividades.

CONCLUSÃO

O presente artigo verificou o nível de conformidade com as práticas de disclosure contábil referendadas pelo CPC 26, praticado pelas fundações das universidades comunitárias do estado de Santa Catarina. A pesquisa, caracterizada como documental envolveu uma amostra de 05 fundações que disponibilizaram suas demonstrações contábeis no seu sítio eletrônico.

Uma importante constatação foi à referência aos pronunciamentos técnicos CPC – Pequenas e Médias Empresas, demonstrando um conhecimento do processo de convergência às normas internacionais de contabilidade. Mesmo não havendo um pronunciamento técnico específico para o terceiro setor, aspectos como qualidade da informação e apresentação das demonstrações contábeis, contribuem com a gestão da informação e transparência das referidas fundações.

No tocante a divulgação de políticas contábeis as entidades pesquisada cumpriram na íntegra as recomendações do CPC 26. Na publicação das demonstrações contábeis as fundações pesquisadas observaram as demonstrações obrigatórias e demonstraram haver optado pela inclusão dos possíveis registros de resultados abrangentes na demonstração das mutações do patrimônio líquido. Alguns aspectos de conteúdo evidenciam uma não uniformidade na interpretação quanto à nomenclatura utilizada nas demonstrações contábeis, a exemplo da UNIDAVI e UNISUL.

Com exceção da UNIFEBE e UNIDAVI as demais fundações referenciaram eventos subsequentes dentro das recomendações do CPC 26. A maior variabilidade foi percebida no tocante a informações de capital, onde as informações de qualitativas foram observadas apenas pela FUNDESTE e UNISUL. A uniformidade em termos de conformidade com as recomendações do CPC 26 também não ficou evidenciada no item que se refere a outros resultados, onde informações de registro ficam ausentes em duas fundações da amostra.

Os resultados, verificados dentro de uma análise conjunta dos dados, evidenciam um distanciamento entre quem melhor evidencia (100% dos itens) e quem obteve a menor evidenciação dos itens referenciados pelo CPC 26 (aproximadamente 42%). A FUNDESTE destacou-se com o melhor nível de evidenciação. Duas fundações apresentaram certas lacunas no tocante ao processo de disclosure, UNIFEBE e UNIDAVI.

Percebeu-se diante dos resultados um olhar para os pronunciamentos técnicos e o processo de convergências às normas internacionais de contabilidade, sem com isso significar harmonia na evidenciação das informações divulgadas em notas explicativas. Sugerem-se novas pesquisas, envolvendo estudos de caso com fundações, como por exemplo, a FUNDESTE, no sentido de observar o processo de convergência para o nível de evidenciação apresentado. Assim, como pesquisas de levantamento que consigam ampliar a amostra pesquisada.

REFERÊNCIAS

- Ahmed, K. (1996). Disclosure policy choice and corporate characteristics: A study of Bangladesh. *Asia-Pacific Journal of Accounting*, 3(1), 183-203. doi: 10.1080/10293574.1996.10510493
- Ahmed, K., & Courtis, J. K. (1999). Associations between corporate characteristics and disclosure levels in annual reports: a meta-analysis. *The British Accounting Review*, 31(1), 35-61. doi: 10.1006/bare.1998.0082
- Araújo, O. C. (2005). *Contabilidade para organizações do terceiro setor*. São Paulo: Atlas.
- Bettoli Junior, A., Varella, P. S., & Martins, G. D. A. (2008). Implicações das teorias do patrimônio líquido sobre as informações contábeis divulgadas por instituições do terceiro setor. *Enfoque: Reflexão Contábil*, 26(2), 57-71.
- Borba, J. A., Pereira, R., & Vieira, E. M. (2007). Terceiro setor: aspectos relacionados à elaboração das demonstrações contábeis das fundações privadas mantenedoras de universidades do estado de Santa Catarina. *ABCustos-Associação Brasileira de Custos*, 2(2), 44-62.
- Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. (2002). Institui o Código Civil. Brasília, DF: Planalto. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2002/L10406.htm
- Comitê dos Pronunciamentos Contábeis. Pronunciamento técnico CPC 00 (R1) – estrutura para elaboração e apresentação das demonstrações contábeis. Recuperado de http://www.cpc.org.br/pdf/pronunciamento_conceitual.pdf
- Comitê dos Pronunciamentos Contábeis. Pronunciamento técnico CPC 26 (R1) – apresentação das demonstrações contábeis. Recuperado de http://www.cpc.org.br/pdf/CPC26_R1.pdf
- Ebsen, K. S., & Laffin, M. (2008). Terceiro Setor e Contabilidade: compilações de uma pesquisa. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 1(1), 11-28.
- Falconer, A. P. (1999). *A promessa do Terceiro Setor: um estudo sobre a construção do papel das organizações sem fins lucrativos e do seu campo de gestão* (Dissertação de mestrado). Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.
- Firth, M. (1979). The impact of size, stock market listing, and auditors on voluntary disclosure in corporate annual reports. *Accounting and Business Research*, 9(36), 273-280. doi: 10.1080/00014788.1979.9729168
- Hossain, M.; Tan, L. M., & Adams, M. (1994). Voluntary disclosure in an emerging capital market: some empirical evidence from companies listed on the Kuala Lumpur Stock Exchange. *The International Journal of Accounting*, 29(3), 334-351.
- Iudícibus, S. D., Martins, E., Gelbcke, E. R., & Santos, A. D. (2010). *Manual de contabilidade societária*. São Paulo: Atlas.

- Krüger, L. M.; Borba, J. A., & Silveira; D. da. (2012) Análise da conformidade das demonstrações contábeis das fundações privadas de saúde do estado de Santa Catarina. *Revista de Informação Contábil*, 6(1), 1-22.
- Lecy, J. D., & Van Slyke, D. M. (2013). Nonprofit sector growth and density: testing theories of government support. *Journal of Public Administration Research and Theory*, 23(1), 189-214. <http://dx.doi.org/10.1093/jopart/mus010>
- Lima Filho, R. N.; Bruni, A. L., & Cordeiro Filho, J. B. (2010). Planejamento estratégico em entidades do terceiro setor: uma análise na região metropolitana. *Revista de Administração e Contabilidade*, 2(2), 4-19.
- Milward, H. B., & Provan, K. G. (2000). The Hollow State: Private Provision of Public Services. *Public policy for democracy*, 222.
- Patton, J., & Zelenka, I. (1997). An empirical analysis of the determinants of the extent of disclosure in annual reports of joint stock companies in the Czech Republic. *European Accounting Review*, 6(4), 605-626. doi: 10.1080/09638189500000003
- Raffournier, B. (1995). The determinants of voluntary financial disclosure by Swiss listed companies. *European Accounting Review*, 4(2), 261-280. doi: 10.1080/09638189500000016
- Salamon, L. M. (1996). The crisis of the nonprofit sector and the challenge of renewal. *National Civic Review*, 85(4), 3-16. doi: 10.1002/nqr.4100850403
- Salamon, L. M., & Anheier, H. K. (1998). Social origins of civil society: Explaining the nonprofit sector cross-nationally. *Voluntas: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations*, 9(3), 213-248. doi: 10.1023/A:1022058200985
- Siewerdt, Mauricio José. (2010) *Instituições de Ensino Superior do Sistema ACAFE e Autonomia universitária: o trabalho docente nos (dês) encontros entre o proclamado e a práxis* (Tese de doutorado). Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, SC, Brasil.
- Silveira, D. da, & Borba, J. A. (2010). Evidenciação Contábil de Fundações Privadas de Educação e Pesquisa: Uma Análise da Conformidade das Demonstrações Contábeis de Entidades de Santa Catarina. *Contabilidade Vista & Revista*, 21(1), 41-68.
- United Nations. Statistical Division. (2003). *Handbook on Non-profit institutions in the system of National Accounts*, 91. United Nations Publications.
- Wallace, R. S., & Naser, K. (1996). Firm-specific determinants of the comprehensiveness of mandatory disclosure in the corporate annual reports of firms listed on the stock exchange of Hong Kong. *Journal of Accounting and Public policy*, 14(4), 311-368. doi: 10.1016/0278-4254(95)00042-9