

EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL: UMA ANÁLISE DO NÍVEL DE TRANSPARÊNCIA INFORMACIONAL DAS ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR

ACCOUNTING EVIDENCE: AN ANALYSIS OF THE LEVEL OF INFORMATIONAL
TRANSPARENCY OF THIRD SECTOR ENTITIES

Maria Izabel de Lima

RESUMO: O terceiro setor engloba entidades sem fins lucrativos, como associações, fundações, organizações religiosas e partidos políticos, que atuam em áreas como educação, saúde e inclusão social para suprir lacunas deixadas pelos setores público e privado. Este estudo avaliou o nível de transparência informacional dessas entidades com base nas normas legais, por meio de um estudo de caso com abordagem qualitativa e análise documental. Foram coletados dados de 10 entidades a partir de seus sites, avaliando relatórios de 2022 com o auxílio de um checklist. Os resultados mostraram que a maioria das organizações cumpre as exigências básicas, mas muitas falham na divulgação de notas explicativas, e apenas 40% apresentam organogramas, limitando a visibilidade de sua estrutura organizacional. As categorias de Filantropia e Saúde demonstraram maior transparência, enquanto Geração de Renda apresentou um índice de apenas 50%, evidenciando a necessidade de melhorias mesmo entre as melhores ONGs. O estudo reforça a importância do aprimoramento contínuo na conformidade com normas contábeis e na divulgação de informações para garantir maior transparência.

Palavras-chave: Evidenciação Contábil; Terceiro Setor; Transparência.

ABSTRACT: The third sector includes non-profit entities, such as associations, foundations, religious organizations and political parties, that work in areas such as education, health and social inclusion to fill gaps left by the public and private sectors. This study evaluated the level of informational transparency of these entities based on legal standards, through a case study with qualitative approach and documentary analysis. Data were collected from 10 entities from their sites, evaluating reports of 2022 with the help of a checklist. The results showed that most organizations meet the basic requirements, but many fail to disclose explanatory notes, and only 40% have organizational charts, limiting the visibility of their organizational structure. The categories of Philanthropy and Health demonstrated greater transparency, while Income Generation presented an index of only 50%, showing the need for improvement even among the best NGOs. The study reinforces the importance of continuous improvement in compliance with accounting standards and disclosure of information to ensure greater transparency.

Keywords: Third sector; State; Elderly; Competition; NGO.

1. INTRODUÇÃO

Diante das crescentes mudanças que ocorrem no cenário mundial relacionadas as diferenças sociais surgem iniciativas da sociedade civil e do empresariado com fins sociais, nas áreas de saúde, educação e assistência social (CARNEIRO; BRÁS; FRAZÃO, 2022). Nesse contexto, Santos Jorge, Carraro e Vendrusculo (2023), inferem que a Contabilidade pode ser uma ferramenta com objetivo de auxiliar no cumprimento dos requisitos legais instituídos pelos regulamentos específicos deste setor.

O terceiro setor surgiu para cobrir uma lacuna deixada pelo setor público e privado devido ao aumento de desigualdades sociais, conflitos étnicos, catástrofes ambientais, bem como a privatização de serviços essenciais e a desregulamentação de políticas sociais. O objetivo principal é minimizar problemas sociais (SILVEIRA; BORBA, 2010).

O estudo de Manas e De Medeiros (2012), mostra que o Terceiro Setor é reconhecido como um agente de apoio às populações carentes e com abordagem baseada na implementação de projetos e programas destinados a promover a geração de emprego e renda, bem como estimular as comunidades na exploração de atividades que garantam sua própria subsistência. Ele é descrito como um conjunto de organizações e iniciativas privadas que se dedicam à produção de bens e serviços públicos sem fins lucrativos, mas que atendem às necessidades coletivas.

Devido ao crescimento das entidades sem fins lucrativos, a contabilidade tem grande importância na sua evidenciação de informações que geram confiabilidade aos seus usuários. De acordo com Silva, Soares e Casagrande (2019), a principal forma de transparência das entidades do terceiro setor dá-se pela evidenciação contábil e pelas demonstrações financeiras. Para Caldas Neto (2007), evidenciar uma informação é essencial para proporcionar clareza e tornar evidente a informação relevante.

No contexto acadêmico, nota-se que os estudos sobre essas entidades ainda estão em estágio inicial. Durante a pesquisa, foi identificado que os principais estudos sobre evidenciação contábil em entidades do terceiro setor foram publicados entre 2015 e 2020. No entanto, o número de entidades do terceiro setor está tomando cada vez mais relevância, o que ressalta a importância desse estudo devido o constante crescimento das entidades no Brasil.

Diante disso, surge a seguinte questão de pesquisa: Qual o nível de transparência informacional das Entidades do Terceiro Setor? Para responder este questionamento surge o objetivo de analisar o nível de transparência informacional das Entidades do Terceiro Setor.

A justificativa deste estudo é pertinente, devido à escassez de estudos empíricos sobre a contabilidade aplicada as Entidades de Terceiro Setor. O estudo



mostra a qualidade da informação apresentada nas demonstrações contábeis e o nível da sua evidenciação e transparência. Visto que por meio da evidenciação contábil, pode observar se as normas legais estão presentes e em cumprimento a interpretação técnica geral (ITG) 2002. Ainda, o tema é importante para a contabilidade, devido a transparência e contribuição para desenvolvimento econômico e social, gerando uma qualidade da gestão de recursos, prevenção de fraudes e irregularidades. Com isso, a ITG define procedimentos específicos para avaliação e reconhecimento das transações patrimoniais, assim como a estrutura das demonstrações contábeis e informações mínimas a serem divulgadas nas notas explicativas de entidades sem fins lucrativos.

Recentemente o Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA, 2022) desenvolveu o Mapa das Organizações da Sociedade Civil brasileiras, que traz números e informações relevantes a respeito do perfil das entidades nacionais. Por exemplo: o Terceiro Setor brasileiro emprega 2,9 milhões de pessoas em cerca de 820.400 Organizações da Sociedade Civil, mas, desse total, 83% das instituições não têm sequer um funcionário registrado.

A presente pesquisa oferece contribuições sociais pois as informações apresentadas auxiliam na compreensão e entendimento que as evidenciações influenciam na captação de recursos, responsabilidade social, eficiência, alocação de recursos, prevenção de fraudes e impacto social. Além disso, espera-se que os resultados deste estudo incentivem a realização de novas pesquisas sobre a evidenciação contábil em entidades de terceiro setor e estimule assim o avanço contínuo do conhecimento na área.

O estudo está estruturado por essa seção, de caráter introdutório, na segunda seção apresenta-se a revisão de literatura, destacando os conceitos da contabilidade e terceiro setor, Interpretação Técnica Geral 2002 (R1) – entidade sem fins lucrativos. Na terceira seção destacam-se os procedimentos metodológicos. A quarta seção aborda a análise dos dados e resultados e, na quinta seção as considerações finais do estudo.

2. REVISÃO DA LITERATURA

A fim de concluir o objetivo do estudo, será evidenciado um resumo sobre a literatura no que se refere as Entidades do Terceiro Setor, de acordo com as leis, regulamentos, políticas, e levantamento anteriores.

2.1 A Contabilidade e o Terceiro Setor

O propósito principal da contabilidade é fornecer informações contábeis de forma clara e objetiva, a fim de que seus usuários avaliem através dessas informações a situação econômica-financeira de uma entidade. Essas informações são úteis tanto para avaliar o patrimônio de pessoas físicas e jurídicas, destas,



abrange também entidades de terceiro setor (SILVA; SOARES; CASAGRANDE, 2019).

O terceiro setor surgiu de uma falha do setor público e privado. São organizações que buscam eficiência em atividades sociais e podem ser denominadas como: associação, fundação, organização religiosa ou partido político. A definição mais precisa do Terceiro Setor surge da finalidade das ações realizadas por essas organizações que através delas uma nova dinâmica social é estabelecida ou mecanismos sociais considerados antiquados são reformulados (SALAMON, 1997).

As entidades de terceiro setor não se enquadram estritamente nem como público nem como privado, conforme entendimento. Entretanto, ele é ligado a ambos, já que sua identidade é moldada pela combinação da metodologia. É composto por organizações de caráter "privado" (sem fins lucrativos) voltadas para a realização de objetivos sociais ou públicos, apesar de não fazerem parte do Governo (MANUAL DO TERCEIRO SETOR, 2015).

As entidades após registro em cartório, podem solicitar qualificações e especializações em todos os domínios governamentais, como: Título de Utilidade Pública Federal (UPF); Registro no Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS); Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS); qualificação como Organização Social (OS); e qualificação como organização da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP), onde cada uma dessas corresponde a critérios precisos (OLAK; NASCIMENTO, 2010).

Atualmente, a prestação de contas no Terceiro Setor se tornou fundamental para essas organizações, tendo em vista os avanços ocorridos no setor, uma vez que não haja responsabilidade na elaboração e divulgação das informações referentes a organização os seus doadores perderão o incentivo para continuar doando e assim também atraindo novos investidores (FAUSTINO; DE OLIVEIRA; DA SILVA, 2022).

No terceiro setor, a transparência é considerada essencial, pois omissões, podem ocasionar incertezas aos doadores ou investidores afetando diretamente a captação de recursos. Esses recursos ocorrem por meio de transferências, incentivos fiscais, apoios, patrocínios, auxílios, subvenções e doações (FERNANDES, 2018). Além das leis do terceiro setor, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) desenvolveu o Manual de Procedimentos do Terceiro Setor, a fim de atender uma demanda da sociedade em busca de transparência em todos os segmentos, e para auxiliar nas prestações de contas das organizações de terceiro setor.

Diante disso, a qualidade da informação contábil está ligada a transparência, pois apresenta relevância da informação, sendo útil para tomada de decisões. Segundo Araújo (2009), a informação contábil é útil e consegue fornecer a seus usuários evidências que sejam úteis no processo de tomada de decisão. Dentro do âmbito do terceiro setor, os destinatários dessas informações são aqueles que



fornecem recursos à entidade, os beneficiários dos serviços oferecidos, os administradores e as entidades governamentais.

2.2 Interpretação Técnica Geral 2002 (R1) – Entidade Sem Fins Lucrativos

Existem seis teorias que são aceitas para o estudo das origens do Terceiro Setor e sua relação com os demais setores, mas dentre elas, convém citar duas: a dos Bens Públicos (WEISBROD, 1977); e da Interdependência (SALAMON; ANHEIER, 1998). A Teoria dos Bens Públicos (WEISBROD, 1977) defende o surgimento do Terceiro Setor como resposta ao Mercado e ao Estado em atender às necessidades da sociedade, portanto, esses setores competiriam entre si (SALAMON; ANHEIER, 1998). Ainda dentro dessa perspectiva de competição, Oliver (1990) a coloca no topo das relações em rede, enfatizando que em um ambiente em constante mudança, as necessidades de planejamento da competição são óbvias, porque o conflito é natural no jogo.

Por sua vez, a Teoria da Interdependência (SALAMON; ANHEIER, 1998) defende as origens do Terceiro Setor como meio de complementaridade à ação estatal, que financia os seus serviços, assim, estabelece uma relação de cooperação. Essa relação de cooperação, que por sua vez, busca regular as relações por meio da “paz” e parceria, entende-se que muitas organizações só serão bem-sucedidas se outras também forem.

Para Almeida (2011, p. 94), a existência do Terceiro Setor “deve ser explicada através das interdependências e das articulações que mantém com os restantes setores institucionais da economia”. Porém, ainda há controvérsias em relação ao Terceiro Setor: por um lado é visto como uma esfera que atinge grandes problemas, e por outro, a sua funcionalidade atuante intenciona em adquirir responsabilidades que cabem aos demais setores (PERUZZO, 2013).

A ITG (Interpretação Técnica Geral) 2002 tem como finalidade fornecer orientações técnicas contábeis sobre mudanças do patrimônio, demonstrações contábeis e informações das notas explicativas de entidades sem fins lucrativos, entidades imunes, isentas de impostos e contribuições para a seguridade social e beneficente de assistência social.

O principal objetivo dessa interpretação é orientar as mesmas sobre como devem reconhecer, mensurar e divulgar suas transações e eventos econômicos de forma adequada e transparente, levando em consideração suas particularidades, principalmente no que diz respeito à destinação dos recursos e à natureza de suas atividades (CASTRO; SCHIMITH; SCHIMITH, 2022).

A adoção da ITG 2002 é essencial para que as Entidades Sem Fins Lucrativos garantam a clareza e a credibilidade na prestação de contas. Além disso, permite que essas entidades estejam em conformidade com as legislações vigentes, facilitando a obtenção de certificações e isenções fiscais, bem como a captação de recursos junto a doadores e instituições financiadoras. Desse modo, a ITG 2002 (R1)



contribui para a padronização das práticas contábeis no setor destas entidades, promovendo maior confiança e transparência nas suas atividades econômicas e na forma como os recursos são geridos (CASTRO; SCHIMITH; SCHIMITH, 2022).

Conforme a ITG, as demonstrações contábeis que devem ser elaboradas pela Entidade são: Balanço Patrimonial (BP), Demonstração do Resultado do Período (DRE), Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL), Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC) e as Notas Explicativas, sempre observando as Normas Brasileiras de Contabilidade.

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 devem ser substituídas por superávit ou déficit do período. As Demonstrações Contábeis devem ser complementadas por Notas Explicativas que contenham, pelo menos, as seguintes informações conforme o Quadro 1 apresentado a seguir.

Quadro 1 – Critérios e Procedimentos de Reconhecimento dos Eventos conforme ITG 2002.

Eventos	Critérios e Procedimentos
Regime	As receitas e as despesas devem ser reconhecidas, respeitando-se o regime contábil de competência.
Doações e Subvenções	As doações e subvenções recebidas para custeio e investimento devem ser reconhecidas no resultado, observado o disposto na NBC TG 07 – Subvenção e Assistência Governamentais.
Segregação	As receitas decorrentes de doação, contribuição, convênio, parceria, auxílio e subvenção por meio de convênio, editais, contratos, termos de parceria e outros instrumentos, para aplicação específica, mediante constituição, ou não, de fundos, e as respectivas despesas devem ser registradas em contas próprias, inclusive as patrimoniais, segregadas das demais contas da entidade.
	Os registros contábeis devem ser segregados de forma que permitam a apuração das informações para prestação de contas exigidas por entidades governamentais, aportadores, reguladores e usuários em geral.
Gratuidades	Os benefícios concedidos pela entidade sem finalidade de lucros a título de gratuidade devem ser reconhecidos de forma segregada, destacando-se aqueles que devem ser utilizados em prestações de contas nos órgãos governamentais.
	Os registros contábeis devem evidenciar 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. O benefício concedido como gratuidade por meio da prestação de serviços deve ser reconhecido pelo valor efetivamente praticado.
Provisões	A entidade sem finalidade de lucros deve constituir 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.
<i>Superavit</i> ou	O valor do <i>superavit</i> ou <i>deficit</i> deve ser incorporado ao Patrimônio



<i>Deficit</i>	Social. O <i>superavit</i> , ou parte de que tenha restrição para aplicação, deve ser reconhecido em conta específica do Patrimônio Líquido.
Trabalho voluntário	O trabalho voluntário deve ser reconhecido pelo valor justo da prestação do serviço como se tivesse ocorrido o desembolso financeiro.
Redução ao valor recuperável	Aplica-se aos ativos não monetários a Seção 27 da NBC TG 1000, que trata da redução ao valor recuperável de ativos e a NBC TG 01, quando aplicável.
Adoção ITG 2002 e NBC TG 1000	Na adoção inicial desta Interpretação e da NBC TG 1000 ou das normas completas (IFRS completas), a entidade pode adotar os procedimentos do custo atribuído (<i>deemed cost</i>) de que trata a ITG 10.

Fonte: Silva, Soares, Casagrande (2019); Muraro, Rota e Romanssini (2015).

As notas explicativas abordam eventos que ocorrem depois do encerramento do período contábil, mas que possuem importância para melhor entendimento das demonstrações financeiras. Elas são responsáveis para que os usuários das demonstrações estejam cientes de que eventos subsequentes podem impactar a posição financeira da entidade.

2.3 Estudos Correlatos

Em consideração a importância das entidades de terceiro setor a respeito das normas contábeis, outros pesquisadores optaram em analisar o nível de evidenciação das demonstrações contábeis nas normas que são aplicadas ao terceiro setor. Nesta condição, o estudo de Silva, Soares e Casagrande (2019), conduziu uma análise do grau de conformidade das demonstrações financeiras da Universidade do Sul de Santa Catarina (UNISUL) com as normas contábeis pertinentes ao terceiro setor. O estudo, baseou-se principalmente em pesquisa documental e adotou uma abordagem qualitativa. Os resultados indicaram um nível geral de conformidade das demonstrações contábeis de 85,00%. Isso evidencia a necessidade de aprimorar a evidenciação contábil, recorrendo às normas específicas relacionadas às fundações.

De acordo com Gollo, Schulz e da Rosa (2014), foi realizada uma identificação da adequação das entidades brasileiras do terceiro setor em relação às normas brasileiras de contabilidade. O estudo abrangeu 46 entidades do terceiro setor em Santa Catarina e empregou a técnica de check list, desenvolvida com base nos requisitos estabelecidos pelas normas brasileiras de contabilidade (NBC T – 3 e NBC T – 10.19) para entidades sem fins lucrativos. Os resultados indicam que o índice geral de evidenciação para os três anos analisados foi de 51,73%, o que está significativamente abaixo do ideal. Esse índice é calculado pela proporção de itens evidenciados em relação ao total de itens investigados.



Segundo Zittei, Polítelo e Scarpin (2016), o estudo visou identificar o nível de evidenciação contábil das entidades do terceiro setor participantes do projeto de Desenvolvimento de Princípios de Transparência e Prestação de Contas em Organizações da Sociedade Civil – BID. A pesquisa teve como população 76 entidades, das quais uma amostra de 15 entidades foi selecionada. Um checklist composto por 63 itens foi elaborado, sendo 53 baseados no Pronunciamento Técnico CPC 26 e 10 itens na norma NBC T 10.19. Os resultados revelam que as entidades dão ênfase à evidenciação de informações qualitativas e, em sua maioria, apresentam informações quantitativas de forma sintética. Conclui-se que o nível médio de evidenciação das entidades participantes do projeto foi de 27%, expondo a necessidade de realizar mais pesquisas para identificar as reais necessidades de evidenciação e criar normas específicas para o setor.

No mesmo sentido, Ramos e Klann (2015), apresentaram uma análise da qualidade da informação contábil das organizações sem fins lucrativos brasileiras, representantes do terceiro setor oficialmente constituídas no Brasil. A pesquisa adotou uma abordagem documental e quantitativa. Foi desenvolvido um check-list baseado nas normas contábeis que orientam a prática contábil das entidades do terceiro setor, composto por sete seções e 59 quesitos. Os resultados revelam que as entidades apresentam um baixo nível de qualidade da informação contábil, o que pode comprometer a utilidade da informação relatada pelos usuários.

Fernandes (2018), em sua pesquisa teve como objetivo demonstrar o nível de transparência e evidenciação na aplicação das normas contábeis e legislações vigentes nas demonstrações contábeis das organizações do terceiro setor. Foram analisadas 12 entidades sem fins lucrativos localizadas na cidade de Natal/RN, por meio de uma análise quantitativa descritiva das demonstrações contábeis disponibilizadas por essas organizações. Os resultados principais indicaram que 67% das organizações pesquisadas não aplicam a NBC TG 7, o que sugere que mais da metade das organizações estudadas não está em conformidade total com essa norma contábil.

Na pesquisa feita por Goulart et al. (2018), foi realizado um estudo para verificar o grau de conformidade das demonstrações contábeis da Associação Junior Achievement de Santa Catarina com as normas contábeis destinadas às entidades do terceiro setor. Os dados utilizados incluíram as demonstrações contábeis dos anos de 2014, 2015 e 2016, juntamente com o estatuto social de 2016 da JASC, os quais foram coletados diretamente da página inicial da associação, enquanto outros foram obtidos por meio de consulta com representantes da entidade. Os resultados mostraram um nível geral de conformidade das demonstrações contábeis de aproximadamente 66%, indicando a necessidade de melhorar a evidenciação contábil em relação às normas correspondentes às associações.

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS



A metodologia tem por objetivo estudar métodos empregados nas ciências, seus fundamentos, relação com as teorias de ordem científica e sua validade. Nesta seção, são delineados os procedimentos metodológicos aplicados para a condução da pesquisa. O procedimento adotado caracteriza-se como análise documental, descritiva de abordagem qualitativa. Na concepção de Gil (1999), a pesquisa descritiva tem como objetivo informar características de determinada população ou fenômeno ou estabelecimento de relações entre variáveis. Nesse contexto, a pesquisa descritiva busca identificar, relatar, comparar, entre outros aspectos. Essa pesquisa pode contribuir para futuros estudos descritivos.

A pesquisa foi desenvolvida a partir da listagem do prêmio melhores ongs que anualmente é realizado pela Associação Brasileira dos Captadores de Recursos (ABCR). Essa iniciativa visa reconhecer e divulgar as organizações que se destacam pela excelência em gestão, governança, sustentabilidade financeira e transparência. A premiação elabora um ranking das 100 melhores ongs do país, criando premiações por Estados e por categoria das ONGS.

Sendo assim, optou-se por delimitar a população deste estudo nas entidades do terceiro setor, mais bem avaliadas de acordo com a área de atuação em 2023, que de acordo com a premiação são 10 categorias. Dessa forma, é possível inferir que a seleção dos casos foi realizada de maneira intencional, visando alcançar acessibilidade e conveniência à premiação realizada. Quanto ao instrumento de coleta de dados, foi utilizado o instrumento proposto por Zittei, Politelo, Scarpin (2016).

A pesquisa possui limitação, visto que os aspectos das normas não serão considerados. Outro ponto a ser enfatizado diz respeito aos dados apresentados, assumindo-se que todos os relacionados à contabilidade estão incluídos na prestação de contas. As organizações que compõem a amostra são apresentadas no Quadro 2.

Quadro 2 – Entidades da amostra

Categoria de Premiação	Nome da Entidade
Assistência Social	Associação Feminina de Estudos Sociais e Universitários (AFESU)
Cultura	Fundação Observatório do Livro
Desenvolvimento Local	Instituto Novo Sertão
Direitos Humanos	Plan International Brasil
Educação	Associação Vagalume
Esporte	Fundação Esportiva Educacional Pró Criança e Adolescente (EPROCAD)
Filantropia	Associação Junior Achievement do Rio de Janeiro
Geração de Renda	Associação Aliança Empreendedora
Meio Ambiente	Instituto de Conservação e Desenvolvimento Sustentável da Amazônia (IDESAM)
Saúde	Instituto do Câncer Infantil

Fonte: Prêmio melhores ONGS (2023).



Os dados foram coletados através do sítio eletrônico das instituições apresentadas no Quadro 2. Das 10 entidades da amostra, todas disponibilizaram as informações, ainda que parcialmente, o que também é um achado para responder a problemática da pesquisa. Foram avaliados os relatórios publicados no ano de 2022, pois a premiação das melhores ONGS que anualmente é realizado pela Associação Brasileira dos Captadores de Recursos (ABCR) refere-se ao ano de 2023 com base nos dados e ações realizadas em 2022

3.1 Instrumentos de coleta e análise de dados

O instrumento de coleta de dados utilizado na pesquisa, foi replicado o mesmo de Zittei, Politelo, Scarpin (2016). A partir do checklist criado, foi elaborado um índice utilizando os dados obtidos por meio do site oficial da entidade pesquisada. Cada uma das questões presentes no checklist teve por objetivo identificar a ocorrência de itens relacionados à transparência informacional da entidade.

A coleta de dados foi realizada entre os dias 01 e 14 de setembro de 2024. Tal processo foi realizado através de um checklist com 16 questões. Partindo da revisão da literatura com o intuito de se chegar na aplicação prática. O Quadro 3 apresenta as questões que foram avaliadas de acordo com os estudos de Castro, Schimith e Schimith (2022).

Quadro 3 - Perguntas para Verificação da Transparência Informacional

Q1	Há a disponibilização de seus demonstrativos contábeis?
Q2	Há a disponibilização de seu estatuto?
Q3	Há disponibilização da lista completa de todos os membros do conselho fiscal?
Q4	Há disponibilização da lista completa de todos os membros do conselho administrativo?
Q5	Há seção para contato direto com a entidade?
Q6	Há a disponibilização do parecer dos auditores independentes acerca das demonstrações contábeis?
Q7	Os demonstrativos contábeis apresentam parecer do conselho fiscal?
Q8	Há a disponibilização de relatório de atividades anuais, semestrais e/ou mensais?
Q9	Há disponibilização de informações referente a orçamento?
Q10	Há informações técnicas sobre os profissionais pertencentes ao quadro de pessoal da organização?
Q11	Há informação do valor de remuneração de seus gestores?
Q12	Possui um código de ética ou conduta disponível?
Q13	Há evidenciado a missão, visão e valores da organização?
Q14	Foi identificado indicadores de desempenho?
Q15	As atas são disponibilizadas?
Q16	Há divulgação do organograma da entidade?

Fonte: Castro; Schimith e Schimith (2022).

Para itens plenamente evidenciados, o modelo propõe 1 (um) ponto para a questão plenamente evidenciado; no caso de parcialmente evidenciado 0,5 (meio) ponto e; 0 (zero) ponto para quando o item não tenha sido plenamente evidenciado no site da entidade (SCHULZ et al., 2017).



O somatório da evidenciação dos itens foi dividido pelo total de perguntas, ou seja, 16 (dezesseis) e multiplicado por 100 com o objetivo de se obter o índice percentual de transparência atingido. No Quadro 4 pode-se observar o comportamento do índice em uma escala percentual, criado com base nos estudos de Schulz et al. (2017).

Quadro 4 – Índice de Transparência

Índice Percentual	Nível de Transparência
De 0% a 30%	Não Transparente
De 31% a 50%	Pouco Transparente
De 51% a 70%	Parcialmente Transparente
De 71% a 90%	Transparente
De 91% a 100%	Extremamente Transparente

Fonte: Schulz et al., 2017.

O somatório da evidenciação dos itens foi dividido pelo total de perguntas, ou seja, 16 (dezesseis) e multiplicado por 100 com o objetivo de se obter o índice percentual de transparência atingido. No Quadro 4 pode-se observar o comportamento do índice em uma escala percentual, criado com base nos estudos de Schulz et al. (2017).

Dessa forma, o resultado do checklist pode ser apresentado de acordo com a fórmula a seguir:
$$IPT = \frac{\sum c}{P} \times 100$$

Onde:

IPT: Índice Percentual de Transparência.

$\sum c$: É a soma dos coeficientes referente às respostas.

P: A quantidade total de perguntas.

4. ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS

Segundo Nalebuff e Brandenburger (1996), definir a rede de valores é imprescindível, para o entendimento das perspectivas do público-alvo e dos fornecedores. Partindo desse pressuposto, não conhecer suas relações e os seus valores, influencia negativamente em aspectos importantes à organização. A primeira questão avaliada entre as ONGS está diretamente relacionada com a Resolução CFC nº 1.409, de 21 de setembro de 2012 aprovou a ITG 2002 (Entidades sem Fins Lucrativos) onde, em sua primeira revisão, pode-se ver o Balanço Patrimonial, a DRE, o Fluxo de Caixa, a DMPL e as Notas Explicativas como demonstrações contábeis obrigatórias para as organizações pertencentes ao terceiro setor.

Pesquisas como a de Castro; Schimith e Schimith (2022), indicam que muitas vezes as notas explicativas não são elaboradas pela entidade. No entanto, enfatiza-se que a divulgação das notas explicativas é um fator relevante para sua



transparência, uma vez que são ferramentas contábeis que fornecem informações de natureza patrimonial, financeira, econômica, legal e até social, muitas das quais não estão explicitamente presentes no Balanço Patrimonial e/ou na Demonstração de Resultado do Exercício (DRE).

Na sequência, informações relacionadas ao Estatuto Social, membros do Conselho Fiscal e Administrativo, bem como informações sobre o contato com a entidade são importantes ferramentas de transparência com a comunidade. O estatuto de uma organização social funciona como um contrato que complementa a legislação vigente, e sua publicação garante que todas as partes interessadas na entidade mantenham um elevado nível de confiança em suas interações (IBGC, 2015), o que pode aumentar a confiança dos stakeholders da OS em estudo.

Do mesmo modo, a governança varia de acordo com cada organização (IBGC, 2015). Portanto, é essencial que, em uma organização social, haja clareza sobre quem compõe o conselho de administração, já que esses membros serão responsáveis por tomar decisões importantes, como as que afetam a continuidade da OS.

Diante deste cenário, foi elaborada a Tabela 1, apresentada abaixo, que tem por objetivo elucidar a transparência informacional com base no questionário proposto por Castro; Schimith e Schimith (2022) associado ao modelo matemático proposto por Schulz et al., 2017.

Tabela 1 - Verificação da Transparência Informacional

Categoria	Q1	Q2	Q3	Q4	Q5	Q6	Q7	Q8	Q9	Q10	Q11	Q12	Q13	Q14	Q15	Q16	Total
Assistência Social	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	1	1	1	1	1	14
Cultura	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	1	1	1	1	1	15
Desenv. Local	0,5	1	1	1	1	0	1	1	1	1	0	1	1	1	1	0	12,5
Direitos Humanos	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	15
Educação	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0	1	1	0	1	0	11
Esporte	1	1	1	1	1	1	1	1	0	1	0	1	1	0	1	0	12
Filantropia	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	16
Geração de Renda	1	1	0	0	1	1	0	1	0	0	0	1	1	0	1	0	8
Meio Ambiente	1	1	1	1	1	1	1	1	0	1	0	1	1	0	0	0	11
Saúde	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	16
Total Pontos	9,5	10	9	9	10	9	9	10	6	7	3	10	10	6	9	4	

Fonte: Dados da pesquisa (2024).

A análise da tabela revela quais categorias de ONGs possuem maior transparência informacional, de acordo com os critérios estabelecidos pelas 16



questões (Q1 a Q16). Cada organização recebeu pontuações baseadas em quão bem evidenciaram as informações solicitadas em seus sites.

Os resultados revelam que as categorias de Filantropia e Saúde são as ONGs com maior transparência, obtendo a nota máxima de 16 pontos cada. Isso indica que ambas evidenciam plenamente as informações avaliadas na pesquisa.

Direitos Humanos e Cultura também apresentam alta transparência, com 15 pontos cada. A categoria de Assistência Social teve uma pontuação sólida de 14 pontos, o que também demonstra boa transparência, com poucos itens não evidenciados.

Desenvolvimento Local e Esporte obtiveram 12,5 e 12 pontos, respectivamente, ainda apresentando um bom nível de transparência, porém com algumas lacunas em relação a informações. Educação e Meio ambiente ficaram com 11 pontos cada, indicando que poderiam melhorar na divulgação de algumas informações essenciais.

Por fim, a categoria de Geração de Renda representada pela ONG Associação Aliança Empreendedora é a que apresenta a menor transparência informacional, com 8 pontos, o que sugere uma necessidade significativa de melhoria na divulgação de seus dados.

De modo geral, é possível observar que a questão 11 que buscava evidenciar se as entidades divulgavam o valor de remuneração de seus gestores, apresentou o pior índice de transparência, uma vez que apenas 3 entidades divulgam tal informação. Adicionalmente, a pesquisa revelou ainda somente essas 3 entidades divulgam a remuneração do seu quadro de colaboradores por cargo e função desempenhada. Essa informação, embora não obrigatória, fornece maior transparência às partes relacionadas com a ONG, e poderia ser disponibilizada de modo a proteger a identidade dos colaboradores, uma vez que a divulgação do salário por cargo e a quantidade de cargos oculta tais informações.

A Questão 16, teve por objetivo evidenciar o organograma da entidade também apresentou resultado bastante insatisfatório. Apenas 40% das ONGS divulgaram essa informação, que é bastante útil para compreender a estrutura organizacional e visualizar a atuação dos conselhos como membros de apoio e fiscalização, bem como evidenciar a divisão hierárquica de forma coesa a quem possa interessar desta informação.

De modo geral, os achados desta pesquisa estão de certa forma alinhados com a pesquisa de Castro; Schimith e Schimith (2022). A pesquisa destes, identificou um índice médio de transparência de 12,5 pontos dos 16 possíveis de acordo com o modelo metodológico, enquanto na presente pesquisa, obteve-se uma média de 13 pontos dos 16 possíveis ao avaliar a média entre as 10 entidades avaliadas.



Outro achado que corrobora com a pesquisa de Castro; Schimith e Schimith (2022) está relacionado ao fato da remuneração dos gestores. Em sua pesquisa, nenhuma entidade avaliada abordou tal informação no seu site, nem em relatórios institucionais. Embora, Goulart (2018) afirme que em muitos casos os gestores desempenham papel filantrópico, se este fosse o caso, poderia ser divulgado juntamente com os relatórios de atividades anuais ou notas explicativas, fazendo com que o índice de transparência fosse aumentado.

Outra informação está em consonância com a pesquisa de Schulz et al., (2017), onde traz que a disponibilização clara e acessível das demonstrações contábeis é uma das principais formas de prestar contas à sociedade e evitar suspeitas no que se refere a gestão da entidade. Da mesma forma, a questão 2, referente à publicação do estatuto, onde reforça a importância de se disponibilizar um documento que atue como base legal para o funcionamento da organização, garantindo que as atividades estejam alinhadas com os objetivos institucionais e com a legislação vigente. Estudos como o de Olak e Nascimento (2010) indicam que a falta de publicação do estatuto pode prejudicar a confiança de stakeholders e parceiros financeiros.

No que diz respeito a questão 16, o estudo de Oliveira et al., (2023) argumenta que falta de informações sobre a estrutura hierárquica pode comprometer a percepção de clareza e governança da entidade. Essa transparência interna é essencial não apenas para o fortalecimento da governança, mas também para o alinhamento das práticas organizacionais com os princípios de transparência e prestação de contas.

A Tabela 2 apresentada na sequência, tem por objetivo medir o grau de transparência, conforme o modelo proposto por Schulz et al., (2017).

Tabela 2 – Grau de Transparência

Categoria de Premiação	Nome da Entidade	Pontos	Índice	Nível de Transparência
Assistência Social	AFESU	14	88%	Transparente
Cultura	Fundação Observatório do Livro	15	94%	Extremamente Transp.
Desenvolvimento Local	Instituto Novo Sertão	12,5	78%	Transparente
Direitos Humanos	Plan International Brasil	15	94%	Extremamente Transp.
Educação	Associação Vagalume	11	69%	Parcialmente Transp.
Esporte	EPROCAD	12	75%	Transparente
Filantropia	Associação Junior Achievement	16	100%	Extremamente Transp.
Geração de Renda	Associação Aliança Empreendedora	8	50%	Pouco Transp.
Meio Ambiente	IDESAM	11	69%	Parcialmente Transp.
Saúde	Instituto do Câncer Infantil	16	100%	Extremamente Transp.

Fonte: Dados da Pesquisa (2024).



O índice de transparência foi obtido seguinte o modelo de Schulz et al., (2017), com a seguinte fórmula:
$$IPT = \frac{\sum c}{P} \times 100$$

Onde:

IPT: Índice Percentual de Transparência.

$\sum c$: É a soma dos coeficientes referente às respostas.

P: A quantidade total de perguntas.

Ao analisar a tabela, observa-se que as entidades foram categorizadas da seguinte forma: assistência social, cultura, desenvolvimento local, direitos humanos, educação, esporte, filantropia, geração de renda, meio ambiente e saúde. Cada entidade recebeu uma pontuação conforme Tabela 1 - Verificação da Transparência Informacional, que foi convertida para índice para identificar o percentual de transparência e posteriormente classificada em níveis, como: extremamente transparente, transparente, parcialmente transparente e pouco transparente. Onde as entidades classificadas com nível "extremamente transparentes" possuem grau de confiança elevado e "pouco transparente" significam que a gestão, administração e recursos possuem falhas.

Associação Junior Achievement e o Instituto do Câncer Infantil, ambos possuem índices de 100% e são classificados como "Extremamente Transparentes". Esse nível pode servir como um modelo para outras entidades, destacando a importância de uma gestão de informações aberta e indica elas cumprem com os padrões estabelecidos. Com índice de 94% a Fundação Observatório do Livro e a Plan International Brasil, também se destacam neste nível.

Entre as entidades classificadas como "Transparente" e "Parcialmente Transparente" estão a AFESU, Instituto Novo Sertão, Associação Vagalume, EPROCAD e IDESAM. O índice varia de 69% a 88%. Essas organizações têm um nível de transparência aceitável, mas ainda possuem áreas onde pode haver melhorias.

O percentual de referência da Associação Aliança Empreendedora é de apenas 50%, e por isso é classificada como "Pouco Transparente". Isso indica que mesmo ela estando entre as 10 melhores ONGs há uma falta considerável de clareza em relação as questões relacionadas de transparência.

Por fim, a análise da Tabela 2 destaca a importância da evidênciação e como ela pode variar significativamente entre as organizações e que é fundamental para a confiança pública. Organizações com altos índices tendem a ter um impacto mais positivo e duradouro, enquanto aquelas com baixo índice enfrentam desafios relacionados à credibilidade e à eficácia na gestão de recursos e projetos.



NEPATS

Na pesquisa de Silveira e Borba (2010) mostra que o terceiro setor depende da transparência para gerar crédito com a sociedade. Portanto, pode-se afirmar que a boa gestão e a evidenciação são um fator essencial para a sustentabilidade das entidades. Para Iudícibus (2004), a evidenciação está relacionada aos objetivos da contabilidade ao proporcionar informações diferenciadas para os variados tipos de usuários e observou que os limites da evidenciação ultrapassam as demonstrações financeiras e os relatórios a elas voltados.

Segundo a pesquisa de Milani Filho (2008), um dos maiores desafios das entidades com níveis reduzidos de transparência é a necessidade de fortalecer seus processos de governança e comunicação. Isso envolve a divulgação clara e abrangente de todos os aspectos relevantes da gestão, documentações e de finanças, fatores essenciais para promover maior sustentabilidade das organizações a longo prazo.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O terceiro setor é composto por entidades sem fins lucrativos que desempenham um papel importante na sociedade. Essas organizações são financiadas por subvenções e doações de pessoas físicas e jurídicas, que sustentam suas atividades sociais. A prestação de contas sobre a utilização dos recursos reforça a credibilidade dessas entidades junto à comunidade, promovendo a confiança. Com isso, o presente trabalho propôs analisar o nível de transparência informacional das Entidades do Terceiro Setor, com base na Resolução CFC nº 1.409 e a ITG 2002, que define as demonstrações contábeis obrigatórias.

Em relação aos procedimentos metodológicos, foram coletados dados disponibilizados pela Associação Brasileira dos Captadores de Recursos (ABCR) na listagem do prêmio "Melhores ONGs", promovido anualmente. O prêmio elabora um ranking das 100 melhores ONGs do país, além de conceder premiações por estados e por categorias específicas das organizações. Diante aos dados optou-se por delimitar a população deste estudo às entidades do terceiro setor que foram mais bem avaliadas em 2023, conforme sua área de atuação, com base em uma premiação que abrange 10 categorias.

Entre os principais achados, verificou-se que na maioria das organizações cumprem com as exigências básicas, mas que a divulgação das notas explicativas ainda é insuficiente em muitas entidades. As notas são fundamentais para garantir uma maior transparência financeira e patrimonial. Na pesquisa também foi identificado que somente 40% das ONGs divulgam seus organogramas o que limita a visibilidade da estrutura organizacional.

A pesquisa revelou também, que divulgar o Estatuto Social bem como informar sobre a composição dos Conselhos Fiscal e Administrativo gera confiança com a comunidade. O Estatuto atua como um contrato social e, ao ser publicado,



oferece aos interessados uma visão clara das diretrizes e responsabilidades da organização.

O estudo possibilitou indicar que o nível de transparência varia entre as ONGs. As categorias de Filantropia e Saúde apresentam os maiores níveis de transparência, alcançando 100%. Por sua vez, a categoria de Geração de Renda demonstrou um baixo índice, com apenas 50%, o que evidencia a necessidade de melhorias. A falta de informações sobre remuneração dos gestores e colaboradores na maioria das entidades foi um dos pontos negativos identificados, mesmo a divulgação não sendo obrigatória, destaca-se por aumentar a confiança pública e a credibilidade das organizações.

Para as pesquisas posteriores, sugere-se a realização de estudos que analisem o impacto da falta de transparência nas doações recebidas e na captação de recursos pelas ONGs de forma mais detalhada. Outra sugestão seria estender as áreas das pesquisas para incluir ONGs de pequena estrutura, que não possuem recursos necessários para cumprir com todas as exigências de transparência. Neste sentido também propõe um estudo comparativo entre grandes e pequenas organizações, a fim de analisar onde possuem falhas e como criar políticas públicas que incentivem a transparência, mas sem deixar as entidades menores sobrecarregadas.

Outra sugestão para novas pesquisas seria delimitar a amostra em uma área específica do terceiro setor como a educação. A análise dos projetos educacionais seria possível investigar de forma mais detalhada como a transparência influencia a captação de recursos e a credibilidade junto aos doadores e beneficiários. Também pode-se identificar desafios e oportunidades para o aprimoramento da transparência nesse segmento.

REFERÊNCIAS

ARAÚJO, O. C. (2009). **Contabilidade para organizações do terceiro setor**. São Paulo: Atlas.

CALDAS NETO, Cícero. A formação e evidenciação do resultado contábil em entidade do terceiro setor: o caso de uma região administrativa da maçonaria em um estado nordestino. 2007.

CARNEIRO, Cleide Dantas; BRÁS, Filomena Antunes; FRAZÃO, Maria de Fátima Araújo. Terceiro Setor: Uma Revisão de Literatura. *Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade*, v. 12, n. 2, p. e221218-e221218, 2022.

CASTRO, Hudson Augusto Silva; SCHIMITH, Leonardo Descovi; SCHIMITH, Cristiano Descovi. A divulgação de informações por entidades do terceiro setor: the disclosure of information by third sector entities. **Revista Gestão e Conhecimento**, v. 16, n. 3, p. 1117-1139, 2022.



DA SILVA, Luana Caroline; SOARES, Sandro Vieira; CASAGRANDE, Maria Denize Henrique. Evidenciação contábil de entidades do terceiro setor: uma análise da conformidade das demonstrações contábeis da universidade do sul de santa catarina-unisul. **ConTexto-Contabilidade em Texto**, v. 19, n. 43, 2019.

DA 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**, [S. l.], v. 21, n. 1, p. 41–68, 2010

DE OLIVEIRA, Marcelo Kalisak et al. Transparência, estrutura organizacional e instrumentos de sistemas de controle gerencial na gestão de entidades do terceiro setor. **Revista Ciências Sociais em Perspectiva**, v. 22, n. 42, p. 190-213, 2023.

DOS SANTOS JORGE, Fernanda; CARRARO, Wendy Beatriz Witt Haddad; VENDRUSCOLO, Maria Ivanice. Accountability no terceiro setor através da aplicação de práticas recomendadas pelos princípios globais de contabilidade gerencial. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, v. 28, n. 1, p. 133-148, 2023.

FAUSTINO, Meireluce dos Santos Costa; DE OLIVEIRA, Adriana Martins; DA SILVA, Jerferson Freitas. A Contabilidade e a Prestação de Contas em Organizações do Terceiro Setor. *Revista Controladoria e Gestão*, v. 3, n. 2, p. 756-774, 2022.

FERNANDES, Izabel Cristina Simão. **Transparência e evidenciação contábil das organizações do terceiro setor: uma análise das demonstrações contábeis das entidades sem fins lucrativos de Natal/RN**. 2018. Trabalho de Conclusão de Curso. Universidade Federal do Rio Grande do Norte.

GIL, A. C. **Pesquisa social**. São Paulo: Atlas, 1999.

GOLLO, Vanderlei; SCHULZ, Sheila Jeane; DA ROSA, Fabricia Silva. Evidenciação contábil em entidades brasileiras de terceiro setor: adequação às normas brasileiras de contabilidade. **ConTexto-Contabilidade em Texto**, v. 14, n. 27, 2014.

GOULART, Lucas et al. EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL DE ENTIDADES DE TERCEIRO SETOR: Uma Análise da Conformidade das Demonstrações Contábeis da Junior Achievement de Santa Catarina (JASC). **Revista Opara: Ciências Contemporâneas Aplicadas**, v. 6, n. 1, 2018.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.



MAÑAS, Antonio Vico; DE MEDEIROS, Epitácio Ezequiel. Terceiro setor: um estudo sobre a sua importância no processo de desenvolvimento sócio-econômico. **Perspectivas em Gestão & Conhecimento**, v. 2, n. 2, p. 15-29, 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. Anais... XV Convenção de Contabilidade do Rio Grande do Sul, Rio Grande do Sul: CRCRS, 2015, p. 16.

MILANI FILHO, Marco Antonio Figueiredo. Transparência e opacidade no terceiro setor: A Divulgação Financeira de Organizações Filantrópicas. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 2008.

OLAK, P. A; NASCIMENTO, D. T. **Contabilidade para entidades sem fins lucrativos**. v. 8, n. 2, p. 85-94, 2010.

RAMOS, Fernando Maciel; KLANN, Roberto Carlos. Qualidade da informação contábil das entidades do terceiro setor brasileiras. **Future Studies Research Journal: Trends and Strategies**, v. 7, n. 1, p. 32-32, 2015.

SALAMON, Lester. Estratégias para o fortalecimento do terceiro setor. **3º Setor: desenvolvimento social sustentado**. Rio de Janeiro: Paz e Terra, p. 89-101, 1997.

SCHULZ, V. J.; SILVA, M. Z. DA; SILVA, J. C. da. Governança corporativa em entidades do terceiro setor: Análise de Apaes catarinenses. **Revista GESTO**, v. 5, nº 1, 2017.
terceiro setor. 3. ed. São Paulo: Atlas S/A, 2010.

ZITTEI, Marcus Vinicius Moreira; POLITELO, Leandro; SCARPIN, Jorge Eduardo. Nível de evidenciação contábil de organizações do Terceiro Setor. **Administração Pública e Gestão Social**, v. 8, n. 2, p. 85-94, 2016.

