

EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL DE ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR: ANÁLISE DA CONFORMIDADE DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DE UMA ASSOCIAÇÃO BENEFICENTE

Amanda Manes Koch¹, Elizabeth Guesser Leite², Janaina Comim³, Sandro Vieira Soares⁴

¹amandamaneskoch@hotmail.com

²beth_gleite@hotmail.com

³comim.janaina@hotmail.com

⁴sandrovieirasoes@hotmail.com

Resumo

O terceiro setor consiste em organizações sem fins lucrativos, não governamentais, que têm por objetivo gerar serviços de caráter público e social. Essas organizações podem ser caracterizadas como instituições de caridade, organizações religiosas ou comunitárias, sindicatos, entidades voltadas para as artes, associações profissionais e entidades sem fins lucrativos. O Centro Cultural Escrava Anastácia (CCEA) é uma associação, que tem como finalidade manter o bem-estar dos seus associados por meio da formação de outras associações de recreações, esportes e clubes. Este estudo busca analisar o grau de conformidade das demonstrações contábeis do CCEA com as normas contábeis aplicadas ao terceiro setor. Na pesquisa, caracterizada como documental, utilizou-se um *checklist* composto por aspectos que se referem a itens de verificação de conformidade, adaptado como instrumento para constatar a evidenciação proposta. Os dados utilizados, obtidos diretamente com o CCEA, referem-se ao estatuto social da entidade e às suas demonstrações contábeis dos anos de 2014 e 2015. Os resultados sugerem um nível geral de conformidade das demonstrações contábeis de, aproximadamente, 79,45% para o ano de 2015, confirmando a necessidade de aprimorar a evidenciação contábil, utilizando as normas específicas relativas às associações.

Palavras-chave: Terceiro Setor; Normas Contábeis; Evidenciação Contábil.

ACCOUNTING EVIDENCE OF THIRD SECTOR ENTITIES: ANALYSIS OF THE COMPLIANCE OF THE ACCOUNTING STATEMENTS OF A BENEFICIAL ASSOCIATION

Abstract

The third sector consists of non-profit organizations, non-governmental, whose purpose is to generate public and social services. These organizations can be characterized as charities, religious or community organizations, unions, arts organizations, professional associations and non-profit organizations. The Centro Cultural Escrava Anastácia (CCEA) is an association which aims to maintain the well-being of its members through the formation of associations of recreations, sports and clubs. This study seeks to analyze the degree of compliance of the CCEA with the accounting standards applied to the third sector. In this research, which is characterized as archival, we used a checklist consisting of aspects that refer to items of compliance verification, adapted as an instrument to verify the proposed disclosure. The data used refer to the entity's bylaws and its financial statements for the year 2014 and 2015, which were obtained directly from the CCEA. The results suggest a general level of compliance of the financial statements of approximately 79.45% for the year 2015, confirming the need to improve the accounting disclosure using the specific norms related to the associations.

Keywords: *Third sector; Accounting Standards; Accounting Evidence.*

1. Introdução

O terceiro setor consiste em organizações sem fins lucrativos, não governamentais, que têm por objetivo gerar serviços de caráter público, em que o intuito é social e não econômico (CARDOSO, 2010). As entidades sem fins lucrativos englobam fundações; institutos; entidades filantrópicas, de serviços sociais e religiosos; organizações não governamentais, da sociedade civil de interesse público; associações comunitárias e as mais diversas organizações de defesa dos direitos civis (LUNARDI; MARIAN, 2012).

Chagas *et al.* (2015) observam que o patrimônio das entidades de Terceiro Setor é formado por recursos materiais, humanos e financeiros; que são utilizados para obtenção de resultado positivo (*superavit*) ou negativo (*deficit*), dependendo do gerenciamento dos recursos. Borges *et al.* (2012) destacam que o terceiro setor não busca atender necessidade de indivíduos, mas, sim, de grupos.

Segundo Camelo, Camelo e Paulino (2006), o terceiro setor é composto por todas as organizações privadas, sem fins lucrativos, que recebem, ou não, recursos públicos, e que atendem a um grupo restrito ou à coletividade, buscando o bem-estar social. Seus serviços podem ser cobrados, contanto que reinvestam seus resultados na própria entidade, e não percam suas características.

Para Cardoso (2010), são organizações do terceiro setor: instituições de caridade, organizações religiosas, organizações comunitárias, sindicatos, entidades voltadas para as artes, associações profissionais e entidades sem fins lucrativos. As organizações pertencentes ao Terceiro Setor podem ser definidas como ONGs, associações, cooperativas, institutos, fundações e entidades assistenciais, com atividades de atuação sobre o meio ambiente, cuidados com a criança, lazer, saúde, religião, emprego, direitos cívicos e outras atividades de inclusão social, afirmam Ebsen e Laffin (2004).

As entidades do terceiro setor são regulamentadas por normas contábeis, como a ITG 2002; a Lei nº 13.204, de 2015; e o Manual de Procedimentos para o Terceiro Setor. Assim, perante a exigência legal da elaboração das demonstrações contábeis por essas organizações, surge o seguinte problema de pesquisa: Qual o grau de conformidade das demonstrações contábeis do Centro Cultural Escrava Anastácia (CCEA) com as normas contábeis?

O CCEA é uma das redes do Instituto Pe. Vilson Groh (IVG), que presta serviços de assessoramento, defesa e garantias de direito, e tem, como marco referencial, a Constituição Federal (CF). O instituto é liderado pelo próprio padre Vilson, desenvolvendo um trabalho voltado a contribuir com a inclusão social de milhares de crianças, adolescentes, jovens e adultos da região. Seu trabalho tem o intuito de ajudar instituições, criando sinergia entre as ações, reduzindo custos operacionais e fortalecendo a sustentabilidade de todos os seus projetos. Segundo a Ata de Constituição, disponibilizada pela associação, o IVG foi criado em 21 de janeiro de 2011.

Fazem parte do IVG sete organizações, a saber: Centro Cultural Escrava Anastácia (CCEA), Centro de Educação e Evangelização Popular (CEDEP), Associação dos Amigos da Casa de Criança e do Adolescente do Morro do Mocotó (ACAM), Centro Social Elisabeth Sarcam (CSES), Centro Educacional Marista São José (CEMSJ), Centro Social Marista Lúcia Mayvorne (CEMLM), e Associação João Paulo II (AJPII).

Neste estudo, o foco principal é o CCEA, criado em 1994 por um grupo de moradores da comunidade do Monte Serrat, em Florianópolis, tendo como foco o aumento do nível da escolaridade e a qualificação social e profissional das crianças e jovens da comunidade. Além de atuar na Grande Florianópolis, estende sua atuação a Joinville, Itapema e Lages. Nesse

sentido, vem desenvolvendo projetos desde sua criação, como oferta de Cursos Profissionalizantes, Casas de Acolhimento, e programas como o do Jovem Aprendiz.

Esta pesquisa se justifica pela necessidade de transparência na evidenciação de uma entidade de Terceiro Setor, servindo como instrumento de apoio para a gestão dessas entidades, permitindo cumprir a determinação das normas contábeis. Justifica-se, ainda pela incipiência da área de Contabilidade do Terceiro Setor no Brasil, dado que, segundo Soares (2017), a pesquisa em contabilidade do terceiro setor representa apenas 1% de tudo que é pesquisado pela área; além de que, segundo Soares *et al.* (2017), há pouco mais de uma dezena de artigos sobre conformidade das demonstrações contábeis de entidades do terceiro setor às normas contábeis vigentes.

2. Revisão de Literatura

Esta seção exhibe a revisão de literatura do presente estudo, apresentando os seguintes temas: Evidenciação do Terceiro Setor; Lei nº 13.204/2015 e Marco Regulatório; Interpretação Técnica Geral 2002; e Estudos Anteriores.

2.1 Evidenciação do Terceiro Setor

As entidades do Terceiro Setor não possuem fins lucrativos e objetivam o atendimento de necessidades públicas e coletivas, no sentido de auxiliar a geração do bem comum (ALVES; SLOMSKI, 2006).

Piza *et al.* (2012) apontam que, como o terceiro setor não possui foco lucrativo, mas, sim, foco social, sua continuidade depende dos recursos advindos de doações recebidas da sociedade. Esses recursos requerem uma prestação de contas adequada, considerada fundamental para a transparência das informações a todos os seus financiadores (CUNHA; PEREIRA, 2012).

A divulgação e a evidenciação são fundamentais aos usuários que dependem de informações para a tomada de decisão, contribuindo na avaliação das opções disponíveis para a aplicação de recursos (BUSHMAN; SMITH, 2003). Desse modo, é essencial que os dados de uma organização sejam disponibilizados de maneira transparente, para que sirvam como instrumento de análise por parte dos interessados (BUSHMAN; PIOTROSKI; SMITH, 2004).

Segundo Zittei, Politelo e Scarpin (2016, p. 3),

Atenua-se a questão da importância das entidades sem fins lucrativos serem transparentes, o fato de a Lei 13.019/2014 estabelecer questões vinculadas à divulgação de informações dessas entidades por meio de prestação de contas bem como seguir diferentes premissas quanto ao uso e à aplicação de seus recursos. O interesse legal em estabelecer requisitos de prestação de contas revela a necessidade percebida de maior transparência pelo terceiro setor.

Os financiadores do terceiro setor são pessoas físicas e jurídicas que necessitam saber de que forma foram empregados os recursos que doaram. O governo também é um dos usuários das demonstrações contábeis dessas organizações, pois desonera essas entidades, por meio de imunidades e isenções fiscais. Portanto, cobra informações, porque precisa garantir que as entidades não tenham, realmente, fins lucrativos, assim como, porque participa como financiador e/ou parceiro de projetos executados pelas organizações sociais. Dessa forma, os financiadores devem receber relatórios financeiros para avaliar não só a respeito do bom uso dos recursos cedidos, bem como da eficácia dos projetos desenvolvidos (PIZA *et al.*, 2012). Eyerkauffer *et al.* (2013) enfatizam que esse tipo de organização deve possuir registros contábeis, prestação de contas, controles administrativos.

O crescimento das entidades do terceiro setor mostra que o seu papel dentro da sociedade se torna cada vez mais relevante, principalmente, devido à ineficiência do Estado em cumprir com suas obrigações. Essas entidades, porém, encontram dificuldades, geradas pela crescente desconfiança com que a sociedade as enxerga, decorrente, sobretudo, da falta de transparência dos recursos arrecadados e dos resultados alcançados por elas (ASSIS; MELLO; SLOMSKI, 2006).

Conforme Carneiro, Oliveira e Torres (2011), a utilização da contabilidade favorece a divulgação de informações detalhadas à comunidade, por meio das demonstrações contábeis e dos relatórios, contribuindo, positivamente, para a transparência da entidade, demonstrando quem é e quais são seus objetivos.

Iudícibus (2010) salienta que as informações contábeis divulgadas precisam ser, ao mesmo tempo, adequadas, justas e plenas, pois a evidenciação tem o sentido de tornar as Demonstrações Contábeis significativas e de fácil entendimento. “A evidenciação é um compromisso inalienável da Contabilidade com seus usuários e com os próprios objetivos” (IUDÍCIBUS, 2010, p. 115).

No âmbito da discussão acerca da evidenciação contábil por parte das organizações do terceiro setor, constam, ainda, as páginas negras da história, das fraudes financeiras ocorridas com o uso de organizações do terceiro setor. Gibelman e Gelman (2001) elencam um apanhado de fraudes ocorridas nos Estados Unidos, durante a década de 1990; Greenlee *et al.* (2007) discutem o impacto das fraudes e da má evidenciação na busca por financiamento por parte das organizações de terceiro setor, identificando as características das vítimas e dos fraudadores; e Holtfreter (2008), em seu estudo acerca das características das vítimas e dos fraudadores, afirma, inclusive que, embora a área de conhecimento em fraudes tenha se devolvido, as fraudes em organizações do terceiro setor continuam sendo ignoradas.

2.2 Lei nº 13.204/2015 e Marco Regulatório

A Lei nº 13.204, de 14 de dezembro de 2015, trata do Marco Regulatório das Organizações da Sociedade Civil (MROSC), que estabelece as regras das parcerias entre a administração pública e as organizações da sociedade civil (OSCs). O Marco Regulatório das Organizações da Sociedade Civil (MROSC) trata de uma agenda política ampla, a qual tem como desafio aperfeiçoar o ambiente jurídico e institucional, relacionado às OSCs e suas relações de parceria com o Estado.

Nesse sentido, a Lei nº 13.204/2015:

Estabelece o regime jurídico das parcerias entre a administração pública e as organizações da sociedade civil, em regime de mútua cooperação, para a consecução de finalidades de interesse público e recíproco, mediante a execução de atividades ou de projetos previamente estabelecidos em planos de trabalho inseridos em termos de colaboração, em termos de fomento ou em acordos de cooperação; define diretrizes para a política de fomento, de colaboração e de cooperação com organizações da sociedade civil; e altera as Leis nºs 8.429, de 2 de junho de 1992, e 9.790, de 23 de março de 1999.

Segundo Silva, Soares e Casagrande (2016), um dos pontos considerados mais importantes está relacionado à prestação de contas, pela qual são avaliados os resultados da parceria, demonstrando se a entidade está, ou não, atendendo o público, passando, por essa razão, a ser a variável mais importante na prestação de contas.

O Manual de Procedimentos para o Terceiro Setor foi idealizado pela Associação de Procuradores e Promotores de Justiça de Fundações e Entidades de Interesse Social (Profis), pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e pela Fundação Brasileira de Contabilidade

(FBC), tendo como finalidade cooperar com as entidades do Terceiro Setor, no sentido de dar mais transparência às suas prestações de contas e registros contábeis.

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

Segundo Silva, Soares e Casagrande (2016, p. 7),

O Manual aborda também as estruturas de funcionamento, os elementos para a prestação de contas, e o plano de contas, no qual é apresentada a estrutura de alocação ou de endereços de contas a serem utilizadas por entidade econômica, para onde são direcionados os fluxos dos registros contábeis. Por fim, esta obra demonstra a identificação, a mensuração e o reconhecimento de transações gerais e específicas operacionalizadas pelas entidades, e fornece, ainda, detalhes sobre as demonstrações contábeis, as quais contemplam o estado patrimonial de entidade em determinada data ou momento. Sendo assim, este Manual é ferramenta obrigatória para profissionais que pretendem trabalhar em entidades do Terceiro Setor.

Desse modo, com essas reflexões, as demonstrações financeiras do CCEA serão analisadas com base na Lei nº 13.204, de 2015 (alteração da Lei nº 13.019, de 2014), no Manual de Procedimentos para o Terceiro Setor (MPTS), bem como na Interpretação Técnica Geral 2002, objeto do item a seguir.

2.3 Interpretação Técnica Geral 2002

A Interpretação Técnica Geral 2002 (ITG 2002, 2012) estabelece critérios e procedimentos específicos de avaliação, de reconhecimento das transações e variações patrimoniais, de estruturação das demonstrações contábeis e as informações principais, a serem divulgadas em notas explicativas pela entidade sem fins lucrativos.

Segundo a ITG 2002 (2012),

Esta Interpretação aplica-se às pessoas jurídicas de direito privado sem finalidade de lucros, especialmente entidade imune, isenta de impostos e contribuições para a seguridade social, beneficente de assistência social e atendimento aos Ministérios que, direta ou indiretamente, têm relação com entidades sem finalidade de lucros e, ainda, Receita Federal do Brasil e demais órgãos federais, estaduais e municipais.

As demonstrações contábeis, que devem ser elaboradas pelas entidades do terceiro setor são: o Balanço Patrimonial; a Demonstração do Resultado do Período; a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido; a Demonstração dos Fluxos de Caixa; e as Notas Explicativas. Além disso, a denominação da conta Capital deve ser substituída por Patrimônio Social, integrante do grupo Patrimônio Líquido; e as palavras lucro ou prejuízo devem ser substituídas por *superavit* ou *deficit* do período (ITG 2002, 2012).

As informações relacionadas às gratuidades concedidas e aos serviços voluntários obtidos pela instituição devem ser destacadas na Demonstração do Resultado do Período e divulgadas nas Notas Explicativas. As doações recebidas devem ser registradas na Demonstração do Fluxo de Caixa como atividades operacionais. Além disso, as entidades podem usar contas de compensação para controlar as transações referentes a isenções, imunidades e gratuidades, sem prejuízo das informações divulgadas nas demonstrações contábeis (ITG 2002, 2012).

A ITG 2002 (2012) determina as informações mínimas que as notas explicativas devem conter, destacando-se: contexto operacional; objetivos sociais; critérios de apuração de receitas e despesas; renúncia fiscal; subvenções recebidas; recursos sujeitos à restrição ou vinculação; e seguros contratados.

A apresentação das demonstrações contábeis, acompanhadas de notas explicativas, aumenta o nível de qualidade e de transparência das informações. Portanto, considera-se essencial que a entidade elabore e divulgue tais informações a seus usuários.

No entanto, quanto ao *checklist* empregado nesta pesquisa há que se ressaltar que estão incluídas informações de práticas contábeis de caráter obrigatório e de caráter voluntário. As partes relacionadas aos itens exigidos pela Lei nº 13.204/2015 e pela ITG 2002 são de caráter obrigatório e se referem às demonstrações contábeis e notas explicativas. Por outro lado, as partes relacionadas ao Manual de Procedimentos do Terceiro Setor (2015) dizem respeito ao estatuto e são de caráter voluntário, dado que o referido manual não é uma norma, e sim um guia para a atividade dos contadores. Desse modo, a divulgação dessas informações ao público é de caráter voluntário.

2.4 Estudos Anteriores

As entidades do terceiro setor, assim como as empresas privadas e os órgãos públicos, devem seguir práticas contábeis de acordo com as leis e os regulamentos. Vários estudos buscam mostrar a importância da elaboração das demonstrações financeiras das entidades do terceiro setor, de acordo com as normas contábeis, que ditam como devem ser essas demonstrações (SILVA; SOARES; CASAGRANDE, 2016).

Borba, Pereira e Vieira (2007) buscaram, em seu estudo, verificar se a elaboração das demonstrações contábeis das fundações privadas, mantenedoras de universidades do estado de Santa Catarina está de acordo com as normas aplicáveis às Entidades sem Fins Lucrativos. Além disso, procuraram verificar se essas demonstrações estão publicadas em seus *sites*, na internet. Os autores concluíram que as fundações estudadas não cumpriam todas as determinações das normas, e que mais da metade das fundações não apresentavam as demonstrações contábeis em seus *sites*.

Silveira e Borba (2010) desenvolveram uma pesquisa buscando analisar a conformidade das prestações de contas às normas contábeis estabelecidas das fundações da área de educação e pesquisa do estado de Santa Catarina. Com base nas normas contábeis, os autores produziram um *checklist* de aspectos relacionados às fundações, que em seguida foi aplicado às prestações de contas. Os dados usados foram coletados junto ao Ministério Público de Santa Catarina, e o estudo foi elaborado com 39 fundações, nos anos de 2004, 2005 e 2006. Os resultados, apresentados por tipo de evidência contábil analisado, indicaram um nível geral de conformidade das demonstrações contábeis de, aproximadamente, 67%, apontando a necessidade do aprimoramento da transparência, bem como de conscientização das fundações sobre a utilização das normas específicas relacionadas ao terceiro setor.

Chagas, Araújo e Damascena (2011) analisaram, em seu estudo, a forma de evidência das subvenções e assistências governamentais, auferidas pelas OSCIPs, estabelecidas nos estados da Paraíba e Rio Grande do Norte, em 2008. Como resultado, concluíram que as Demonstrações Contábeis evidenciavam os recursos obtidos pelas entidades, conforme estabelece o Pronunciamento Técnico CPC 07 e a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica 19.4, devendo as assistências e subvenções governamentais serem evidenciadas na Demonstração do Resultado do Exercício, como receita ao longo do período, confrontada com a despesa que pretende compensar, e não creditada, diretamente, no Patrimônio Líquido.

O estudo realizado por Piza *et al.* (2012) teve o intuito de investigar as práticas contábeis de entidades do terceiro setor de diversas fundações do estado de São Paulo. Foram analisadas as práticas contábeis de seis organizações sem fins lucrativos, de diversos tamanhos e atividades, realizadas no ano de 2010. Os resultados da pesquisa, apresentados pelos autores, indicaram que as normas brasileiras de contabilidade tinham como foco as sociedades anônimas, e que pouco agregavam para a mensuração e evidência das atividades das organizações sociais civis.

Ramos e Klann (2015) verificaram a qualidade da informação contábil das organizações do terceiro setor, no Brasil. A análise dos dados se deu por meio de estatística descritiva, tendo os resultados indicado um baixo nível de qualidade das informações contábeis nas organizações sem fins lucrativos, quando comparadas a organizações com fins lucrativos. Concluíram, com o estudo, que as entidades da amostra apresentavam baixo nível de qualidade da informação contábil.

Santos, Gaiot e Milani Filho (2015) desenvolveram uma pesquisa, descritiva e documental, para apurar se há diferença estatística significativa no nível de divulgação informacional voluntária das Instituições de Ensino Superior. Os resultados desse estudo indicaram que não há diferença significativa entre os níveis de *disclosure* dos grupos em questão, permitindo supor que a maioria das Instituições de Ensino Superior analisadas enfatizava mais o passado do que as perspectivas futuras.

Zittei, Politelo e Scarpin (2016) identificaram 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. A análise, realizada por meio de pesquisa descritiva e documental, com abordagem quantitativa, encontrando o nível médio de evidenciação das entidades participantes do projeto de 27%; um índice considerado baixo, podendo denotar a não percepção, por essas entidades, da importância da prestação de contas e transparência desse setor.

Silva, Soares e Casagrande (2016) objetivaram analisar o grau de conformidade das demonstrações contábeis da fundação Universidade do Sul de Santa Catarina – UNISUL. Os autores desenvolveram uma pesquisa documental acerca do estatuto, demonstrações contábeis e notas explicativas, referentes ao exercício social de 2014. O estudo identificou que a UNISUL apresentava um índice de conformidade de, aproximadamente, 87%, constatou que, embora seja um índice alto, havia espaço para aprimoramento da evidenciação contábil.

O estudo de Andrade, Neves e Casagrande (2017) buscou analisar o grau de conformidade das demonstrações contábeis da Orionópolis Catarinense. Trata-se de um estudo de caso embasado em pesquisa documental, sendo os dados extraídos a partir das demonstrações contábeis e notas explicativas do período de 2013 a 2015, bem como do Estatuto Social da associação. Para constatar tal evidenciação contábil, foi elaborado um *checklist*, fundamentado nas normas contábeis, a fim de confrontar os determinados itens com os documentos em análise.

Philippe, Feliciano e Silva (2017), por sua vez, analisaram a conformidade das demonstrações contábeis com as normas contábeis vigentes, das Fundações do Sistema Acafe. A análise seu deu por meio de pesquisa exploratória e documental. Como meio de analisar a conformidade, foi utilizado um *checklist*, fundamentado nas normas contábeis.

De modo geral, as pesquisas apontam que o nível de *disclosure* das entidades é pequeno e o nível de atendimento às normas específicas é relativamente baixo. Com isso, percebe-se que há grande mercado para contadores que se especializarem em Contabilidade para o Terceiro Setor atuarem.

No âmbito internacional, também se observa que diversas pesquisas têm se debruçado sobre a transparência e a evidenciação, principalmente voluntária, como os estudos de Behn, Devries e Lin (2010), Gandía (2011), Saxton, Kuo e Ho (2012), Lee e Joseph (2013) e Saxton, Neely e Guo (2014).

Behn, Devries e Lin (2010) desenvolveram um estudo com o objetivo de identificar quais fatores estão associados a maiores níveis de transparência por organizações de terceiro setor. Os autores identificaram que organizações de terceiro setor são mais transparentes em função do tamanho, do endividamento, da participação das doações e da remuneração dos diretores, em relação à receita total, e quando se trata de uma instituição de ensino.

Gandía (2011) desenvolveu sua pesquisa acerca da transparência na *web* de organizações de terceiro setor espanholas, propondo um modelo de análise de transparência, composto por 78 características relacionadas, divididas em três dimensões. O autor desenvolveu, ainda, uma análise empírica, identificando que a transparência está relacionada com o volume de doações futuras.

Saxton, Kuo e Ho (2012) desenvolveram um modelo de determinantes da tomada de decisão de divulgação voluntária, a partir de informações de organizações médicas de terceiro setor de Taiwan, durante um período em que o governo incentivou, sem obrigar, a divulgação de informações em um site centralizado. Os autores identificaram que a divulgação voluntária ocorreu, mais provavelmente, em organizações menores, com baixo endividamento e que eram administradas por grandes conselhos, com muitos membros internos. Os achados de Saxton, Kuo e Ho (2012), acerca do tamanho do endividamento, divergem dos achados de Behn, Devries e Lin (2010).

Lee e Joseph (2013) também desenvolveram um modelo teórico para examinar o desenvolvimento da divulgação na *web* de informação de organizações do terceiro setor. Segundo os autores, as evidências empíricas revelaram que a maioria dos sites das organizações de terceiro setor não incluem informações financeiras e possuem uma estratégia de informação virtual opaca. Os resultados encontrados pelos autores indicam que a inércia organizacional pode desempenhar um papel importante na decisão de implementação voluntária de práticas inovadoras de divulgação na *web*.

Saxton, Neely e Guo (2014) fizeram seu estudo a partir da investigação de 400 organizações de terceiro setor estados-unidenses, visando identificar se doadores para organizações de terceiro setor estão dispostos a ‘pagar por divulgação na *web*’. Os resultados indicaram uma relação positiva entre o nível de contribuições filantrópicas e a quantidade de divulgação fornecida por uma organização em seu site. No entanto, verificaram que a divulgação de relatórios anuais e de desempenho é mais importante do que a divulgação financeira, e a divulgação de desempenho tem maior impacto em organizações que dependem menos de doações.

Diante de tantos estudos robustos, realizados no exterior, e estudos de escopo mais pontual, desenvolvidos no Brasil, a presente pesquisa traz sua contribuição ao apresentar uma forma de operacionalizar a discussão acerca da transparência, da evidenciação contábil e da conformidade da contabilidade às normas vigentes, ainda que de forma exploratória.

3. Metodologia

Esta pesquisa caracteriza-se como documental, pelo fato de o material consultado ser interno à organização, conforme indicam Flick (2009) e Gil (2010). Por meio da análise desse material, procurou-se verificar o grau de conformidade das demonstrações financeiras do CCEA com as normas contábeis aplicadas ao terceiro setor. Essa linha de verificação é análoga à usada por Frey e Cunha (2014) em seu estudo, em que buscaram analisar se determinadas entidades esportivas apresentavam-se de acordo com a legislação contábil vigente.

A escolha do CCEA se deve ao processo de amostragem por conveniência, visto que uma das autoras da presente pesquisa atuou na organização durante o ano de 2017. Quando o pesquisador realiza amostragem por conveniência, ele tem liberdade para escolher quem estudar (COOPER; SCHINDLER, 2016). A amostra por conveniência é recomendada para pesquisas exploratórias, quando as unidades amostrais são acessíveis, fáceis de medir e colaboradoras (MALHOTRA, 2012).

3.1 Coleta e Análise dos Dados

Os dados utilizados nas análises foram separados em dois níveis. O primeiro nível, por meio de uma lista de aspectos referentes às normas contábeis, buscou identificar o que essas normas exigem das entidades do terceiro setor. Esses aspectos referem-se a itens de verificação identificados nas normas de Interpretação Técnica Geral 2002 (ITG 2002); Manual de Procedimentos para o Terceiro Setor (MPTS); e Lei nº 13.019, de 2014, alterada pela Lei nº 13.204, de 2015.

O segundo nível tratou das demonstrações disponibilizadas pela entidade para análise, dentre as quais constaram: Balanço Patrimonial; Demonstração do Fluxo de Caixa e Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido.

Como objetivo, este estudo buscou analisar a conformidade das demonstrações contábeis de 2014 e 2015. Nessa análise, entretanto, ressalta-se que as notas explicativas de 2014 não foram cedidas pela Associação, bem como não houve acesso às demonstrações contábeis e notas explicativas do ano de 2016, afetando negativamente o resultado, que poderia ter ganhado maior profundidade, caso tais documentos fossem fornecidos.

As demonstrações contábeis e notas explicativas não são auditadas. Todavia, o CCEA é composto por uma rede de sete organizações do terceiro setor, que compõem o Instituto Padre Wilson Groh. Em 2017, o instituto ganhou o prêmio Melhores ONGs Época Doar, concedido pelo Instituto Doar em parceria com a revista Época, para as 100 melhores organizações, com mais eficiência, qualidade de gestão, transparência e boa governança do Brasil (ÉPOCA, 2017).

Para o segundo nível de análise, foram atribuídas pontuações, na seguinte escala: 1 (um) ponto, nos casos em que foi constatada a evidenciação do item da lista de verificação; 0 (zero) pontos, nos casos em que não foi constatada a evidenciação que a empresa deveria ter realizado; e NA (Não se Aplica), nos casos em que a organização não tem o dever de declarar certo item da lista, em virtude de ter informado que não houve sua ocorrência. Por consequência, a soma dessas pontuações representou o nível de conformidade às normas do CCEA.

O cálculo do índice de adequação se deu a partir da fórmula:

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

Onde **A** é a soma das respostas adequadas e, **Total – NI – NA** é o total de itens do *checklist* (T) menos as respostas que não puderam ser identificadas (NI) ou não são aplicadas na determinada situação (NA). Esta divisão, multiplicada por 100, resultará no Índice de Adequação (IA) às normas do Centro Cultural Escrava Anastácia (CCEA).

Resta lembrar que esta análise parte da expectativa de que as entidades apresentam, na prestação de contas, todos os dados relativos à sua contabilidade, praticando, assim, sua evidenciação contábil.

4. Descrição e Análise dos Resultados

Segundo França *et al* (2015, pp. 21-22), o ato constitutivo da associação deve dispor:

- a) a denominação, os fins e a sede da associação;
- b) os requisitos exigidos para admissão, demissão e exclusão dos associados;
- c) os direitos e as obrigações do Manual de Procedimentos para o Terceiro Setor - Aspectos de Gestão e de Contabilidade para Entidades de Interesse Social 22 membros componentes;
- d) as fontes de recursos financeiros para sua manutenção;
- e) o modo de constituição e funcionamento dos órgãos deliberativos;
- f) a representação ativa e passiva da entidade em juízo e fora dele;
- g) as condições de possibilidade de alteração do estatuto;

- h) a responsabilidade subsidiária dos associados pelas obrigações assumidas pela associação;
- i) as causas de dissolução da entidade, dispondo sobre o destino do patrimônio social.

Na Tabela 1, a seguir, são apresentados os itens extraídos das normas contábeis, que foram base para analisar a evidenciação da entidade em relação ao Estatuto Social do Centro Cultural Escrava Anastácia, assim como a respectiva pontuação obtida pela associação em cada item de conformidade.

Tabela 1 - Análise do Estatuto Social do CCEA

Itens de Verificação de Conformidade - Estatuto Social	Pontuação
A denominação, a sede e o tempo de duração da fundação.	1
A existência, ou não, de filiais.	1
As finalidades.	1
As atividades que serão desenvolvidas.	1
O patrimônio.	1
A receita.	1
A forma como a entidade será administrada.	1
Os cargos que representarão a fundação, ativa e passivamente, judicial e extrajudicialmente.	1
A maneira como podem ser promovidas alterações estatutárias.	1
A maneira como a entidade pode ser extinta.	1
O exercício financeiro e orçamentário.	0
A prestação de contas.	1
A responsabilidade dos administradores e se estes respondem, ou não, subsidiariamente, pelas obrigações sociais.	1

Fonte: *Checklist* adaptado de Silva, Soares e Casagrande (2016)

Ao comparar os itens de verificação com as práticas adotadas pela associação, aponta-se que o Estatuto Social do CCEA apresenta 92,31% de evidenciação contábil. Esse índice revela um elevado grau de conformidade, sendo constatada a evidenciação em, praticamente, todos os itens em questão, com exceção apenas do exercício financeiro e orçamentário. Observou-se que o Estatuto Social não apresentou informações suficientes e adequadas em relação a esse ponto.

Dos estudos anteriores, descritos no item 2.4 deste estudo, o primeiro a utilizar o *checklist* adotado nesta pesquisa foi o desenvolvido por Silva, Soares e Casagrande (2016), que analisaram o nível de conformidade das demonstrações contábeis e notas explicativas da fundação universitária UNISUL. Ao fazer uma comparação entre a UNISUL e o CCEA, nota-se que, em relação ao Estatuto Social, as duas entidades demonstraram um alto grau de evidenciação contábil. Em ambas as entidades, faltou apenas a evidenciação do exercício financeiro e orçamentário.

O estudo de Philippe, Feliciano e Silva (2017) demonstrou que a Universidade do Contestado obteve um grau de 100% de conformidade, diferente das demais Fundações do sistema ACAFE. Ainda de acordo com tal pesquisa, o grau de conformidade da FURB foi inferior a 70%. Nota-se assim, fazendo a comparação com esse estudo, que o CCEA apresenta um alto grau de conformidade comparado a maioria das Fundações analisadas no estudo citado.

Procurou-se verificar, também, o índice de conformidade da associação em relação as suas Demonstrações Contábeis. O *checklist* é formado por dezenove itens de verificação, que podem ser observados a seguir, na Tabela 2, bem como a pontuação da organização em cada um desses itens, referentes ao exercício de 2014 e 2015. Destaca-se que o primeiro item não foi identificado devido à falta de notas explicativas referentes ao ano de 2014, assim como o item que trata das informações de gratuidades concedidas e serviços voluntários. Já o item que se

refere à dotação inicial disponibilizada pelo instituidor ou fundador, enquadra-se apenas nos casos de fundação, e, por isso, não se aplica à associação.

Tabela 2 - Análise das Demonstrações do CCEA

Itens de Verificação de Conformidade - Demonstrações Contábeis	Pontuação 2014	Pontuação 2015
Reconhecimento de receitas usa regime de competência?	NI	1
Os registros contábeis evidenciam as contas de receitas e despesas, com e sem gratuidade, <i>superavit</i> ou <i>deficit</i> , de forma segregada, identificáveis por tipo de atividade, tais como educação, saúde, assistência social e demais atividades?	1	1
As receitas decorrentes de doação, contribuição, convênio, parceria, auxílio e subvenção por meio de convênios, editais, contratos, termos de parceria e outros instrumentos, para aplicação específica, mediante constituição, ou não, de fundos, e as respectivas despesas são registradas em contas próprias, inclusive as patrimoniais, segregadas das demais contas da entidade?	1	1
Os benefícios concedidos pela entidade sem finalidade de lucros, a título de gratuidade, são reconhecidos de forma segregada, destacando-se aqueles que devem ser utilizados em prestações de contas nos órgãos governamentais?	1	1
A entidade sem finalidade de lucros constitui provisão em montante suficiente para cobrir as perdas esperadas sobre créditos a receber, com base em estimativa de seus prováveis valores de realização e baixar os valores prescritos, incobráveis e anistiados?	0	0
O valor do <i>superavit</i> ou <i>deficit</i> é incorporado ao Patrimônio Social?	0	1
O benefício concedido como gratuidade por meio da prestação de serviços é reconhecido pelo valor efetivamente praticado?	1	1
Os registros contábeis são segregados de forma que permitam a apuração das informações para prestação de contas, exigidas por entidades governamentais, aportadores, reguladores e usuários em geral?	1	1
A dotação inicial, disponibilizada pelo instituidor/fundador em ativo monetário ou não monetário, no caso das fundações, foi considerada doação patrimonial e reconhecida em conta do patrimônio social?	NA	NA
O trabalho voluntário, inclusive de membros integrantes dos órgãos da administração, no exercício de suas funções, é reconhecido pelo valor justo da prestação do serviço, como se tivesse ocorrido o desembolso financeiro?	1	1
A organização elabora Balanço Patrimonial?	1	1
A organização elabora Demonstração do Resultado do Período?	1	1
A organização elabora Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido?	1	1
A organização elabora Demonstração dos Fluxos de Caixa?	1	1
A organização elabora Notas Explicativas?	NI	1
No Balanço Patrimonial, a denominação da conta Capital foi substituída por Patrimônio Social?	1	1
No Balanço Patrimonial e nas Demonstrações do Resultado do Período, das Mutações do Patrimônio Líquido e dos Fluxos de Caixa, as palavras lucro ou prejuízo foram substituídos por <i>superavit</i> ou <i>deficit</i> do período?	1	1
Na Demonstração do Resultado do Período, são destacadas as informações de gratuidade concedidas e serviços voluntários obtidos, e divulgadas em notas explicativas por tipo de atividade?	NI	1
Na Demonstração dos Fluxos de Caixa, as doações são classificadas nos fluxos das atividades operacionais?	0	0

Fonte: *Checklist* adaptado de Silva, Soares e Casagrande (2016)

Observa-se, pelos dados apresentados, que associação estudada elabora todas as demonstrações exigidas pelas normas contábeis, que incluem o Balanço Patrimonial, a

Demonstração do Resultado do Período, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Social, a Demonstração do Fluxo de Caixa e as notas explicativas. Importante destacar que o CCEA apresenta o capital da entidade com a nomenclatura de patrimônio social, e o resultado do período com a nomenclatura *superavit* ou *deficit*, dependendo do exercício. Dessa forma, está de acordo com a Interpretação Técnica Geral 2002.

Assim, de acordo com os dados da Tabela 2, aponta-se que o nível de evidenciação das demonstrações contábeis da associação analisada em relação às normas contábeis no ano de 2015 foi de 88,89% e, em 2014, foi de 80%, percebendo-se uma melhora no nível de evidenciação da entidade entre os exercícios estudados.

A análise das demonstrações revela que a entidade não obteve adequação em cinco e dois itens, em 2014 e 2015, respectivamente. Não foi possível identificar se as doações foram classificadas como atividades operacionais nos dois exercícios; porém, nota-se que elas não foram incluídas nas atividades de financiamento e de investimento.

Em relação à constituição de provisão em montante suficiente para cobrir as perdas esperadas sobre créditos a receber, observou-se que a entidade apresentou *deficit* nos dois anos e não constituiu essa provisão. Portanto, conclui-se que não houve conformidade com as normas direcionadas ao terceiro setor.

Verificou-se, também, que a associação não incorporou o *deficit* do período de 2014 ao Patrimônio Social, pois as contas são apresentadas separadamente no Patrimônio Líquido e a subconta *Deficit Acumulado* está zerada.

Em relação à conformidade das demonstrações contábeis, a UNISUL apresentou um nível de evidenciação, no ano de 2014, de 76,47%. Já o CCEA exibiu um grau de conformidade com as normas contábeis de 80% em 2014 e de 88,89% em 2015. Assim, percebe-se que o CCEA apresentou um índice de conformidade maior que a UNISUL, em período semelhante.

Ao fazer a comparação com as Fundações do Sistema Acafe, foco do estudo anterior de Philippe, Feliciano e Silva (2017), percebe-se que as Fundações apresentaram uma variação em relação ao grau de conformidade das demonstrações contábeis. A Universidade Regional de Blumenau e a Universidade do Extremo Sul Catarinense apresentaram 38,89% e 50,00%, respectivamente. Apenas uma destacou-se com 88,89% (Universidade do Alto Vale do Itajaí). Comparada a essa Fundação, o CCEA apresentou o mesmo percentual, em 2015.

Para finalizar o estudo sobre a evidenciação do Centro Cultural Escrava Anastácia, foram analisadas, também, as notas explicativas da entidade. Considera-se relevante verificar as notas explicativas, visto que apresentam informações complementares sobre as atividades e transações da associação e integram as demonstrações contábeis (MURARO; ROTA; ROMANSSINI, 2015).

Muraro, Rota e Romanssini (2015, p. 2) afirmam que “A ITG 2002 estabelece as informações mínimas a serem divulgadas nas notas explicativas”, inclusas nos itens de verificação referentes a elas. Buscou-se avaliar a conformidade das notas explicativas divulgadas pela entidade em comparação com os itens do *checklist*. Na Tabela 3, a seguir, podem-se visualizar os resultados obtidos.

Tabela 3 - Análise das Notas Explicativas do CCEA

Itens de Verificação de Conformidade - Notas Explicativas	Pontuação 2015
Contexto operacional da entidade, incluindo a natureza social e econômica e os objetivos sociais.	1
Os critérios de apuração da receita e da despesa, especialmente com gratuidade, doação, subvenção, contribuição e aplicação de recursos.	1
Relação dos tributos, objeto de renúncia fiscal.	1
As subvenções recebidas pela entidade, a aplicação dos recursos e as responsabilidades decorrentes dessas subvenções.	0

Itens de Verificação de Conformidade - Notas Explicativas	Pontuação 2015
Os recursos de aplicação restrita e as responsabilidades decorrentes de tais recursos.	0
Os recursos sujeitos à restrição ou vinculação por parte do doador.	0
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
As taxas de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações em longo prazo.	0
Informações sobre os seguros contratados.	1
A entidade deve evidenciar as demonstrações contábeis e financeiras, de acordo com os parâmetros estabelecidos pela Lei nº 11.638/07 e suas alterações.	1
Os critérios e procedimentos do registro contábil de depreciação, amortização e exaustão do ativo imobilizado, devendo ser observada a obrigatoriedade do reconhecimento, com base em estimativa de sua vida útil.	1
Segregar os atendimentos com recursos próprios dos demais atendimentos realizados pela entidade.	0
Todas as gratuidades praticadas devem ser registradas de forma segregada, destacando aquelas que devem ser utilizadas na prestação de contas nos órgãos governamentais, apresentando dados quantitativos, ou seja, valores dos benefícios, número de atendidos, número de atendimentos, número de bolsistas com valores e percentuais representativos.	0
A entidade deve demonstrar, comparativamente, o custo e o valor reconhecido quando esse valor não cobrir os custos dos serviços prestados.	1

Fonte: *Checklist* adaptado de Silva, Soares e Casagrande (2016)

A partir dos resultados apresentados sobre as notas explicativas do CCEA, pode-se observar que o grau de conformidade da associação com as normas contábeis é de apenas 57,14%. Em relação ao ano de 2014, não foi possível realizar a análise, pois as notas explicativas não foram disponibilizadas.

Constatou-se que a associação não evidenciou seis dos 14 itens analisados, atribuindo-se pontuação “zero” quanto a sua adequação.

Não foram fornecidas informações a respeito das aplicações dos recursos e das responsabilidades decorrentes das subvenções nas notas explicativas, assim como sobre os recursos de aplicação restrita e a vinculação por parte do doador.

Também que não foram constatadas informações acerca das taxas de juros, das datas de vencimento e das garantias das obrigações em longo prazo, apesar de o Passivo ser constituído também por obrigações a serem quitadas em longo prazo.

Além disso, não foram disponibilizadas informações sobre a segregação dos atendimentos com recursos próprios e os demais atendimentos realizados pela entidade. Contudo, na Demonstração do Resultado do Período, essa separação está evidenciada de forma correta.

Por fim, em relação à apresentação de dados quantitativos das gratuidades praticadas, a que também foi atribuída pontuação de não adequação, observa-se que foram evidenciados somente os valores desses benefícios, não apresentando as demais informações exigidas pelas normas, como o número de atendidos e o número de atendimentos, por exemplo.

Tratando-se das notas explicativas, a UNISUL apresentou um nível de evidenciação de 88,89% no ano de 2014, sendo maior que a do CCEA, que obteve um índice de apenas 57,14%, no ano de 2015. A UNISUL não apresentou informações de cinco itens, dos 14 analisados, enquanto o CCEA deixou de apresentar seis itens.

Em relação ao grau de conformidade das Notas Explicativas, comparado ao estudo de Philippe, Feliciano e Silva (2017), a Fundação que obteve o maior percentual foi a Universidade da Região de Joinville, com 76,92%. O CCEA apresentou um grau de conformidade de 57,14%, ficando superior apenas ao das Fundações da Universidade do Alto Vale do Itajaí e Universidade do Planalto Catarinense, as quais apresentaram 53,85% de grau de conformidade.

Considerando que a listagem de itens analisados não contempla todos os aspectos sugeridos pela norma, ressalta-se que nem todos os itens foram verificados no presente estudo. Portanto, infere-se que o índice de conformidade apresentado no estudo não abrange a totalidade. Porém, tratando-se dos itens observados, o nível geral de evidenciação das demonstrações contábeis foi de 79,45%, em 2015.

Esse índice sugere um nível razoável de conformidade, porém ainda há necessidade de aprimorar a evidenciação contábil, utilizando as normas específicas relacionadas às associações. A divulgação e a evidenciação das informações da entidade são fundamentais aos usuários que dependem dessas informações para a tomada de decisão.

Em nível geral de conformidade das demonstrações contábeis, a UNISUL apresentou um índice de 86,84% no ano de 2014, enquanto o CCEA indicou um índice de 79,45% no ano de 2015. Dessa forma, no aspecto geral, a UNISUL apresentou uma melhor evidenciação contábil ao comparar as entidades em questão.

5. Considerações Finais

Esta pesquisa teve por objetivo principal analisar o grau de conformidade das demonstrações financeiras do Centro Cultural Escrava Anastácia com as normas contábeis aplicadas ao terceiro setor. Através de uma listagem de itens de verificação de conformidade, buscou-se identificar em que grau essas demonstrações financeiras atendem as normas contábeis exigidas.

Os resultados, em relação ao estatuto social do CCEA, indicaram alto grau de evidenciação, sendo atribuída pontuação positiva em quase todos os itens analisados, com exceção apenas da evidenciação do exercício financeiro e orçamentário, sobre a qual não se encontrou informação no corpo do estatuto social.

Os resultados também apontaram que o nível de evidenciação das demonstrações financeiras da associação analisada, em relação às normas contábeis, foi de 80%, em 2014, e 88,89%, em 2015. Esse percentual se justifica pelo fato de a entidade não obter adequação em cinco itens analisados, no ano de 2014, e dois, no ano de 2015. Contudo, é importante esclarecer que a entidade elabora Balanço Patrimonial e Demonstração do Resultado, bem como apresenta as outras demonstrações exigidas pelas normas. Percebeu-se, ainda, que o CCEA informa o capital da entidade com a nomenclatura patrimônio social; e o resultado do período é apresentado de acordo com as normas, usando a nomenclatura *superavit* ou *deficit* do período.

Quanto à análise das notas explicativas, pode-se observar que o grau de conformidade delas com as normas contábeis foi de 57,14%, no ano de 2015. A justificativa para esse índice está em que a associação não apresentou informações sobre seis dos 14 itens analisados. Diante disso, ressalta-se que a entidade deve elaborar suas notas explicativas de forma mais abrangente, visando sempre a transparência de suas ações.

Quanto ao objetivo geral, constatou-se um nível de conformidade das demonstrações contábeis da entidade de 79,45%, em 2015. Apesar de ser um percentual razoável de conformidade, observa-se que houve vários itens não informados, confirmando a necessidade de a associação adaptar as suas demonstrações às normas específicas, para que obtenha melhoria em termos de evidenciação contábil e transparência perante os usuários de suas informações.

Percebeu-se, ainda, com base nas demonstrações analisadas, que o nível de conformidade das normas aumentou de um ano para o outro, indicando uma melhora na evidenciação apresentada pelo CCEA.

Os itens analisados referem-se a um padrão mínimo, que deveria ser alcançado pela entidade. Conforme destacado por Silveira e Borba (2010), é importante se alcançar um alto grau de evidenciação e de conformidade com as normas, porém isso não garante um nível ideal

de transparência, visto que a transparência também está associada a outros fatores, como a qualidade e a clareza das informações disponibilizadas. Desse modo, corrobora-se, novamente, a necessidade, por parte da associação, de se adequar às normas na elaboração de suas demonstrações.

Como limitação a este estudo, citam-se: i. a restrição de acesso aos dados, no caso, demonstrações contábeis e notas explicativas, dos quais não se obteve cópia referente a determinados anos; ii. a forma de análise, que consistiu na verificação da existência, ou não, da informação (mensuração binária) nas demonstrações e notas explicativas, mas não quanto à análise da qualidade, do tamanho, da densidade ou do discurso empregados; e iii. a comparabilidade limitada do nível de conformidade do CCEA com outras organizações que, embora pertençam ao terceiro setor, atuam em atividade distinta do CCEA, que é o ensino superior (universidades do sistema ACADEMIA).

Conforme apontam alguns estudos, a procura por contadores especialistas nesta área é grande, porém o número de profissionais da área é baixo. Recomenda-se, então, a expansão de estudos na área contábil do terceiro setor, de modo a auxiliar os contadores quanto às formas de elaborar e evidenciar, de maneira correta, as demonstrações, mantendo os profissionais mais atualizados e conscientes das necessidades apresentadas por essas entidades, visto que este setor retrata uma carência informacional por parte dos contadores que o atendem.

Referências

ALVES, C. V. O.; SLOMSKI, V. Organizações da sociedade civil de interesse público e termos de parceria: um estudo sobre o processo de avaliação de resultados dos projetos sociais desenvolvidos com recursos governamentais no Brasil. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 6., 2006, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2006.

ANDRADE, A. M.; NEVES, J. M.; CASAGRANDE, M. D. H. Análise da conformidade das demonstrações contábeis da Orionópolis Catarinense com as Normas Aplicadas ao Terceiro Setor. In: ECECON, 15., 2017, Florianópolis. **Anais...** Florianópolis: Ececon, 2017.

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.

BEHN, B. K.; DEVRIES, D. D.; LIN, J. The determinants of transparency in nonprofit organizations: An exploratory study. **Advances in Accounting**, v. 26, n. 1, p. 6-12, 2010.

BORBA, J. A.; PEREIRA, R.; VIEIRA, E. M. F. Terceiro setor: aspectos relacionados à elaboração das demonstrações contábeis das fundações privadas mantenedoras de Universidades do Estado de Santa Catarina. **ABCustos Associação Brasileira de Custos**, v. 2, n. 2, p. 42-62, 2007.

BORGES, G. M. C.; LOPES, F. D.; MOL, A. L. R.; BORGES, E. F. Imagens do Terceiro Setor: a percepção de pais e responsáveis financeiros das organizações educacionais do terceiro setor situadas em Natal/RN. **Interface - Revista do Centro de Ciências Sociais Aplicadas**, v. 9, n. 1, p. 26-41, 2012.

BRASIL. Lei nº 13.019, de 31 de julho de 2014. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/113019.htm>. Acesso em: 06 novembro 2017.

BRASIL. Lei nº 13.204, de 14 de dezembro de 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113204.htm>. Acesso em: 06 novembro 2017.

BUSHMAN, R. M.; PIOTROSKI, J. D.; SMITH, A. J. What determines corporate transparency? **Journal of Accounting Research**, v. 42, n. 2, p. 207-252, 2004.

BUSHMAN, R. M.; SMITH, A. J. Transparency, Financial Accounting Information, and Corporate Governance. **FRBNY Economic Policy Review**, v. 9, n. 1, p. 65-87, 2003.

CAMELO, A. C. O.; CAMELO, E. P. S. M.; PAULINO, T. C. de B. A importância do gerenciamento contábil para as organizações do terceiro setor. **Enfoque**, v. 25, n. 2, p. 41-54, 2006.

CARDOSO, T. Terceiro setor e imunidade. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v. 9, n. 25, p. 9-18, 2010.

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, 2011.

CFC - CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Interpretação Técnica Geral 2002**. Disponível em: <http://www.crc.org.br/_eventos/arquivos/OsPrincipaisAspectosdaRESOLUCAOCFC.pdf>. Acesso em: 15 novembro 2017.

CHAGAS, M. J. R.; ARAÚJO, A. de O.; DAMASCENA, L. G. Evidenciação das subvenções e assistências governamentais recebidas pelas OSCIPs: uma análise empírica nos estados da Paraíba e do Rio Grande do Norte. **Revista Ambiente Contábil**, v. 3, n. 2, p. 100–115, 2011.

CHAGAS, M. J. R.; LUZ, J. R. de M.; CAVALCANTE, P. R. da N.; ARAÚJO, A. O. Publicações acadêmicas de pesquisas em contabilidade sobre terceiro setor no Brasil: análise do período de 2007 a 2009. **Revista Reunir**, v. 1, n. 1, p. 1-17, 2015.

COOPER, D. R.; SCHINDLER, P. S. **Métodos de pesquisa em administração**. 12. ed. Porto Alegre: AMGH, 2016.

CUNHA, J. H. C.; PEREIRA, J. M. Captação de recursos no terceiro setor: fatores estratégicos para divulgação de informações. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, Florianópolis, v. 9, n. 18, p. 83-102, 2012.

EBSSEN, K. S.; LAFFIN, M. Terceiro Setor e Contabilidade: compilações de uma pesquisa. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 1, n. 1, p. 11-28, 2004.

ÉPOCA. **As 100 melhores ONGs do Brasil**. Publicado em: 11 ago. 2017. Disponível em: <<https://epoca.globo.com/brasil/noticia/2017/08/100-melhores-ongs-do-brasil.html>>. Acesso em 18 jul. 2018.

EYERKAUFER, M. L.; GARLINI, F.; SCHARF, I.; WINTER, R.; TOASSI, S. C. Entidades do Terceiro Setor suas peculiaridades e a utilização da Contabilidade. **Reavi**, v. 2, n. 1, p. 107-110, 2013.

FLICK, U. **Introdução à pesquisa qualitativa**. 3. ed. Porto Alegre: Artmed, 2008.

FRANÇA, J. A. et al. (Org.). **Manual de Procedimentos para Terceiro Setor: Aspectos de Gestão e de Contabilidade para Entidades de Interesse Social**. Brasília: CFC: FBC: Profis, 2015.

FREY, I. A.; CUNHA, R. Z. Demonstrações Contábeis dos Clubes de Futebol do Campeonato Catarinense de 2012: Verificação da adequação à Legislação Vigente. **Reavi**, v. 3, n. 4, p. 12-23, 2014.

GANDIA, 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.

GIBELMAN, M.; GELMAN, S. R. Very public scandals: Nongovernmental organizations in trouble. **Voluntas: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations**, v. 12, n. 1, p. 49-66, 2001.

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

GREENLEE, J.; FISCHER, M.; GORDON, T.; KEATING, E. An investigation of fraud in nonprofit organizations: occurrences and deterrents. **Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly**, v. 36, n. 4, p. 676-694, 2007.

HOLTFRETER, K. Determinants of fraud losses in nonprofit organizations. **Nonprofit Management and Leadership**, v. 19, n. 1, p. 45-63, 2008.

IUDICIBUS, S. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2006.

IVG, 2017. **Instituto Pe. Vilson Groh**. Disponível em: <www.redeivg.org.br>. Acesso em: 20 outubro 2017.

LEE, R. L.; JOSEPH, R. C. An examination of web disclosure and organizational transparency. **Computers in Human Behavior**, v. 29, n. 6, p. 2218-2224, p. 2013.

LUNARDI, M. A.; MARIAN, S. Sistema de Custo para o Terceiro Setor: Um estudo de uma Instituição de longa permanência de idosos no Alto Vale do Itajaí (SC). **Reavi**, v.1, n. 2, p. 76-88, 2012.

MALHOTRA, N. **Pesquisa de Marketing**. Uma orientação aplicada. 6. ed. Porto Alegre: Bookman, 2012.

MURARO, M.; ROTA, D.; ROMANSSINI, R. Análise da aplicação da ITG 2002 – Entidade sem fins lucrativos nas demonstrações contábeis de entidades do terceiro setor de Passo Fundo - RS. In. **CONVENÇÃO DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL**, 15., 2015, Bento Gonçalves. **Anais...** Bento Gonçalves: CRC RS, 2015.

PHILIPPE, F.; FELICIANO, J. B.; SILVA, L. H. G. Evidenciação contábil de entidades do Terceiro Setor: Análise da conformidade das fundações do Sistema Acafe. In: ECECON, 15., 2017, Florianópolis. **Anais...** Florianópolis: Ececon, 2017.

PIZA, S. C. de T.; PARISI, C.; MEGLIORI, E.; GALLO, M. F. A aderência das práticas contábeis das entidades do terceiro setor às normas brasileiras de contabilidade: um estudo multicaso 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.

RAMOS, F. M.; KLANN, R. C. Qualidade da informação contábil das entidades brasileiras do terceiro setor. **Future Studies Research Journal: Trends and Strategies**, v. 7, n. 1, p. 3-32, 2015.

SANTOS, D. M.; GAIOT, T. F.; MILANI FILHO, M. A. F. Grau de evidenciação das informações voluntárias das Instituições de Ensino Superior confessionais e não confessionais. **Revista de Contabilidade & Controladoria**, v. 7, n. 3, p. 38-52, 2015.

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, 2012.

SAXTON, G. D.; NEELY, D. G.; GUO, C. Web disclosure and the market for charitable contributions. **Journal of Accounting and Public Policy**, v. 33, n. 2, p. 127-144, 2014.

SILVA, L. C.; SOARES, S. V.; CASAGRANDE, M. D. H. Evidenciação contábil de entidades do terceiro setor: uma análise da conformidade das demonstrações contábeis da universidade do sul de Santa Catarina (UNISUL). In: ECECON, 14., 2016, Florianópolis. **Anais...** Florianópolis: Ececon, 2016.

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. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 21, n. 1, p. 41-68, 2010.

SOARES, S. V. **Diga-me quantos te citam, e eu te direi quem és: estudo sobre as citações no âmbito da pesquisa contábil brasileira**. 2017. Tese de Doutorado, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, 2017.

SOARES, S. V.; RAMOS, F. M.; CASAGRANDE, J. L.; NUNES, N. A. Revisão integrativa da literatura em Contabilidade de Organizações do Terceiro Setor. In: CONGRESSO UNISINOS DE CONTROLADORIA E FINANÇAS, 4., 2017, Porto Alegre. **Anais...** Porto Alegre: Unisinos, 2017.

ZITTEI, M. V. M.; POLITELO, L.; SCARPIN, J. E. Nível de Evidenciação Contábil de Organizações do Terceiro Setor. **Administração Pública e Gestão Social**, v. 1, n. 2, p. 85-94, 2016.