

# EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL EM ENTIDADES BRASILEIRAS DE TERCEIRO SETOR: ADEQUAÇÃO ÀS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

*ACCOUNTING DISCLOSURE IN NON-PROFIT BRAZILIAN ENTITIES: ADEQUACY TO BRAZILIAN ACCOUNTING STANDARDS*

## VANDERLEI GOLLO

Mestrando em Ciências Contábeis pela Universidade Regional de Blumenau (Furb). E-mail: vande\_gollo@hotmail.com. Endereço: Linha Esperança, s/n, Interior, Coronel Freitas – SC - CEP 89.840-000.

## SHEILA JEANE SCHULZ

Mestranda em Ciências Contábeis pela Universidade Regional de Blumenau (Furb). E-mail: sheila.jeane@hotmail.com

## FABRÍCIA SILVA DA ROSA

Pós-doutora em Contabilidade pela Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). E-mail: fabriciasrosa@hotmail.com

---

Recebido em: 02.08.2013. Revisado por pares em: 07.02.2014. Aceito em: 05.03.2014. Publicado em: 30.08.2014. Avaliado pelo sistema *double blind review*.

---

**Resumo:** Este estudo objetiva identificar a adequação de entidades brasileiras do terceiro setor no que tange às normas brasileiras de contabilidade. Para isso, são analisadas 46 entidades do terceiro setor de Santa Catarina que possuem as informações sobre balanço patrimonial, demonstração de resultado, demonstração de superávit ou déficit e notas explicativas divulgadas no Cadastro Nacional das Entidades, no site do Ministério da Justiça, para os anos de 2009 a 2011. A metodologia utilizada se baseia na técnica de check list, elaborada com base no exigido pelas normas brasileiras de contabilidade (NBC T – 3 e NBC T – 10.19) para as entidades sem fins lucrativos. Os resultados demonstram que o índice geral de evidenciação para os três anos analisados é de 51,73%, ficando muito longe do ideal. Esse índice é calculado pela proporção de itens evidenciados em relação ao total de itens investigados. Outro achado é de que a estrutura padronizada pelo Ministério Público para a divulgação das informações contábeis não abordam todas as obrigatoriedades trazidas pela normatização. Assim, o estudo conclui que as entidades do terceiro setor apresentam baixos índices de evidenciação e que a estrutura padronizada pelo Ministério da Justiça leva as entidades a divulgar somente o necessário para a prestação de contas ser aceita pelo sistema, não incentivando a divulgação de dados além dos obrigatórios.

**Palavras-chave:** Evidenciação. Prestação de contas. Terceiro setor. Responsabilidade.

**Abstract:** *This study aims to identify the suitability of Brazilian organizations that act in the third sector, in relation to Brazilian Accounting Standards. It was analyzed 46 third sector entities of Santa Catarina - Brazil, which had the information about balance sheet, income statement, statement of surplus or deficit, and explanatory notes disclosed in the National Register of Entities, on Ministry of Justice website, for the years 2009 to 2011. In order to do it, a check list technique was used, elaborated with base on the requirements of the Brazilian Accounting Standards for nonprofits entities (NBC T – 3 and NBC T – 10.19). The results show that the disclosure overall rate for the three years analyzed was 51.73%, being far from ideal. This index was calculated by the proportion of items shown in the total of items investigated. Another finding was that the standardized framework for prosecutors to disclosure the accounting information does not address all obligatoriness brought by standardization. The conclusion of the article is that the third sector entities showed low levels of disclosure, and the standardized structure by the Ministry of Justice takes the entities to disclose only what is necessary for the report to be accepted by the system, not encouraging the dissemination of data beyond the mandatory.*

**Keywords:** *Disclosure. Accountability. Third sector. Responsibility.*

## 1 INTRODUÇÃO

As entidades do terceiro setor atuam fornecendo serviços à população que envolvem os direitos do cidadão, como, por exemplo, saúde, educação, entre outros. Embora algumas entidades sejam autossustentadas, em sua maioria são

financiadas tanto pelo setor público quanto pelo setor privado. Os recursos oriundos do setor público normalmente são disponibilizados por meio de projetos junto aos órgãos do primeiro setor, enquanto que os recursos oriundos do setor privado derivam basicamente de doações do segundo setor.

O surgimento do terceiro setor decorreu das necessidades da sociedade que não eram atendidas pelo Estado, que justifica essa situação por ter uma atuação muito abrangente, gerando situações de deficiências (SILVEIRA; BORBA, 2010). Os autores citam que, a partir disso, a sociedade se organizou de modo a executar atividades específicas para cobrir as lacunas deixadas pelo governo, através de entidades sem fins lucrativos.

Entretanto, como as entidades do terceiro setor são financiadas em grande parte por recursos doados pelo governo e/ou empresas do setor privado, há uma cobrança por parte desses financiadores em relação à transparência dos gastos realizados com essas doações para se ter certeza de que os recursos foram utilizados adequadamente para promover as atividades-fim da entidade, beneficiando a sociedade (CALABRESE, 2011).

A principal forma de transparência das entidades do terceiro setor é através da evidenciação contábil e das demonstrações financeiras, porém, no que tange à transparência e à profissionalização, ainda é preciso forte amadurecimento para que as entidades cheguem a um nível satisfatório (SILVEIRA; BORBA, 2010).

Apesar de sua importância, percebe-se que há nesse setor deficiências e carências nas divulgações das informações. Essa falta de transparência compromete a visibilidade e a autenticidade dessas organizações. Piza *et al.* (2012, p. 95) citam que “[...] a baixa profissionalização da gestão, associada à ausência de um Contador na maioria das OSCs, sugere que as NBCs não são fielmente cumpridas, e pouca atenção é dada à precisão das demonstrações contábeis”.

Diante da importância do terceiro setor, é fundamental que as organizações que o compõem adotem uma política de transparência de suas atividades, bem como a prestação de contas e divulgação de suas demonstrações. Com isso, as organizações do terceiro setor, além de tornarem-se transparentes, poderão aumentar sua credibilidade perante a sociedade e seus financiadores.

Nesse sentido, surge a questão da pesquisa: qual a adequação da evidenciação contábil em entidades brasileiras do terceiro setor, no que tange às normas brasileiras de contabilidade (NBC)? Portanto, o objetivo deste estudo é identificar a adequação de entidades brasileiras do terceiro setor no que tange às NBCs.

Piza *et al.* (2012) abordam a situação de um conflito que reside nas entidades do terceiro setor. Esse conflito refere-se à existência de recursos financeiros que demandam adequada prestação de contas para o financiamento das atividades dessas instituições em contrapartida à falta de capacidade administrativa financeira para atender a essa necessidade.

Dada a importância da adequada prestação de contas por parte das entidades que compõem o terceiro setor, este estudo se justifica por procurar identificar o nível de evidenciação apresentada por essas empresas. Com isso, é possível perceber se as organizações estudadas estão evidenciando suas ações, possibilitando, assim, mostrar transparência e responsabilidade para seus financiadores, usuários e público em geral.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

Neste tópico, faz-se uma breve abordagem sobre o terceiro setor e sua evidenciação contábil. Em sequência, efetua-se a revisão de estudos anteriores relacionados à temática estudada.

### 2.1 TERCEIRO SETOR

As entidades de terceiro setor, que possuem fins sociais e não buscam o lucro como finalidade, têm sido denominadas com diversas expressões, como entidades sociais, entidades filantrópicas, benemerência, organizações sociais civis, entre outras nomenclaturas, tanto pelos estudiosos, quanto pela população e os meios de comunicação (PIZA *et al.*, 2012).

Para Voese e Reptczuk (2011), apesar de as entidades não terem características de fins lucrativos, elas realizam a contratação de profissionais, principalmente no que tange ao controle financeiro, com a função de administrar os recursos recebidos pela entidade e reportar-se, na prestação de contas, tanto ao governo quanto à sociedade. Os autores também ressaltam a importância da qualificação desses profissionais para que haja competência suficiente para a maximização dos resultados, sem que incorram problemas com prestação de contas.

As entidades do terceiro setor possuem o objetivo principal de auxiliar os indivíduos, inclusive, de modo a proporcionar-lhes melhores condições e desenvolvimento para que, como consequência desse apoio, a sociedade como um todo seja também auxiliada e desenvolvida, em sua coletividade (MILANI FILHO; CORRAR; MARTINS, 2003).

Uma questão conflitante é especificada por Piza *et al.* (2012, p. 82), quando afirmam que:

Neste contexto, verifica-se que há potencialmente uma situação de conflito. Por um lado, há falta de capacidade administrativa financeira das OSCs, e, por outro lado, há quantidades significativas e crescentes de recursos financeiros disponibilizados para organizações das quais se espera prestação de serviços com qualidade, transparência e eficiência.

É em busca da diminuição desse conflito que a evidenciação contábil é importante para a sobrevivência e transparência das entidades de terceiro setor, já que, em muitos casos, é a principal financiadora de recursos obtidos pelas entidades para cumprimento de sua missão.

## 2.2 EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL NO TERCEIRO SETOR

A evidenciação é uma maneira de tornar públicas as ações desenvolvidas pelas organizações do terceiro setor. Segundo Silveira e Borba (2010), as organizações possuem uma finalidade com cunho no aspecto social, o que vem a refletir na necessidade de transparência e na responsabilidade da entidade sobre seus atos, que deverão ter impacto social.

Nesse mesmo contexto, Rengel *et al.* (2012) destacam que as entidades do terceiro setor desenvolvem ações que são de interesse público. Com isso, é muito importante ter transparência na gestão das atividades desenvolvidas, principalmente porque os recursos para seu custeamento são oriundos de doações, subvenções e contribuições de voluntários.

De acordo com Calabrese (2011), recentemente as entidades do terceiro setor e seus gestores têm procurado maior regulamentação nas divulgações das demonstrações financeiras a fim de melhorar a prestação de contas perante o público.

Gandía (2011) afirma que a divulgação é a chave para a promoção de um ambiente mais eficiente e sustentável para as organizações sem fins lucrativos, pois a divulgação de informações relevantes cria confiança e melhora as decisões sobre financiamento. Diferentes níveis e tipos de divulgação podem ser necessários para partes diferentes e níveis de sofisticação. Há uma necessidade particular de informação a ser divulgada de forma que responda os questionamentos e necessidades que essas entidades possam vir a ter.

Para Silveira e Borba (2010, p. 43),

A Evidenciação Contábil é a forma mais usual, e em muitas entidades é a única forma para demonstrar à sociedade o valor social de suas atividades. Assim, a adequação da evidenciação contábil das entidades do Terceiro Setor pode ser considerada como índice de transparência dessas entidades, informação de suma importância para gerar crédito a essas Entidades diante da sociedade.

De acordo com Zhuang, Saxton e Wu (2011), as doações são essenciais para o funcionamento das entidades de caráter não lucrativo, porém isso demanda transparência organizacional e mitigação das assimetrias da informação, que muitas vezes existem entre organizações e doadores no mercado para doações de caridade. Os autores sugerem que a divulgação do desempenho, das informações financeiras e da relação com os doadores é uma ferramenta importante para as organizações sem fins lucrativos, na tentativa de atrair maiores volumes de doações enquanto aumenta a responsabilidade e a confiança do público.

Nesse sentido, por possuírem finalidade pública ou coletiva, as organizações do terceiro setor devem apresentar transparência e melhor evidenciação possível de suas ações. Do contrário, seria incompatível com o cenário em que se encontram. Para Silveira e Borba (2010, p. 43), “[...] é requisito de sobrevivência a devida prestação de contas de suas ações”.

No que tange à transparência para o terceiro setor, Assis, Mello e Slomski (2006, p. 6) explicam que a evidenciação para o terceiro setor se trata de um “[...] fator determinante da sua sobrevivência, é preciso que estas entidades prestem contas dos seus atos aos investidores sociais”. Portanto, é fundamental evidenciar qualitativa e quantitativamente todas as ações desenvolvidas pelo terceiro setor, a fim de se tornarem confiáveis e prestativas perante seus investidores.

As organizações do terceiro setor possuem incentivos fiscais, garantidos pela Constituição Federal Brasileira (BRASIL, 1988, *on-line*), conforme a alínea “d”, do parágrafo VI, do artigo 150. No entanto, para usufruir de tais benefícios, algumas exigências especificadas no Código Tributário Nacional (CTN) (BRASIL, 1966), em seu artigo 14, devem ser cumpridas. As exigências são as seguintes:

- I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;
- II – aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;
- III – manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

Ao adotarem práticas que venham a cumprir as exigências e os critérios estabelecidos pela Constituição Federal (BRASIL, 1988) e pelo CTN (BRASIL, 1966), essas organizações acabam desenvolvendo mecanismos e parâmetros para a evidenciação de suas ações, não somente para os órgãos reguladores, mas também para os seus financiadores e beneficiários.

Além das especificidades impostas pela legislação nacional, as organizações do terceiro setor devem atender aos critérios estabelecidos pelas NBCs. A NBC T – 10.19 (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2003) estabelece aspectos contábeis específicos para as entidades do terceiro setor. De regra geral, aplica-se a essas entidades os princípios fundamentais de contabilidade, bem como as NBC e suas interpretações técnicas e comunicados técnicos, editados pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC). Algumas particularidades devem ser atendidas, tais como:

a) quanto ao registro dos recursos recebidos para subsidiar as atividades e projetos específicos, devem ser registrados de forma separada (em fundos). Deve-se observar as restrições impostas pelos doadores externos, bem como pelos órgãos diretivos da entidade;

b) os resultados não devem ser destinados aos detentores do patrimônio líquido, devendo ser denominados superávit ou déficit quando apontarem lucro ou prejuízo, respectivamente. Esses valores devem ser registrados na conta “superávit ou déficit do exercício”, enquanto não aprovados pela assembleia dos associados, e, após a sua aprovação, devem ser transferidos para a conta “patrimônio social”.

As organizações do terceiro setor devem prestar contas aos financiadores de seus projetos, como forma de comprovar a execução das ações propostas, e também perante a sociedade, uma vez que possuem finalidade de cunho social e apresentam características de organizações públicas.

## 2.3 ESTUDOS RELACIONADOS

O estudo desenvolvido por Yetman, Yetman e Badertscher (2009) analisou as atividades realizadas pelas entidades do terceiro setor que são submetidas à tributação, denominadas como atividades comerciais, por se distanciarem da missão da organização. O exame dessas atividades tributáveis pode fornecer *insights* únicos e valiosos sobre os efeitos das atividades comerciais no comportamento das entidades sem fins lucrativos. De acordo com os autores, apesar de algumas organizações publicarem suas informações, a indisponibilidade de grande parte delas tem impedido uma avaliação prévia da sua precisão e confiabilidade. A partir de um conjunto de dados exclusivos, os autores desenvolveram um modelo confiável para analisar as atividades tributáveis das entidades sem fins lucrativos a partir de dados disponíveis publicamente.

Miranda *et al.* (2009) realizaram um estudo objetivando verificar o grau de aderência das demonstrações contábeis das entidades do terceiro setor às normas definidas pelo CFC, assim como verificar também a terminologia usada, utilizando como amostra 31 ONGs brasileiras. A conclusão do estudo é de que a aderência às NBCs do CFC foi muito baixa nas entidades do terceiro setor analisadas. Além disso, as entidades preferem adotar a terminologia própria para empresas com fins lucrativos.

Gandía (2011) analisou a relevância da tecnologia, em particular do uso da internet, para a melhoria da prestação de contas e transparência nas organizações sem fins lucrativos. Em seu estudo, propôs um modelo de divulgação de informações para os *websites* das organizações não governamentais para o desenvolvimento (ONGD) na Espanha, que pode servir como guia para melhorar sua transparência informativa e sua prestação de contas. As evidências obtidas revelam que os websites das ONGDs espanholas são principalmente decorativos, voltados à estética da entidade e devem evoluir para um ambiente mais informativo e relacional, que permita às partes interessadas dispor de informações relevantes, que vão desde o trabalho que está sendo realizado e o uso dos fundos dispersos, até a forma que a organização é governada. Os resultados também confirmaram que os níveis de divulgação estão relacionados com a quantidade de doações recebidos pela organização.

Silveira e Borba (2010) desenvolveram uma pesquisa para analisar a conformidade das prestações de contas com as normas contábeis estabelecidas das fundações da área de educação e pesquisa de Santa Catarina. Os autores elaboraram, a partir das normas contábeis, uma listagem de aspectos relacionados às fundações, que foi posteriormente verificada nas prestações de contas. Os dados foram cedidos pelo Ministério Público de Santa Catarina e o trabalho foi realizado com 39 fundações, nos exercícios de 2004, 2005 e 2006. Os resultados foram apresentados por tipo de evidenciação contábil analisado. Os achados apontam um nível geral de conformidade das demonstrações contábeis de aproximadamente 67%, confirmando a necessidade tanto de se aprimorar a transparência, quanto a conscientização da utilização das normas específicas relacionadas às fundações.

O estudo de Calabrese (2011) teve os seguintes objetivos: analisar se as entidades sem fins lucrativos sujeitas à auditoria apresentaram seus relatórios contábeis de acordo com os Princípios Contábeis Geralmente Aceitos (GAAP) e por que a maioria dessas entidades não estão sujeitas à auditoria; e verificar se os agentes de mercado, como os doadores, monitoram e exigem as demonstrações e relatórios de competência financeira dessas entidades. Os resultados indicam que a maioria das entidades submetidas à auditoria apresentam os relatórios de acordo com o GAAP, e que o controle externo influencia significativamente na elaboração e apresentação de relatórios de competência financeira.

Saxton, Kuo e Ho (2012) buscaram identificar os determinantes para a divulgação voluntária dos relatórios financeiros das entidades sem fins lucrativos. Para tanto, foram utilizados dados recolhidos em instituições médicas de Taiwan durante um período em que o governo incentivou, mas não obrigou a divulgação dos relatórios em um *website* centralizado. Como resultado, perceberam que a divulgação voluntária é mais provável em organizações que são menores, que têm menor endividamento e que são dirigidas por um maior quadro de gestores. Os dados sugerem que, a partir de uma perspectiva política, regimes de divulgação voluntária não são um meio eficaz de promover a responsabilidade pública.

O estudo realizado por Piza *et al.* (2012) teve como objetivo analisar as práticas contábeis de entidades do terceiro setor e compará-las com as NBCs. Foram analisadas seis organizações sem fins lucrativos da cidade de São Paulo de diversos tamanhos e atividades, por meio de análise documental e entrevista presencial realizadas no ano de 2010. Os resultados da pesquisa indicam que as BNC têm como foco as sociedades anônimas e pouco agregam à mensuração e evidenciação das atividades das organizações sociais civis.

Rengel *et al.* (2012) desenvolveram uma pesquisa por meio de questionário junto aos gestores da Associação de Pais e Amigos dos Excepcionais (Apae) da região do Alto Vale do Itajaí (SC), com o objetivo de identificar as percepções dos gestores sobre a elaboração e divulgação do balanço social dessas organizações. Os resultados demonstraram que os respondentes percebem a importância de divulgar suas ações e que as organizações fazem levantamentos de indicadores sociais e ambientais e possuem relatórios das suas atividades. A maioria não publica o balanço social, mas o consideram como um instrumento para dar transparência à sociedade acerca de suas ações.

De modo geral, percebe-se, a partir dos estudos mencionados, voltados a entidades do terceiro setor, que não há por parte das organizações desse setor uma forte evidenciação das ações e demonstrações contábeis. Nota-se, portanto, que, apesar da importância social e fiscal dessas práticas, muito ainda precisa ser feito no sentido de melhorar esse paradigma nessas organizações.

### 3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Com a finalidade de analisar os dados, quanto aos objetivos, este estudo classifica-se como descritivo. No que tange aos procedimentos, a pesquisa é caracterizada como documental. Quanto à abordagem, classifica-se como qualitativa.

#### 3.1 DADOS DA PESQUISA

A pesquisa utilizou uma *check list* para verificar a evidenciação das NBCs (NBC T – 3 e NBC T – 10.19) pelas entidades de terceiro setor. A *check list* foi adaptada das próprias NBCs e do trabalho de Silveira e Borba (2010), a partir do que determina essas duas referências.

Os dados foram coletados a partir dos dados do Cadastro Nacional de Entidades, disponibilizados no sítio eletrônico do Ministério da Justiça. Inicialmente, buscou-se o número total de organizações da sociedade civil de interesse público (Oscip) qualificadas no estado de Santa Catarina, sendo encontradas 297 entidades.

Em seguida, foram listadas todas as Oscip do estado de Santa Catarina que possuíam informações contábeis publicadas no período entre os anos de 2009 a 2011, encontrando-se ao todo 46 entidades. Ou seja, caso existisse alguma Oscip com ao menos um dos anos do período sem informações publicadas, ela seria excluída da amostra. As 46 entidades estão listadas no Quadro 1.

Quadro 1 – Amostra das Oscip utilizadas na pesquisa

<b>Cidade</b>	<b>Entidade</b>	<b>Cidade</b>	<b>Entidade</b>
Ascurra	Associação de Serviços Sociais Voluntários de Ascurra, Apiúna e Rodeio	Florianópolis	Instituto de Estudos Avançados (IEA)
Atalanta	Associação de Preservação do Meio Ambiente e da Vida (Apremavi)	Florianópolis	Instituto de Geração de Tecnologias do Conhecimento
Balneário Camboriú	Instituto Brasileiro de Santa Catarina	Florianópolis	Instituto de Governo Eletrônico e Inteligência Jurídica e Sistemas
Benedito Novo	Projeto Espaço Alternativo de Benedito Novo	Florianópolis	Instituto Engevix
Blumenau	Instituição Comunitária de Crédito Blumenau Solidarietà	Florianópolis	Instituto Holos de Qualidade
Blumenau	Grupo de Estudos Manoa	Florianópolis	Instituto Kauli Seadi
Brusque	Profomento Agência de Crédito Especial	Florianópolis	Instituto Stela
Caçador	Associação de Crédito ao Microempreendedor do Contestado	Fraiburgo	Centro Cultural Egon Frey
Caçador	Instituto Selvino Caramori	Itajaí	Banco de Crédito Popular da Foz do Rio Itajaí-Açú (Bancri)
Canoinhas	Agência de Desenvolvimento Regional Integrado do Planalto Norte Catarinense	Itajaí	Instituto Anjos do Mar Brasil
Canoinhas	Sociedade Assistencial Vale do Canoinhas	Jaraguá do Sul	Juriti Associação de Crédito ao Microempreendedor
Canoinhas	Sociedade de Crédito ao Microempreendedor do Planalto Norte	Joinville	Instituto Amar
Chapecó	Associação de Crédito Comunidade do Futuro	Lages	Associação Brasileira para o Desenvolvimento da Família (Banco da Família)
Chapecó	Credioeste	Lages	Associação Aliança Assessoria Financeira de Pessoas Físicas e Jurídicas
Chapecó	Instituto de Desenvolvimento Regional (Saga)	Paulo Lopes	Instituto Harmonia na Terra
Concórdia	Equipe Co-gestora do Parque Estadual Fritz Plaumann (Ecopef)	Penha	Instituto Beto Carrero
Criciúma	Instituição de Crédito Solidário (Credisol)	Rio do Sul	Agência de Crédito Especial do Alto Vale do Itajaí (Acredite)
Florianópolis	Aliança Nativa	São Bento do Sul	Agência de Desenvolvimento do Alto Vale do Rio Negro
Florianópolis	Associação Brasileira de Portadores de Câncer	São Bento do Sul	Sociedade Comunitária de Habitação Popular Vila Centenário
Florianópolis	Associação dos Pacientes Renais de Santa Catarina	São José	Instituto Consultor Social
Florianópolis	Associação Floripamanhã	São Miguel do Oeste	Extremo Oeste Agência de Crédito
Florianópolis	Associação Rondon Brasil	Tubarão	Casa do Microcrédito
Florianópolis	Instituto de Educação Social e Promoção da Cidadania	Xanxere	Agência de Microcrédito (Crediamai)

Fonte: Elaboração própria a partir de dados da pesquisa.

### 3.2 MÉTODO DA ANÁLISE DE DADOS

A partir da relação dos dados da pesquisa, foi realizado o preenchimento da *check list* com base nas informações contidas nos documentos a seguir, constantes no site do Ministério da Justiça: a) balanço patrimonial; b) resultado do exercício (DRE); c) superávit ou déficit do exercício; e d) notas explicativas.

A partir do trabalho de Silveira e Borba (2010), foram verificadas as seguintes NBCs para elaboração da *check list*: a) NBC T 3 (COSIF, 2013), que trata sobre o conceito, conteúdo, estrutura e nomenclatura das demonstrações contábeis; e b) NBC T 10.19 (COSIF, 2013), específicas para entidades sem finalidade de lucros.

Foram utilizados os valores 0 e 1 na análise das informações publicadas, sendo utilizado 0 quando a entidade não atendia o item verificado, e 1 quando o item foi atendido pela entidade.

## 4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

As análises das informações constantes no *check list* foram subdivididas em três grupos, sendo o primeiro voltado para a análise das informações constantes no balanço patrimonial, o segundo para os dados das demonstrações de resultado e de superávit e déficit e o terceiro para informações constantes nas notas explicativas.

Na Tabela 1 se demonstra a evidenciação dos itens do balanço patrimonial de cada uma das 46 entidades, no período de três anos (2009 a 2011).

Tabela 1 - Evidenciação dos itens do balanço patrimonial

Item verificado	Base normativa	Taxa de evidenciação (%)		
		2009	2010	2011
A organização apresentou constituição de provisão para cobrir possíveis perdas, bem como a baixa de valores prescritos, incobráveis e anistiados?	NBC T 10.19 – item 10.19.2.2 (2013); Silveira e Borba (2010)	28,26	30,43	34,78
A organização registra os recursos de convênios em contas próprias de ativo e passivo?	NBC T 10.19 – item 10.19.2.6 (2013); Silveira e Borba (2010)	10,87	8,70	6,52
A organização registra o valor do superávit ou déficit do exercício em conta própria do balanço patrimonial?	NBC T 10.19 – item 10.19.2.7 (2013); Silveira e Borba (2010)	89,13	86,96	89,13
A organização apresenta patrimônio social líquido em conta própria do balanço patrimonial?	NBC T 3 – item 3.2.2.12 (2013); Silveira e Borba (2010)	63,04	67,39	69,57
A organização evita apresentar contas do ativo com títulos genéricos e valor superior a um décimo do valor do respectivo grupo de contas?	NBC T 3 – item 3.2.2.9 (2013); Silveira e Borba (2010)	60,87	63,04	58,70
A organização evita apresentar contas do passivo com títulos genéricos e valor superior a um décimo do valor do respectivo grupo de contas?	NBC T 3 – item 3.2.2.9 (2013); Silveira e Borba (2010)	60,87	67,39	63,04
<b>Total geral</b>	-	<b>53,26</b>	<b>53,99</b>	<b>53,62</b>

Fonte: Elaboração própria a partir de dados da pesquisa.

Diante dos dados coletados, procurou-se estabelecer o percentual de evidenciação para cada item analisado entre o total de empresas analisadas em cada um dos anos que compreende o estudo.

Entre os itens analisados correspondentes ao balanço patrimonial, percebe-se que o melhor percentual de evidenciação está relacionado com a apresentação de uma conta específica para o registro do superávit ou déficit do exercício. Foram encontrados percentuais de 89,13, 86,96 e 89,13 para 2009, 2010 e 2011, respectivamente.

O item menos pontuado nessa demonstração trata sobre a utilização de contas próprias para registro de recursos de convênios. Apesar da característica dessas organizações em dispor desse tipo de operações, apenas 10,87% das empresas analisadas atenderam esse critério no ano de 2009, sendo que, em 2010 e 2011, esse índice foi ainda menor.

Merece destaque a composição de provisões a fim de compensar possíveis perdas. Nesse quesito também se observa um baixo índice de evidenciação. No entanto, vale destacar que nem todas as empresas apresentaram valores a receber, então não haveria a necessidade de compor provisões. Porém, nem todas as empresas que apresentaram créditos com terceiros apresentaram a constituição de provisões, o que contribui para o baixo índice de evidenciação.

Percebe-se ainda que nem todas as empresas possuem conta específica para registro do seu capital social. Esse quesito foi evidenciado por 63,04% das empresas em 2009, por 67,39% em 2010 e por 69,57 em 2011. Quanto à utilização de contas genéricas para o lançamento de valores, percebem-se índices parecidos, variando entre 58,70% e 67,39%, das empresas durante os três anos.

A evidenciação geral, tomando como base o que estabelece as NBCs, apresentou-se consideravelmente para o grupo de itens relacionados ao balanço patrimonial. Os resultados encontrados apontam índices de apenas 53,26% para o ano de 2009, 53,99% para 2010 e 53,62% em 2011.

A Tabela 2 apresenta os índices de evidenciação quando analisados os itens que correspondem à demonstração de resultado e à demonstração de superávit ou déficit dos exercícios.

Tabela 2 - Evidenciação dos itens da demonstração de resultado e de superávit ou déficit

Item verificado	Base normativa	Taxa de evidenciação (%)		
		2009	2010	2011
A organização utiliza regime de competência em sua contabilidade?	NBC T 10.19 – item 10.19.2.1; Silveira e Borba (2010)	76,09	78,26	78,26
A organização contabiliza a depreciação de seu ativo imobilizado?	NBC T 10.19 – item 10.19.2.1; Silveira e Borba (2010)	69,57	73,91	69,57
A organização contabiliza a amortização de seu ativo diferido?	NBC T 10.19 – item 10.19.2.1; Silveira e Borba (2010)	8,70	6,52	4,35
A organização deve registrar as contas de receitas e despesas e de superávit ou déficit de forma segregada quando identificáveis por tipo de atividade?	NBC T 10.19 – item 10.19.2.5; Silveira e Borba (2010)	47,83	52,17	47,83
A organização evita apresentar contas de receitas com títulos genéricos e valor superior a um décimo do valor do respectivo grupo de contas?	NBC T 3 – item 3.2.2.9; Silveira e Borba (2010)	50,00	47,83	52,17
A organização evita apresentar contas de despesas com títulos genéricos e valor superior a um décimo do valor do respectivo grupo de contas?	NBC T 3 – item 3.2.2.9; Silveira e Borba (2010)	34,78	43,48	41,30
<b>Total geral</b>	-	<b>48,91</b>	<b>50,36</b>	<b>48,91</b>

Fonte: Elaboração própria a partir de dados da pesquisa.

Ao analisar os dados apresentados pela Tabela 2, assim como os encontrados nos itens do balanço patrimonial, os relacionados às demonstrações de resultado e de superávit e déficit também apresentam baixos índices de evidenciação entre as empresas analisadas. Nota-se que o índice médio de evidenciação foi de apenas 48,91%, nos anos de 2009 e 2011, e para o ano de 2010 foi de 50,36%.

Neste grupo, que representa os itens da demonstração de resultado e de superávit ou déficit, o melhor índice está relacionado à utilização do regime de competência para elaboração das demonstrações contábeis, correspondendo a 76,09%, em 2009, e a 78,26% para os anos de 2010 e 2011. O menor índice encontrado foi quanto à contabilização de amortização para o ativo diferido, porém, nesse caso, também poucas empresas apresentaram valores com diferido em suas demonstrações.

Quanto à apresentação de depreciação do ativo imobilizado, percebem-se índices consideráveis (69,57%, 73,91 e 67,57) de 2009 a 2011, no entanto destaca-se que algumas empresas também não apresentaram valores com imobilizações em seu balanço patrimonial.

Percebe-se ainda pouca atenção para o registro de receitas e despesas e de superávit ou déficit de forma segregada e por atividade, com média abaixo de 50%, e também quanto à utilização de contas genéricas para lançamentos de receitas e despesas, sendo que 50% das empresas lançam receitas em contas genéricas e mais de 60% usa essa prática para as despesas, indo de encontro ao estabelecidos pelas NBC.

Na Tabela 3 estão apresentados os itens investigados nas notas explicativas das 46 empresas. De acordo com as NBC, todos os itens investigados devem ser atendidos pelas organizações do terceiro setor.

Tabela 3 - Evidenciação dos itens das notas explicativas

Item verificado	Base normativa	Taxa de evidenciação (%)		
		2009	2010	2011
A organização apresentou em suas notas explicativas o resumo das principais práticas contábeis?	NBC T 10.19 – item 10.19.3.3, a	91,30	91,30	93,48
A organização apresentou em suas notas explicativas os critérios de apuração das receitas e das despesas, especialmente com gratuidades, doações, subvenções, contribuições e aplicações de recursos?	NBC T 10.19 – item 10.19.3.3, b; Silveira e Borba (2010)	84,78	84,78	89,13
A organização apresentou em suas notas explicativas os valores referentes à isenção de contribuições previdenciárias?	NBC T 10.19 – item 10.19.3.3, c; Silveira e Borba (2010)	65,22	63,04	65,22
A organização apresentou em suas notas explicativas as subvenções recebidas pela entidade, a aplicação dos recursos e as responsabilidades decorrentes dessas subvenções?	NBC T 10.19 – item 10.19.3.3, d	73,91	80,43	84,78
A organização apresentou em suas notas explicativas os fundos de aplicação restrita e responsabilidades decorrentes desses fundos?	NBC T 10.19 – item 10.19.3.3, e	67,39	63,04	67,39
A organização apresentou em suas notas explicativas a evidenciação dos recursos sujeitos a restrições ou vinculações por parte do doador?	NBC T 10.19 – item 10.19.3.3, f	60,87	58,70	60,87
A organização apresentou em suas notas explicativas os 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?	NBC T 10.19 – item 10.19.3.3, g	0,00	0,00	0,00
A organização apresentou em suas notas explicativas as taxas de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações em longo prazo?	NBC T 10.19 – item 10.19.3.3, h; Silveira e Borba (2010)	0,00	00,00	0,00

continua...

conclusão...

Item verificado	Base normativa	Taxa de evidenciação (%)		
		2009	2010	2011
A organização apresentou em suas notas explicativas informações sobre os tipos de seguro contratados?	NBC T 10.19 – item 10.19.3.3, i; Silveira e Borba (2010)	0,00	00,00	0,00
A organização apresentou em suas notas explicativas suas receitas com e sem gratuidade de forma segregada e os benefícios fiscais gozados?	NBC T 10.19 – item 10.19.3.3, k	67,39	76,09	76,09
<b>Total geral</b>	-	<b>51,09</b>	<b>51,74</b>	<b>53,70</b>

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados da pesquisa.

A partir da Tabela 3 percebe-se que foi nas notas explicativas que apareceram os mais elevados índices de evidenciação. No entanto, dos dez itens analisados nessa demonstração, três deles não foram atendidos por nenhuma das empresas durante o período analisado. Isso se deve principalmente ao modelo de notas explicativas utilizado pelo Ministério da Justiça. Isso contribuiu para baixar a média de evidenciação quando considerado todo o grupo. Assim foi encontrado um índice de 51,09% das empresas que atenderam aos critérios de elaboração das notas explicativas em 2009: esse índice passou para 51,74% e 53,70% em 2010 e 2011, respectivamente.

O item que melhor fora atendido pelas empresas refere-se à apresentação das principais práticas contábeis adotadas, ficando acima dos 90%, seguido do item que contempla os critérios de apuração das receitas e despesas, ficando em média acima dos 85%.

Verificou-se que a própria estrutura exigida pelo Ministério da Justiça tem grande influência para as taxas de evidenciação se manter em alguns itens com taxa zerada. Existem itens inseridos na *check list* por estarem presentes nas NBC utilizadas no estudo (relacionadas ao terceiro setor), mas que não são exigidas na prestação de contas do Ministério da Justiça. O que acontece é que, para todos os anos, as estruturas encontradas no *site* do Ministério da Justiça são padronizadas, e algumas entidades preenchem somente o estritamente necessário para concluir o envio das informações.

Por isso, uma conclusão trazida pela pesquisa é a necessidade de os órgãos públicos responsáveis pela estrutura de transparência das informações do terceiro setor cobrarem as informações mais detalhadas, inclusive abrangendo todos os requisitos das NBC. As informações sobre a maioria dos itens, especialmente os itens que aparecem com taxa zerada, se possuísem estrutura mais específicas exigidas pelo sistema do Ministério da Justiça, talvez obrigassem as entidades a evidenciar as informações.

A partir dos valores encontrados por grupo, foi elaborado um demonstrativo geral, o qual se encontra apresentado na Tabela 4.

Tabela 4 - Evidenciação geral

Demonstração analisada	2009	2010	2011	Média
Balanco patrimonial	53,26	53,99	53,62	53,62
Demonstração de resultado e demonstração de superávit ou déficit do exercício	48,91	50,36	48,91	49,39
Notas explicativas	51,09	51,74	53,70	52,18
<b>Total/média geral</b>	<b>51,09</b>	<b>52,03</b>	<b>52,08</b>	<b>51,73</b>

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados da pesquisa.

Na Tabela 4 é possível perceber de forma geral como está a evidenciação das 46 Oscip analisadas neste estudo. Para o grupo do balanço patrimonial, os resultados indicam que 53,62% das empresas da amostra atenderam aos critérios de elaboração e apresentações dessa demonstração, em conformidade com as NBC. Para o grupo das demonstrações de resultado e de superávit e déficit, os devidos critérios foram atendidos por apenas 49,39% das organizações, e, em relação às notas explicativas, os resultados apontam para 52,18% das empresas, evidenciando de forma adequada suas ações.

Analisando a média geral de todos os itens em cada um dos anos contemplados, percebe-se índices de evidenciação baixos e praticamente uniformes. Nota-se uma leve evolução, partindo de 51,09%, em 2009, para 52,03%, em 2010, e para 52,08% em 2011.

Verificando-se o trabalho base para este estudo, de Silveira e Borba (2010), nota-se que o principal problema levantado pelos autores continua evidente neste estudo. O alcance da evidenciação deveria alcançar 100% em todas as entidades, uma vez que os itens analisados são os considerados como mínimos pelas NBC, ou seja, o patamar alcançado, na faixa entre 51 e 52%, não é nem de longe o esperado. Silveira e Borba (2010) alcançaram em seu trabalho um nível geral de conformidade na ordem de 67%, apresentando na amostra da pesquisa um índice um pouco superior de evidenciação ao apresentado pela amostra do presente artigo.

Os anos analisados por Silveira e Borba (2010) foram os de 2004 a 2006. Nesse trabalho os autores afirmam a importância da evidenciação contábil por essas entidades, sendo que o desenvolvimento do terceiro setor estaria condicionado à sua evolução no que tange à *accountability*. Ou seja, um passo importante a ser dado pelas entidades sem fins lucrativos é justamente uma transparência mais abrangente.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O terceiro setor é muito importante para a sociedade como um todo, pois busca desenvolver atividades de responsabilidade pública a partir da iniciativa privada. É sustentado basicamente por subvenções, projetos e doações do público em geral. Por isso é fundamental atuar com transparência e responsabilidade para dar credibilidade às ações que desenvolve.

Este estudo objetiva identificar a adequação de entidades brasileiras do terceiro setor no que tange às NBC. Para isso, foi utilizada uma *check list* para verificar a evidenciação das Oscip. A *check list* foi baseada no trabalho de Silveira e Borba (2010), na NBC T 3 e na NBC T 10.19. A NBC T 3 trata sobre o conceito, conteúdo, estrutura e nomenclatura das demonstrações contábeis, e a NBC T 10.19 é específica para as entidades sem finalidade de lucros.

A amostra utilizada foi de 46 entidades de Santa Catarina que possuíam informações contábeis divulgadas no sítio eletrônico do Ministério da Justiça para os três anos analisados (2009 a 2011). A partir da verificação dos itens utilizados para a análise, foi elaborado um índice de evidenciação para cada item, bem como índices gerais por grupo, ano e período analisado. O referido índice corresponde ao percentual de itens atendidos frente ao grupo dos observados.

Diante dos resultados encontrados neste estudo, percebe-se que as empresas do terceiro setor, em especial as analisadas neste estudo, apresentaram baixos índices de evidenciação.

O índice geral de evidenciação para os três anos analisados foi de 51,73%, ficando muito longe do ideal, pois, além da importância da prestação de contas, há a normatização vigente que determina que os quesitos abordados nesta pesquisa devem ser atendidos por todas as empresas pertencentes ao terceiro setor.

É importante destacar a importância de adoção de modelos de demonstração mais abrangentes, principalmente no que tange às notas explicativas, já que as encontradas durante a realização deste estudo são deficitárias e não atendem a todos os critérios necessários para a prestação de contas adequada, conforme o que estabelecem as NBCs. Mesmo os itens atendidos precisam ser melhorados e tratados de forma mais detalhadas para que os interessados possam usufruir de mais e melhores informações.

Outro ponto encontrado foi de que a estrutura padronizada pelo Ministério da Justiça não atende todos os itens mínimos obrigatórios trazidos pelas NBCs. Ou seja, muitas vezes as entidades divulgam apenas as informações necessárias para que a prestação de contas passe pelo sistema do Ministério da Justiça, e, se houvesse uma melhoria no padrão exigido, as entidades acabariam sendo obrigadas a controlar e divulgar certos dados, o que aumentaria a taxa de evidenciação.

Os resultados obtidos são corroborados com outras pesquisas que alcançaram conclusões semelhantes analisando outras amostras e fontes de dados. A baixa prestação de contas é encontrada nos estudos de Yetman, Yetman e Badertscher (2009), Miranda *et al.* (2009), Silveira e Borba (2010) e Piza *et al.* (2012).

Silveira e Borba (2010) alcançaram em seu trabalho um nível geral de conformidade na ordem de 67%, enquanto o presente estudo alcançou um índice geral entre 51,73%. Mesmo que este estudo tenha sido realizado dois anos depois do de Silveira e Borba, a taxa de evidenciação foi menor. Com isso, conclui-se o mesmo que Silveira e Borba: os itens analisados são os mínimos exigidos pela normatização, logo, o índice de evidenciação para todas as entidades deveria ser de 100%, porém na realidade a taxa está longe do esperado.

Sobre a conclusão encontrada de que a divulgação é somente de informações obrigatórias, causada em parte pelo sistema de divulgação padronizado do Ministério da Justiça, pode-se comparar com o estudo de Gandía (2011). Nesse estudo, o autor elaborou um modelo de divulgação para os websites das ONGs espanholas, pois notou que o modo de divulgação deveria evoluir para permitir informações relevantes que não eram abordadas, como, por exemplo, de que

maneira o trabalho é feito e como a entidade é organizada. Verificando o resultado do estudo de Saxton, Kuo e Ho (2012), nota-se que a divulgação voluntária (não obrigatória) não é um meio eficaz de promover a responsabilidade pública, pois são poucas as entidades que se interessam em divulgar além do que seja obrigatório.

Muito ainda há de ser feito para que o terceiro setor consiga alcançar um índice de transparência suficiente para a informação dos seus usuários interessados, principalmente por se utilizar de recursos muitas vezes do governo para atuar em áreas não alcançadas pelo poder público. Até mesmo as pessoas físicas e jurídicas necessitam de maiores esclarecimentos sobre a destinação de suas doações, pois espera-se que ocorram ganhos sociais decorrentes dessas doações. A própria entidade ganharia com uma maior evidenciação, porque o número de doações poderia ser aumentado, uma vez que os doadores obtenham segurança sobre sua correta utilização.

O presente trabalho voltou-se a verificar o cumprimento ou não, pelas entidades do terceiro setor, da evidenciação dos itens constantes nas NBCs. A partir disso, recomenda-se a realização de estudos que avaliem a percepção dos gestores da organização quanto à qualidade das informações divulgadas, assim como as razões de a divulgação dos itens mínimos obrigatórios não serem atendidas.

## REFERÊNCIAS

ASSIS, M. S.; MELLO, G. R.; SLOMSKI, V. Transparência nas entidades do terceiro setor: a demonstração do resultado econômico como instrumento de mensuração de desempenho. In: CONGRESSO USP DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE, 3., 2006, São Paulo. *Anais...* São Paulo: USP, 2006.

BRASIL. Código Tributário Nacional. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm)>. Acesso em: 10 maio 2013.

BRASIL. Presidência da República. *Constituição da República Federativa do Brasil*. 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 10 maio 2013.

CALABRESE, T. D. Public mandates, market monitoring, and nonprofit financial disclosures. *Journal of Accounting and Public Policy*, v. 30, n. 1, p. 19-88, Jan./Feb. 2011.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Resolução CFC 686/1990*. Aprova a NBC T 3 – Conceito, conteúdo, estrutura e nomenclatura das demonstrações contábeis. Disponível em: <<http://www.cosif.com.br/mostra.asp?arquivo=nbct03ind>>. Acesso em: 10 maio 2013.

\_\_\_\_\_. *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: <<http://www.cosif.com.br/mostra.asp?arquivo=nbct1019ind>>. Acesso em: 10 maio 2013.

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, 2011.

MILANI FILHO, M. A. F.; CORRAR, L. J.; MARTINS, G. A. O voluntariado nas entidades filantrópicas paulistas: o valor não registrado contabilmente. *Revista UnB Contábil*, v. 6, n. 1, p. 153-172, 2003.

MIRANDA, L. C. *et al.* Prestação de contas das organizações não governamentais brasileiras: uma investigação sobre terminologia contábil. *Revista Universo Contábil*, v. 5, n. 1, p. 22-37, 2009.

PIZA, S. C. T. *et al.* A aderência das práticas contábeis das entidades do terceiro setor às normas brasileiras de contabilidade: um estudo multicase de entidades do município de São Paulo-SP. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, v. 17, n. 3, p. 78-97, 2012.

- RENGEL, S. *et al.* Importância do balanço social para as entidades do terceiro setor sob a ótica dos gestores das APAES da região do Alto Vale do Itajaí/SC. *Pensar Contábil*, v. 14, n. 53, p. 5-15, 2012.
- SAXTON, G. D.; KUO, J-S.; HO, Y-C. The determinants of voluntary financial disclosure by nonprofit organizations. *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, v. 41, n. 6, p. 1051-1071, Dec. 2012.
- SILVEIRA, D.; BORBA, J. A. Evidenciação contábil de fundações privadas de educação e pesquisa: uma análise da conformidade das demonstrações contábeis de entidades de Santa Catarina. *Revista Contabilidade Vista & Revista*, v. 21, n. 1, p. 41-68, 2010.
- SOUZA, F. J. V. *et al.* Prestação de contas no terceiro setor: uma análise das entidades possuidoras do título de utilidade pública federal no estado do Rio Grande do Norte. *Revista ConTexto*, v. 12, n. 21, p. 105-116, 2012.
- VOESE, S. B.; REPTCZUK, R. M. Características e peculiaridades das entidades do terceiro setor. *Revista ConTexto*, v. 11, n. 19, p. 31-42, 2011.
- YETMAN, M. H.; YETMAN, R. J.; BADERTSCHER, B. Calibrating the reliability of publicly available nonprofit taxable activity disclosures: comparing IRS 990 and IRS 990-T data. *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, v. 38, n. 1, p. 5-175, Feb. 2009.
- ZHUANG, J.; SAXTON, G. D.; WU, H. Publicity vs. impact in nonprofit disclosures and donor preferences: a sequential game with one nonprofit organization and  $N$  donors. *Annals of Operations Research*, v. 21, não paginado, Sept. 2011.