

## NÍVEL DE EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL DAS ORGANIZAÇÕES DO TERCEIRO SETOR

### RESUMO

O terceiro setor surge como apoio ao setor público. Este setor possui grande representatividade na sociedade e seu crescimento tem gerado problemas de concorrência de captação de recursos. A transparência deste setor por meio de sua prestação de contas influencia positivamente o doador e está relacionada com a quantidade de doações recebidas. O objetivo desta pesquisa é identificar o nível de evidenciação contábil das entidades do terceiro setor participantes do projeto de Desenvolvimento de Princípios de Transparência e Prestação de Contas em Organizações da Sociedade Civil – BID. O estudo caracteriza-se como descritivo, conduzido por meio de análise documental e abordagem quantitativa. A população é composta por 76 entidades e a amostra compreendeu 15 entidades que divulgaram sua prestação de contas em seus sites. Para coleta dos dados foi elaborado um *check list* composto por 63 itens, destes, 53 baseados no Pronunciamento Técnico CPC 26 e 10 itens baseados na norma NBC T 10.19. Os resultados da pesquisa mostram que as entidades enfatizam a evidenciação das informações qualitativas, e apresentam informações quantitativas de maneira sintética em sua maioria. Conclui-se que o nível médio de evidenciação das entidades participantes do projeto foi de 27%, percebendo assim necessidade de estudos para apresentar as reais necessidades de evidenciação e fomentar normas específicas para o setor.

**Palavras-chave:** Terceiro Setor. Evidenciação contábil. *Accountability*.

### 1. INTRODUÇÃO

O terceiro setor surgiu para cobrir uma lacuna existente entre o setor público e o privado. Sua finalidade está em cobrir os serviços que o estado deveria oferecer e por algum motivo não o faz, desta forma, apesar de ter constituição privada, tem caráter público e finalidade social (OLAK; NASCIMENTO, 2010), fatores que contribuem para que este setor venha se consolidando ao longo do tempo (CARNEIRO; OLIVEIRA; TORRES, 2011).

O aumento das desigualdades sociais, conflitos étnicos, catástrofes ambientais, a privatização de serviços essenciais, a desregulamentação de políticas sociais são fatores que contribuíram e ainda contribuem para o surgimento e consolidação do terceiro setor na tentativa de minimizar e até mesmo solucionar os problemas sociais. Esses novos atores sociais atuam em movimentos sociais e agem em prol do bem público. (ALMEIDA, 2007).

A busca do terceiro setor por alternativas para amenizar os problemas gerados pela ineficiência do Estado em atender às demandas sociais proporcionou o grande crescimento deste setor e, em consequência, sua relevância econômica. (ASSIS; MELLO; SLOMSKI, 2006). O contínuo aumento destas entidades tem gerado também uma competitividade entre elas pela captação de recursos públicos e privados (CARNEIRO; OLIVEIRA; TORRES, 2011).

Nesta realidade faz-se necessário que as organizações sem fins lucrativos sejam transparentes em seus processos e prestem conta de suas atividades e projetos desenvolvidos (COSTA; RAMUS; ANDREAUS, 2011), porém pesquisas indicam que as entidades desse setor não se mostram preocupadas no aspecto das divulgações contábeis financeiras e não

financeiras bem como de suas atividades e gestão de recursos (CRUZ, 2010; CARNEIRO; OLIVEIRA; TORRES, 2011).

Atan, Zainon e Wah (2012) e Gandía (2011) concluíram em sua pesquisa que as doações recebidas pelas organizações sem fins lucrativos são influenciadas pelo nível de divulgação destas, porém a maioria das entidades de sua amostra não possuíam como prática a divulgação de suas demonstrações contábeis e a prestação de contas (*accountability*) à comunidade.

Complementa esta questão o fato de que as entidades do terceiro setor assumem um papel social do Estado e responsabilidades perante a sociedade. Por esse motivo, devem prestar contas de suas atividades e seus projetos a partir de sua missão e objetivos. Ademais, está prática contribui para que sua legitimidade e importância sejam fundamentadas na sociedade (COSTA; RAMUS; ANDREAUS, 2011).

Diante desta problemática apresenta-se a questão problema deste estudo: Qual o nível de evidenciação contábil das entidades do terceiro setor participantes do projeto de Desenvolvimento de Princípios de Transparência e Prestação de Contas em Organizações da Sociedade Civil – BID? Assim, o objetivo desta pesquisa é identificar o nível de evidenciação contábil das entidades do terceiro setor participantes do projeto de Desenvolvimento de Princípios de Transparência e Prestação de Contas em Organizações da Sociedade Civil – BID.

O estudo se justifica nas palavras de Almeida (2007) de que a *accountability* tem sido pouco explorada nos estudos sobre o Terceiro Setor e organizações sem fins lucrativos, e de esta prática (*accountability*) estar intimamente relacionada à legitimidade destas entidades. A relevância deste estudo é percebida ainda nas pesquisas de Cruz (2010) Gandía (2011), Atan, Zainon e Wah (2012) na qual investigaram a prática de divulgação de informações contábeis ao público externo e identificaram que, em sua maioria, não divulgavam publicamente suas informações, indicando um baixo nível de transparências das empresas do terceiro setor.

Esta questão é complementada pela crescente demanda do terceiro setor junto à sociedade que, segundo Cruz et al. (2010), depende de recursos financeiros para ser suprida e, conforme pesquisas realizadas como as de Weisbrod e Dominguez (1986), Keating e Frumkin (2003), Trussel e Pearsons (2007), Brito et al. (2008), Cruz (2010), Atan, Zainon e Wah (2012), a doações recebidas por estas entidades está relacionada positivamente com o nível de divulgação de informações destas organizações.

## 2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Pode-se dizer que o terceiro setor é um projeto social. Ele surge na voluntariedade da própria sociedade e não visa lucro, conforme Coelho (2000, p. 40) é o setor “em que as atividades não seriam nem coercitivas nem voltadas para o lucro [...], suas atividades visam o atendimento das necessidades coletivas e muitas vezes públicas”.

No Brasil, dentro do terceiro setor, há vários conjuntos compostos de organizações sem fins lucrativos, mas todos envolvem o trabalho voluntário, e que sustenta as práticas de caridade, da filantropia e do mecenato (ARAÚJO, 2005). Esta presença considerável do terceiro setor indica uma limitação e ineficiência do Estado brasileiro (OLAK; NASCIMENTO, 2010; CARNEIRO; OLIVEIRA; TORRES, 2011).

À medida que o terceiro setor surge com a finalidade de suportar a ineficiência do estado e não possui foco lucrativo, mas, tão somente o fim social, sua continuidade depende dos recursos advindos de doações recebidas de organizações privadas e da própria sociedade. A partir do momento em que entidades beneficentes recebem recursos por meio de doações pela sociedade e tem como contrapartida a necessidade da gestão adequada destes recursos recebidos surge a *accountability* (ASSIS; MELO; SLOMSKI, 2006). Para os autores (2006) a *accountability* surge, portanto, da necessidade da prestação de contas por parte dos gestores das entidades do terceiro setor, dos resultados obtidos decorrentes dos recursos utilizados que foram recebidos em forma de doações.

Na visão de Oliveira (2009), para as entidades do terceiro setor existem dois tipos de prestação de contas: a financeira e a não financeira. A prestação de contas financeira refere-se ao destino, à forma, à distribuição e ao uso dos recursos financeiros e a prestação de contas não financeira é focada nos resultados obtidos a partir da aplicação dos recursos, em outras palavras, os resultados obtidos em relação à finalidade e missão da organização. Carneiro, Oliveira e Torres (2011) complementam que nestes relatórios (não financeiros) as organizações descrevem o que e como se realizou as atividades por elas propostas.

O amplo universo de organizações que compõem o terceiro setor necessita, devido ao seu caráter público, atuar de forma transparente e prestar contas das atividades por elas desenvolvidas bem como a forma como os seus recursos estão sendo utilizados (ALMEIDA; FERREIRA, 2007; COSTA; RAMUS; ANDREAUS, 2011).

A relação entre a importância das entidades prestarem conta de suas atividades e as doações de recursos financeiros e não financeiros recebidas por elas é destacada por Soldi et al. (2007), onde salientam que esta relação com diferentes grupos de interesse nas esferas pública e privada torna a transparência na prestação de contas a todos os seus financiadores uma questão inerente à própria natureza dessas organizações.

Neste sentido a transparência de todas as ações desenvolvidas pelas entidades do terceiro setor como uma de suas principais características, assim, elas estariam obrigadas a prestar contas de suas ações desenvolvidas, serviços oferecidos, seu desempenho e a forma como seus recursos são utilizados (ALMEIDA; FERREIRA, 2007; ZAINON et al., 2012).

Falconer (1999) conclui que as organizações sem fins lucrativos atingirão o sucesso e simultaneamente maximizarão o benefício social de sua atuação ao prestarem contas a alguém. Conforme Assis, Mello e Slomski (2006) estas entidades, que são importantes para a população, passam por dificuldades geradas pela desconfiança com que a sociedade as enxerga. “Isso ocorre, sobretudo, devido à falta de transparência dos recursos arrecadados e dos resultados alcançados por estas instituições” (ASSIS; MELLO; SLOMSKI, 2006, p.1).

Pode-se dizer, então, que a transparência é um fator determinante na sobrevivência do terceiro setor e, por este motivo, é necessário que estas entidades prestem contas dos seus atos aos investidores sociais, doadores e patrocinadores (ASSIS; MELLO; SLOMSKI, 2006; BRITO et al. 2008). A transparência, portanto, mostra-se como uma questão inerente às entidades de terceiro setor (ASSIS; MELLO; SLOMSKI, 2006).

Almeida e Ferreira (2007) destacam que ao se estabelecer parcerias entre as entidades e empresas financiadoras, quer sejam privadas ou públicas, as exigências por elas estabelecidas devem ser consideradas. Porém, existem os que não exigem prestação de contas, mas esta acaba por lhes ser devida por se tratar de serviço de caráter público e por estarem na

base da organização como doadores, voluntários, beneficiários, a comunidade auxiliada e até mesmo a sociedade em geral. (CARNEIRO; OLIVEIRA; TORRES, 2011).

Apesar de diversos autores destacarem que a divulgação de informações e a prestação de contas deve ser uma realidade nas entidades do terceiro setor devido a sua dependência da sociedade no que diz respeito ao seu financiamento e também à sua finalidade social (ASSIS; MELLO; SLOMCKI, 2006; ALMEIDA; FERREIRA, 2007; BRITO et al., 2008; CARNEIRO; OLIVEIRA; TORRES, 2011; GANDÍA, 2011; ZAINON et al., 2012) as entidades, por vezes, não se mostram transparente quanto à arrecadação e utilização de recursos e isto acaba por repercutir negativamente a imagem destas entidades.

Assis, Mello e Slomski (2006) apresentam esta problemática ao afirmar que muitas campanhas de arrecadação são veiculadas na televisão e em outros meios de comunicação, mas poucas são as que apresentam valores arrecadados ou aplicados e muito menos as que demonstram os resultados que as entidades produziram com os recursos que receberam.

Este problema também é exposto por Falconer (1999, p. 7), no que diz respeito à falta de transparência: “Ouve-se, simultaneamente ao discurso que idealiza o setor, que estas entidades são mal geridas, excessivamente dependentes, amadoras e assistencialistas em sua atuação, e, por vezes, sujeitas a motivações pouco filantrópicas, para não dizer criminosas”.

Muitas vezes a mídia contribui no comprometimento da imagem do terceiro setor ao dar maior ênfase às fraudes do que aos projetos realizados por estas entidades (ASSIS; MELLO; SLOMCKI, 2006). Para os autores (2006) as entidades do terceiro setor devem ter a preocupação de informar os investidores sociais sobre suas atividades, ações e gestão dos recursos como uma empresa o faz quando lança ações no mercado. Assim, poderiam reverter essa imagem criada pela sociedade por vezes fomentada pela mídia.

Evidências empíricas demonstram que a prestação de contas e a divulgação de informações contribuem para que a sociedade financie as entidades do terceiro setor. O trabalho seminal de Weisbrod e Dominguez (1986) apresentou como resultado que a disponibilidade de informações como o preço e a qualidade dos produtos da organização influenciam positivamente nas doações individuais para as entidades do terceiro setor.

Keating e Frumkin (2003) destacam em sua pesquisa que as contribuições às entidades sem fins lucrativos dependem da habilidade destas organizações em comunicar seus resultados financeiros aos usuários. Diante disso, Trussel e Pearsons (2007) também destacaram em sua pesquisa que dentre os fatores que impactam as doações às empresas do terceiro setor está incluído a quantidade de informações fornecidas, além da reputação da entidade, sua eficiência e estabilidade financeira.

Brito et al. (2008), não diferente dos demais pesquisadores, destaca que as informações provenientes dos demonstrativos contábeis das entidades sem fins lucrativos são úteis aos investidores, pois lhes interessa saber a eficiência dos serviços prestados pelas entidades financiadas e a sua capacidade de continuar a prestá-los.

Diante disso, é fundamental às entidades do terceiro setor a divulgação de suas atividades desenvolvidas, incluindo suas arrecadações e gastos realizados na consecução de sua missão. Assim como as empresas evidenciam aos seus investidores e interessados seus resultados, as entidades sem fins lucrativos também devem evidenciar seus projetos desenvolvidos em consonância com seus objetivos à comunidade a qual serve. (CRUZ, 2010).

Quanto à evidenciação do terceiro setor, que tem sido ponto de partida para estudos que relacionam doações e variáveis contábeis, Cruz (2010) declara que as demonstrações contábeis destas entidades fornecem informações úteis que auxiliam os doadores em suas decisões de coação e, de acordo com Iudícibus (2010, p. 115) “a evidenciação é um compromisso inalienável da Contabilidade com seus usuários e com os próprios objetivos” e ainda que as formas de evidenciação variem, a essência é sempre a mesma.

Para Assis, Mello e Slomski (2006) a contabilidade tem um papel importante na solução das dificuldades que as entidades do terceiro setor enfrentam. Para os autores (2006) a contabilidade deve contribuir no processo de *accountability*, ou seja, fornecer informações necessárias aos investidores sociais para que possam verificar como estas entidades têm gerido os recursos que recebem.

Na visão de Carneio, Oliveira e Torres (2011) a utilização da contabilidade como ciência da informação para divulgação detalhada de informações à comunidade por meio das demonstrações contábeis e relatórios gerenciais contribui para a transparência da entidade e é através desta transparência que as organizações demonstram quem são e quais são seus objetivos.

Nesta perspectiva é visível que a *accountability* é uma ferramenta fundamental para as entidades do terceiro setor e, por vezes, sua sobrevivência depende de sua transparência. Ademais, a divulgação deve ser completa e imparcial, apresentando a real situação da organização, sua eficiência e os projetos que tem desenvolvido junto à sociedade. Neste processo a contabilidade é fundamental e presta apoio fundamental as organizações sem fins lucrativos, uma vez que os investidores sociais utilizam as informações contábeis juntamente com as demais informações fornecidas pela entidade para decidirem quanto às suas doações.

### 3. METODOLOGIA

A fim de atender o objetivo proposto neste artigo, realizou-se pesquisa descritiva, conduzida por meio de análise documental e abordagem quantitativa. A população é composta por 76 entidades participantes do projeto “Desenvolvimento de Princípios de Transparência e Prestação de Contas em Organizações da Sociedade Civil”, conduzido em parceria pelo Fundo Multilateral de Investimento (FUMIN) do Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID) com a ONG Parceiros Voluntários (MENEZES, JOHANNPETER, 2012). O projeto foi desenvolvido com entidades do terceiro setor do estado do Rio Grande do Sul.

Como o objetivo desta pesquisa é identificar o nível de evidenciação contábil das entidades do terceiro setor participantes do projeto, foi excluído da amostra 1 entidade por ser do primeiro setor, e selecionado para amostra final 15 organizações que divulgaram a prestação de contas em seus sítios até o dia 10 de agosto de 2012. As organizações que compõem a amostra são apresentadas no Quadro 2. Como o projeto estimulou a divulgação das informações nos sítios das entidades, não se buscou as demonstrações no sítio do Ministério da Justiça ou outros órgãos de controle.



**Quadro 2** – Amostra da pesquisa

	Entidades	Cidade
1	Associação Amparo à Maternidade e Infância ASSAMI	Erechim – RS
2	Associação de Cegos Louis Braille - ACELB	Porto Alegre – RS
3	Fundação Projeto Pescar - PROJETO PESCAR	Porto Alegre – RS
4	Centro de Equoterapia de Uruguaiana “Gen Fidélis” C.E.U.	Uruguaiana – RS
5	Viavida – Pró-doações e Transplantes	Porto Alegre – RS
6	Associação Canoense de deficientes físicos ACADEF	Canoas – RS
7	Associação de Cegos do Rio Grande do Sul - ACERGS	Porto Alegre – RS
8	Associação dos Moradores e Amigos da Vila Tronco Neves e Arredores - AMAVTRON	Porto Alegre – RS
9	Horta Comunitária Joana de Ângelis	Novo Hamburgo – RS
10	Instituto da Mama do RS	Porto Alegre – RS
11	Instituto do Câncer Infantil do RS - ICI	Porto Alegre – RS
12	ONG Moradia e Cidadania	Porto Alegre – RS
13	Organização Beneficente Vida Viva	Porto Alegre – RS
14	ONG Parceiros Voluntários	Porto Alegre – RS
15	União Brasileira de Educação e Assistência - UBEA - PUCRS	Porto Alegre – RS

Fonte: dados da pesquisa.

Para a coleta dos dados foi elaborado um constructo com 53 itens de evidenciação contábil baseado no Pronunciamento Técnico CPC 26 que trata da apresentação das demonstrações contábeis. A escolha deste pronunciamento se deu em virtude de a estrutura das demonstrações contábeis ser a mesma para entidades do segundo e terceiro setor exceto pela Demonstração de Superávit ou Déficit (CRUZ, 2010) e devido o projeto estar embasado nos pronunciamentos técnicos emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC).

Em complemento ao constructo baseado no CPC 26, foram incluídos 10 itens de evidenciação elaborados a partir da norma NBC T 10.19 que trata especificamente das entidades do terceiro setor e indica itens de evidenciação que não estão contemplados no CPC. A utilização desta norma se deu também em virtude de estar contemplada no projeto de igual modo aos CPCs.

Os dados coletos foram tabulados e analisados atribuindo valor 1 (um) se a entidade apresenta a informação, 0 (zero) para o caso de não apresentar e nenhuma pontuação para situações em que a entidade não era obrigada a apresentar. O índice de evidenciação das entidades do terceiro setor participantes do projeto foi obtido ao calcular a proporção de informações apresentadas em relação ao total de itens obrigatórios. Para apresentação dos resultados utilizou-se a estatística descritiva por meio de tabelas.

#### 4. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

As entidades do terceiro setor aqui analisadas participaram do projeto de capacitação de *accountability* da ONG Parceiros Voluntários com o Banco Interamericano de Desenvolvimento. Neste projeto foi investido US\$ 800.000,00 em 36 meses de execução. Teve início em 2006 com os primeiros estudos e a formalização da parceria, em 2008 teve início o projeto, com quatro pontos principais: a) o desenvolvimento dos princípios de transparência e prestação de contas; b) implementação das ações de transparência e prestação de contas; c) inclusão de princípios de transparência e prestação e contas para o fortalecimento do ambiente institucional e; d) disseminação dos resultados do projeto”. (MENEZES, JOHANNPETER, 2012).

No ano de 2011 o projeto realizou a avaliação das ações, e neste estudo pode analisar os resultados concretos e efetivos da prestação de contas das entidades. Das 76 entidades participantes, 15 disponibilizam informações sobre transparência em seus sítios, ou seja, houve divulgação de apenas 20% das empresas participantes do projeto, entretanto por meio de uma análise nos sítios das demais entidades, verificou-se que já existe a previsão de incluir área para prestação de contas.

Para analisar o nível de evidenciação das entidades, os itens foram divididos em três grandes grupos, Demonstrações Contábeis (Tabela 1, Tabela 2 e Tabela 3), Estrutura e Conteúdo (Tabela 4, Tabela 5 e Tabela 6) e Itens Exclusivos da NBC T 10.19 (Tabela 7).

**Tabela 1** – Demonstrações Contábeis – Apresentação apropriada e conformidade com as práticas contábeis brasileiras

Item	Check list - CPC 26 e NBC T 10.19	Valores			
		1		0	
		Obs.	%	Obs.	%
1	Balanço patrimonial ao final do período.	7	47%	8	53%
2	Demonstração do resultado do período.	7	47%	8	53%
3	Demonstração do resultado abrangente do período.	1	11%	8	89%
4	Demonstração das mutações do patrimônio líquido (social) do período.	4	27%	11	73%
5	Demonstração dos fluxos de caixa do período.	3	20%	12	80%
6	Notas explicativas, compreendendo um resumo das políticas contábeis significativas e outras informações elucidativas.	3	20%	12	80%
7	Balanço patrimonial do início do período mais antigo, comparativamente apresentado, quando a entidade aplica uma política contábil retrospectivamente ou procede à reapresentação retrospectiva de itens das demonstrações contábeis, ou ainda quando procede à reclassificação de itens de suas demonstrações contábeis.	0	0%	15	100%
8	Demonstração do valor adicionado do período.	0	0%	15	100%
9	Declaração de forma explícita e sem reservas de que as demonstrações contábeis da entidade está ou não de acordo com os Pronunciamentos Técnicos, Interpretações e Orientações do CPC.	3	20%	12	80%
	<b>Evidenciação média</b>	<b>3,1</b>	<b>21%</b>	<b>11</b>	<b>79%</b>

Fonte: dados da pesquisa

A Tabela 1 mostra os itens das demonstrações contábeis. Quanto à apresentação apropriada e em conformidade com as práticas contábeis brasileiras, 47% das entidades apresentam balanço patrimonial e demonstração de resultado ao final do período, e 20% apresentam demonstração de fluxo de caixa e notas explicativas. Nenhuma entidade apresenta demonstração de valor adicionado, esta que poderia ser utilizada para apresentar os valores gerados pela entidade e expressar a aplicação dos recursos captados.

Percebe-se que a maioria das entidades analisadas não divulgam as informações exigidas pelo CPC 26 e a NBC T 10.19, ou seja, quanto à divulgação das demonstrações contábeis, o nível médio de evidenciação das entidades pesquisadas é de 21%, este nível pode ser considerado baixo e contrapõe o exposto pela teoria (GOULART, 2003; ALMEIDA; FERREIRA, 2007; COSTA; RAMUS; ANDREAUS, 2011) e pode ser um fator limitador de doações recebidas por estas entidades (KEATING; FRUMKIN, 2003; CRUZ, 2010).

**Tabela 2** – Demonstrações Contábeis – Materialidade e agregação e compensação de valores – CPC 26 e NBC T 10.19.

Item	Check list - CPC 26 e NBC T 10.19	Valores			
		1		0	
		Obs.	%	Obs.	%
10	Classes materiais de itens semelhantes apresentadas separadamente.	7	47%	8	53%
11	Itens materiais e de natureza ou função distintas apresentados separadamente.	8	53%	7	47%
12	Ativos e passivos informados separadamente.	7	47%	8	53%
13	Receitas e despesas informadas separadamente.	8	53%	7	47%
<b>Evidenciação média</b>		<b>7,5</b>	<b>50%</b>	<b>7,5</b>	<b>50%</b>

Fonte: dados da pesquisa

Quanto à materialidade e compensação de valores (Tabela 2), 47% das entidades separam os itens em classes matérias e apresentam ativos e passivos separadamente, e 53% das entidades informam separadamente receitas e despesas e a itens matérias de natureza e função distinta, podendo assim entender a destinação dos recursos.

**Tabela 3** – Demonstrações Contábeis – Informação Comparativa – CPC 26 e NBC T 10.19

Item	Check list - CPC 26 e NBC T 10.19	Valores			
		1		0	
		Obs.	%	Obs.	%
14	Apresentação de, no mínimo, dois balanços patrimoniais com as informações comparativas com respeito ao período anterior para todos os montantes apresentados na demonstração contábil do período corrente	6	40%	9	60%
15	Apresentação de, no mínimo, duas demonstração do resultado com as informações comparativas com respeito ao período anterior para todos os montantes apresentados na demonstração contábil do período corrente	6	40%	9	60%
16	Apresentação de, no mínimo, duas demonstração do resultado abrangente com as informações comparativas com respeito ao período anterior para todos os montantes apresentados na demonstração contábil do período corrente	1	11%	8	89%
17	Apresentação de, no mínimo, duas demonstração das mutações do patrimônio líquido com as informações comparativas com respeito ao período anterior para todos os montantes apresentados na demonstração contábil do período corrente	3	20%	12	80%
18	Apresentação de, no mínimo, duas demonstração dos fluxos de caixa com as informações comparativas com respeito ao período anterior para todos os montantes apresentados na demonstração contábil do período corrente	3	20%	12	80%
19	Apresentação de, no mínimo, duas demonstração do valor adicionado com as informações comparativas com respeito ao período anterior para todos os montantes apresentados na demonstração contábil do período corrente	0	0%	15	100%
<b>Evidenciação média</b>		<b>3,2</b>	<b>22%</b>	<b>11</b>	<b>78%</b>

Fonte: dados da pesquisa.

Conforme a Tabela 3, das entidades que apresentaram demonstrações contábeis, 40% delas apresentam de forma comparativa o Balanço Patrimonial e Demonstração de Resultado e apenas uma apresentou Demonstração do Resultado Abrangente. A Demonstração de Mutações do Patrimônio e a Demonstração do Fluxo de Caixa foram apresentadas comparativamente por 20% das entidades. De igual modo ao apresentado na Tabela 1, quanto à comparabilidade das demonstrações, vê-se que o nível de evidenciação das empresas analisadas é baixo.

Nas tabelas seguintes apresenta-se como está estruturado e a qualidade do conteúdo das evidenciações contábeis na prestação de contas das entidades. A Tabela 4 apresenta a



identificação das demonstrações, onde 60% das entidades não tem a preocupação de distinguir as demonstrações contábeis dos demais relatórios de prestação de contas. Os relatórios evidenciam claramente o nome da entidade para 67% da amostra, mas nenhuma menciona se as demonstrações pertencem a um grupo ou são informações individuais.

**Tabela 4** – Estrutura e Conteúdo – Identificação das demonstrações contábeis – CPC 26 e NBC T 10.19

Item	Check list - CPC 26 e NBC T 10.19	Valores			
		1		0	
		Obs.	%	Obs.	%
20	Demonstrações contábeis identificadas claramente e distinguidas de qualquer outra informação que porventura conste no mesmo documento	6	40%	9	60%
21	Nome da entidade às quais as demonstrações contábeis dizem respeito ou outro meio que permita sua identificação, bem como qualquer alteração que possa ter ocorrido nessa identificação desde o término do período anterior	10	67%	5	33%
22	Se as demonstrações contábeis se referem a uma entidade individual ou a um grupo de entidades	0	0%	15	100%
23	Data de encerramento do período de reporte ou o período coberto pelo conjunto de demonstrações contábeis ou notas explicativas	7	47%	8	53%
24	Moeda de apresentação	5	33%	10	67%
25	Nível de arredondamento usado na apresentação dos valores nas demonstrações contábeis	8	53%	7	47%
	<b>Evidenciação média</b>	<b>6</b>	<b>40%</b>	<b>9</b>	<b>60%</b>

Fonte: dados da pesquisa

A Tabela 5 apresenta a estrutura e conteúdo das demonstrações contábeis. As informações com maior nível de evidenciação são a subclassificação das despesas, com índice de 53%; segregação das contas do ativo e passivo circulante, ativos circulantes e não circulantes e passivos circulantes e não circulantes apresentados separadamente; segregação das contas da DRE e a Inexistência de rubrica ou itens de receitas ou despesas como itens extraordinários com índice de evidenciação igual a 47%.

Apenas 27% das entidades detalham as subdivisões do ativo e apenas duas entidades apresentam e descrevem as reservas constituídas no Patrimônio Líquido. Na Demonstração de Resultado existe para 53% das entidades a preocupação em detalhar sinteticamente as despesas, mas não há preocupação em apresentar a função, natureza ou informações adicionais.

**Tabela 5 – Estrutura e Conteúdo – demonstrações contábeis – CPC 26 e NBC T 10.19**

Item	Check list - CPC 26 e NBC T 10.19	Valores			
		1		0	
		Obs.	%	Obs.	%
26	Segregação das contas do ativo e passivo circulante.	7	47%	8	53%
27	Ativos circulantes e não circulantes e passivos circulantes e não circulantes apresentados separadamente.	7	47%	8	53%
28	Subdivisão do ativo não circulante em realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível.	4	27%	11	73%
29	Descrição da natureza e da finalidade de cada reserva dentro do patrimônio líquido.	2	18%	9	82%
30	Segregação das contas da DRE.	7	47%	8	53%
31	Na DRE, o resultado líquido do período.	6	40%	9	60%
32	Na DRA, o resultado líquido do período.	1	11%	8	89%
33	Na DRA, cada item dos outros resultados abrangentes classificados conforme sua natureza.	1	11%	8	89%
34	Na DRA, o resultado abrangente do período.	1	11%	8	89%
35	Inexistência de rubrica ou itens de receitas ou despesas como itens extraordinários.	7	47%	8	53%
36	Montante do efeito tributário relativo a cada componente dos outros resultados abrangentes, incluindo os ajustes de reclassificação.	0	0%	8	100%
37	Ajustes de reclassificação relativos a componentes dos outros resultados abrangentes.	0	0%	8	100%
38	Subclassificação das despesas.	8	53%	7	47%
39	Em apresentando os gastos por função, informações adicionais sobre a natureza das despesas, incluindo despesas de depreciação e de amortização e as despesas com benefícios a empregados.	0	0%	9	100%
40	Conciliação do saldo no início e no final do período.	4	27%	11	73%
41	Para cada componente do patrimônio líquido, uma análise, por meio da DMPL ou das notas explicativas, dos outros resultados abrangentes por item.	1	9%	10	91%
42	Segregação das contas do patrimônio líquido.	4	27%	11	73%
<b>Evidenciação média</b>		<b>3,5</b>	<b>25%</b>	<b>8,8</b>	<b>75%</b>

Fonte: dados da pesquisa.

Os dados expostos na Tabela 5 não diferem, em média, dos apresentados nas Tabelas 1 e 3, onde é perceptível um baixo nível de evidenciação contábil por parte das entidades do terceiro setor que compuseram a amostra desta pesquisa.

Em relação às notas explicativas, como demonstrado na Tabela 6, 80% das entidades apresentam qualitativamente os objetivos, políticas e gestão do capital e 87% discriminam suas principais atividades e operações, 67% sintetizam as informações quantitativas da gestão do capital, e 53% apresentam as comprovações de registro e legalidade da entidade, demonstrando assim o enfoque qualitativo na prestação de contas, sendo que os demais itens das notas explicativas são apresentados por menos de 20% das entidades.

**Tabela 6** – Estrutura e Conteúdo – notas explicativas – CPC 26 e NBC T 10.19

Item	Check list - CPC 26 e NBC T 10.19	Valores			
		1		0	
		Obs.	%	Obs.	%
43	Base para a elaboração das demonstrações contábeis e das políticas contábeis específicas utilizadas	3	20%	12	80%
44	Referência cruzada entre os itens das demonstrações contábeis e as notas explicativas	2	13%	13	87%
45	Base (ou bases) de mensuração utilizada(s) na elaboração das demonstrações contábeis, apresentadas no resumo de políticas contábeis significativas	3	20%	12	80%
46	Outras políticas contábeis utilizadas relevantes, apresentadas no resumo de políticas contábeis significativas	3	20%	12	80%
47	Os julgamentos realizados que a administração fez no processo de aplicação das políticas contábeis da entidade, com exceção dos que envolvem estimativas	2	14%	12	86%
48	Informação acerca dos pressupostos relativos ao futuro e outras fontes principais de incerteza nas estimativas que possuam risco significativo de provocar ajuste material nos valores contábeis, incluindo a natureza do ativo e/ou passivo e o seu valor contábil	1	7%	14	93%
49	Informações qualitativas sobre os seus objetivos, políticas e processos de gestão do capital	12	80%	3	20%
50	Dados quantitativos sintéticos sobre os elementos incluídos na gestão do capital.	10	67%	5	33%
51	Indicação do cumprimento ou não, durante o período, dos eventuais requisitos de capital impostos externamente	1	7%	14	93%
52	Domicílio e a forma jurídica da entidade, o seu país de registro e o endereço da sede registrada	8	53%	7	47%
53	Descrição da natureza das operações da entidade e das suas principais atividades	13	87%	2	13%
<b>Evidenciação média</b>		<b>5,3</b>	<b>35%</b>	<b>9,6</b>	<b>65%</b>

Fonte: dados da pesquisa

A NBC T 10.19 além de estabelecer elementos comuns ao CPC 26, também apresenta informações exclusivas de entidades do terceiro setor, entre elas informações de subvenções, doações e aplicação de recursos. Os itens de divulgação adicionais ao CPC 26 apresentados pelas NBC T 10.19 são apresentados na Tabela 7, juntamente com os índices de evidenciação das entidades analisadas.

**Tabela 7** – Evidenciação dos itens exclusivos da NBC T 10.19

Item	Check list - CPC 26 e NBC T 10.19	Valores			
		1		0	
		Obs.	%	Obs.	%
54	Contribuições previdenciárias relacionadas com a atividade assistencial como se a entidade não gozasse de isenção.	2	13%	13	87%
55	Subvenções recebidas, a aplicação dos recursos e as responsabilidades decorrentes dessas subvenções.	4	33%	8	67%
56	Os fundos de aplicação restrita e responsabilidades decorrentes desses fundos	1	10%	9	90%
57	Recursos sujeitos a restrições ou vinculações por parte do doador	1	10%	9	90%
58	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	1	7%	14	93%
59	Taxas de juros das obrigações a longo prazo.	0	0%	8	100%
60	Datas de vencimento das obrigações a longo prazo.	0	0%	8	100%
61	Garantias das obrigações a longo prazo.	0	0%	8	100%
62	Informações sobre os tipos de seguro contratados.	3	20%	12	80%
63	As receitas com e sem gratuidade de forma segregada, e os benefícios fiscais gozados, para as entidades beneficiadas com isenção de tributos e contribuições.	1	8%	11	92%
<b>Evidenciação média</b>		<b>1,3</b>	<b>10%</b>	<b>10</b>	<b>90%</b>

Fonte: dados da pesquisa.

Conforme a Tabela 7, comparativamente aos demais itens, apresenta os menores níveis, 13% relacionados a informações previdenciárias da atividade assistencial, 33% subvenções recebidas e suas aplicações e responsabilidades, 20% os seguros contratados e apenas uma entidade apresenta informações sobre doações recebidas e isenções fiscais.

Analisando os três blocos de evidenciações os resultados demonstram uma preocupação com as informações qualitativas na prestação de contas, com baixo nível de evidenciação das informações contábeis e apresentação sintética das informações quantitativas, resumidas no balanço patrimonial e demonstração de resultado. Os níveis médios de evidenciação por bloco de análise e a média geral de evidenciação são apresentadas na Tabela 8.

**Tabela 8** – Estatística descritiva do nível de evidenciação.

Blocos de análise	Média	Máximo	Mínimo
1º Bloco - Demonstrações contábeis	27,49%	53,33%	0,00%
2º Bloco - Estrutura e conteúdo	30,83%	86,67%	0,00%
3º Bloco - Itens exclusivos da NBC T 10.19	10,17%	33,33%	0,00%
<b>Índice geral</b>	<b>26,54%</b>	<b>86,67%</b>	<b>0,00%</b>

Fonte: dados da pesquisa.

Percebe-se, através da análise da Tabela 8, que a média de evidenciação das entidades do terceiro setor que compuseram a amostra desta pesquisa é baixa em todos os blocos analisados. Em todos os blocos de análise verifica-se que houve itens que não foram divulgados por nenhuma das entidades pesquisadas, de igual modo, nenhum item foi evidenciado pela totalidade da amostra.

Em uma análise por organização, identificou-se que a entidade com maior atendimento as normas apresentou um índice de evidenciação de 84,91%, em contraponto há uma entidade que evidenciou apenas 3,17% dos itens exigidos pela norma. Estes dados apontam para um

baixo atendimento à norma por estas entidades, ainda que haja o fomento da prestação de contas por meio do projeto “Desenvolvimento de Princípios de Transparência e Prestação de Contas em Organizações da Sociedade Civil”. As três entidades que apresentaram índice superior a 80% de evidenciação, possuem estrutura administrativa nos moldes de grandes organizações empresariais privadas (conselho de administração, diretoria executiva), submetendo à auditoria externa suas demonstrações financeiras. Nas entidades com menor índice de evidenciação, a prestação de contas é desenvolvida por voluntários, sem uma estrutura administrativa fixa para auxiliar.

Como visto na teoria, as entidades do terceiro setor possuem uma obrigação de prestação de contas subjacente a gestão dos recursos obtidos junto a sociedade por meio das doações recebidas (ASSIS; MELO; SLOMSKI, 2006; ALMEIDA; FERREIRA, 2007; COSTA; RAMUS; ANDREAUS, 2011; OLIVEIRA; TORRES, 2011) e a desconfiança da sociedade perante estas entidades é gerado pela sua falta de transparência (FALCONER, 1999).

A relevância da prestação de contas é vista ainda quando da sua relação com o nível de doações recebidas pelas entidades do terceiro setor (WEISBROD; DOMINGUEZ, 1986; KEATING; FRUMKIN, 2003; BRITO et al., 2008). Apesar de tais evidências, esta pesquisa corrobora com os achados de Cruz (2010) e Carneiro, Oliveira e Torres (2011) de que as entidades do terceiro setor não possuem como prática a prestação de contas e, conforme salientado pelos autores, esta ausência de transparência pode limitar as doações recebidas por estas entidades, ou seja, impedir que possam contribuir de forma mais atuante na sociedade.

## **5. CONCLUSÃO**

Este artigo objetivou identificar o nível de evidenciação contábil das entidades do terceiro setor participantes do projeto, em parceria da ONG Parceiros Voluntários com o Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID/FUMIN), “Desenvolvimento de Princípios de Transparência e Prestação de Contas em Organizações da Sociedade Civil”. Foram coletadas as informações para estudo no sítio das entidades participantes, analisando todos os relatórios relacionados com a prestação de contas e transparência, e comparados com o CPC 26 e NBC T 10.19 para dimensionar o comprimento das exigências.

Do projeto que serviu de base para o presente estudo, participaram 75 entidades do terceiro setor, e depois de 3 etapas, contemplando planejamento, estudos e acompanhamentos, apenas 15 entidades apresentam, como proposto, as informações referente a transparência e prestação de contas. O estudo não teve por objetivo verificar o cumprimento de obrigações legais perante órgãos fiscalizadores, e sim verificar a transparência com usuários gerais, que buscam nos sítios das entidades informações sobre os recursos capitados e aplicados.

Após análise dos 63 itens de evidenciação, divididos em 3 grupos, constatou-se que, no que se refere aos requisitos das Demonstrações Contábeis de acordo com o CPC 26, o índice de evidenciação médio das entidades foi de 27%, ou seja, as entidades atenderam parcialmente a norma. No que se refere à Estrutura e Conteúdo, das prestações de contas analisadas, identificou-se um índice de evidenciação médio de 31%, percebeu-se aqui um aumento no atendimento a norma, pois neste item apresentam-se as informações qualitativas e quantitativas sintetizadas, o que demonstra, portanto, a preocupação em contar como e o que a entidade realiza e não apresentar monetariamente estes fatos. E, quanto às exigências



complementares da NBC T 10.19 constatou-se o menor nível de atendimento, com índice médio de evidenciação de apenas 10%.

Conclui-se que o nível médio de evidenciação das entidades participantes do projeto foi de 27%, um índice considerado baixo, que pode denotar a não percepção, por estas entidades, da importância da prestação de contas e transparência deste setor como visto na teoria.

Destaca-se que os resultados desta pesquisa não podem ser generalizados em virtude do número reduzido da amostra. Recomenda-se, portanto, para pesquisas futuras, a ampliação da amostra e a pesquisa junto às entidades a fim de identificar quais os meios utilizados por elas para prestação de contas junto à comunidade.

## REFERÊNCIAS

ALMEIDA, M. C.; FERREIRA, E. S. Terceiro setor: prestação de contas e suas implicações. **Horizonte científico**. v. 1, n. 1, p. 1-22, 2007.

ARAÚJO, O. C. **Contabilidade para organizações do Terceiro setor**. São Paulo: Atlas, 2005.

ASSIS, M. S.; MELLO, Gilmar Ribeiro; SLOMSKI, V. Transparência nas entidades do Terceiro Setor. A demonstração do resultado econômico como instrumento de mensuração do desempenho. In: 3º Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade, 2006, São Paulo. **Anais...** 3º Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade, 2006.

ATAN, R.; ZAINON, S.; WAH, Y. B. Quality information by charity organizations and its relationship with donations. In: Conference on Business administration, 2012. Cambridge. **Proceedings...** 6º WSEAS Conferência internacional em administração de negócios, Harvard, 2012.

BRITO P. P.; OLIVEIRA, M. C.; SANTOS, S. M. dos; LUCA, M. M. M. de; OLIVEIRA, B. C. de. A utilização dos demonstrativos contábeis como instrumento de apoio a gestão nas organizações não governamentais: um estudo de caso no estado do Ceará. **Revista alcance**. v. 15, n. 1, p. 61-80, jan./abr., 2008.

CARNEIRO, A. de F.; OLIVEIRA, D. de L.; TORRES, L. C. *Accountability* e a prestação de contas das organizações do terceiro setor: uma abordagem à relevância da contabilidade. **Sociedade, contabilidade e gestão**. v. 6, n. 2, p. 90-105, jul./dez., 2011.

COELHO, S. de C. C. **Terceiro Setor: um estudo comparado entre Brasil e Estados Unidos** – São Paulo: SENAC, 2000.

COSTA, E.; RAMUS, T.; ANDREAUS, M. *Accountability as a managerial tool in non-profit organizations: evidence from Italian CSVs*. **Voluntas**. v. 22, n. 3, p. 470-493, 2011.

CRUZ, C. V. O. A. **A relevância da informação contábil para os investidores sociais privados de entidades do terceiro setor no Brasil**: Uma investigação empírica. 2010. Tese (Doutorado em Contabilidade) – Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2010.

CRUZ, J. A. W.; QUANDT, C. O.; MARTINS, T. S.; SILVA, W. V. da. Performance no terceiro setor – uma abordagem de *accountability*: estudo de caso em uma organização não

governamental brasileira. **Revista de administração da UFSM**. v. 3, n. 1, p. 58-75, jan./abr. 2010.

FALCONER, Andrés Pablo. **A promessa do Terceiro Setor**: um estudo sobre a construção do papel das organizações sem fins lucrativos e do seu campo de gestão. 1999. Dissertação (Mestrado em Administração) – Programa de Pós-Graduação em Administração da Universidade de São Paulo. São Paulo: FEA/USP, 1999.

GANDÍA, J. L. Internet disclosure by nonprofit organizations: empirical evidence of nongovernmental organizations for development in Spain. **Nonprofit and voluntary sector quarterly**. v. 40, n. 1, p. 57-78, fev. 2011.

GOULART, A. M. C. **Evidenciação contábil do risco de mercado por instituições financeiras no Brasil**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2003.

IUDÍCIBUS, S. **Teoria da contabilidade**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

KEATING, E. K.; FRUMKIN, P. Reengineering nonprofit financial accountability: toward a more reliable foundation for regulation. **Public Administration Review**. v. 63, n. 1, p. 3-15, jan./fev. 2003.

MENEZES, N.; JOHANNPETER, M. E. P. **ONG transparência como fator crítico de sucesso**. Porto Alegre: Ed. Unisinos 2012.

OLAK, P. A.; NASCIMENTO, D. T. **Contabilidade para Entidades sem Fins Lucrativos (Terceiro Setor)**. 3. ed. São Paulo: Atlas 2010.

OLIVEIRA, I. M. da S. **Uma investigação sobre a prestação de contas das entidades do terceiro setor brasileiro**. 2009. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2009.

SOLDI, A. R.; HATZ, C. R.; SANTOS, G. R. dos; SILVA, M. M. da. Transparência no terceiro setor: um estudo sobre as organizações filantrópicas. **Jovens pesquisadores**. v. 4, n. 1 (6), p. 1-13, jan./jun., 2007.

TRUSSEL, J. M.; PARSONS, L. M. Financial reporting factors affecting donations to charitable organizations. **Advances in Accounting**. v. 23, p. 263-285, 2007.

WEISBROD, B. A.; DOMINGUEZ, N. D. Demand for collective goods in private nonprofit markets: can fundraising expenditures help overcome free-rider behavior? **Journal of public economics**. v. 30, n. 1, p. 83-96, jun. 1986.

ZAINON, S.; ATAN, R.; WAH, Y. B.; AHMAD, R. A. R. Information disclosure by charity organizations. In: Conference on Business administration, 2012. Cambridge. **Proceedings...** 6º WSEAS Conferência internacional em administração de negócios, Harvard, 2012.