

Accountability: análise do cumprimento da transparência financeira pelas instituições do Terceiro Setor

Accountability: analysis of financial transparency compliance by Third Sector institutions

Grad. Jakeliny Barbosa Feliciano
Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC
Professora Dra. Maria Denize Henrique Casagrande
Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC
Professora Dra. Elisete Dahmer Pfitscher
Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC

Resumo

Baseada nas normas determinadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), o objetivo desta pesquisa é analisar se as entidades sem fins lucrativos estão cumprindo com a *Accountability*, sendo transparentes em suas demonstrações financeiras. Esta análise é resultado do estudo de seis entidades sem fins lucrativos, com nível de atuação Nacional (Brasil) e nível Regional (Florianópolis), englobando a análise de suas demonstrações nos períodos de 2013 a 2017. Os pontos levantados para esta averiguação foram: a apresentação do Balanço Patrimonial, Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados, Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido e se houve Notas Explicativas. Esta pesquisa foi desenvolvida através de pesquisa bibliográfica, levantando as normas e conceitos do Terceiro Setor e *Accountability*, trazendo também pesquisa documental para coleta dos dados contábeis das entidades. A metodologia utilizada foi a descritiva, com abordagem qualitativa e método indutivo. Verificou-se que das entidades de nível Nacional, duas apresentaram todas as demonstrações, mas não em todos os anos abrangentes da pesquisa, e uma somente no ano de 2013. No nível Regional, somente uma entidade apresentou todos os resultados. Constata-se então que nem todas as entidades estão completamente em conformidade com as normas do CFC fato esse que precisa ser analisado com atenção, pois quando em conformidade, as entidades tem direitos à benefícios.

Palavras-chave: Terceiro Setor; *Accountability*; Demonstrações Contábeis.

Abstract

Based on the norm determined by the Federal Accounting Council (FAC), the objective of this research is to analyze if the non-profit entities are complying with the Accountability, being transparent in their financial statements. This analysis is the result of the study of 6 non-profit entities, with National (Brazil) and Regional (Florianópolis) action level, including the analysis of their demonstrations in the periods from 2013 to 2017. The points raised for this investigation were the presentation of the Balance Sheet, Profit & Loss or Accumulates Losses, Statements of Sources and Uses of Funds, Statement of Changes in Stockholders' Equity and if there were Explanatory

Notes. This research was elaborated through bibliographical research, raising the Third Sector and Accountability standards and concepts, bringing also documentary research to collect the accounting data of entities. The methodology used was descriptive, with qualitative approach and inductive method. It was verified that of the entities of National level, two presented all the demonstrations, but not in all the comprehensive years of the research, and only one in the year of 2013. At the Regional level, only 1 entity presented all the results. It is thus found that not all entities are fully compliant with CFC standards, this fact needs to be analyzed carefully, because when in compliance, entities have rights to benefits.

Keywords: *Third Sector; Accountability; Accounting statements.*

1 Introdução

O Terceiro Setor é uma entidade, organização não integrante do governo, sem administração estatal e sem fins lucrativos, que não é de direito público nem privado, mas mantém relação com ambas, pois possui as mesmas finalidades, compondo-se de organizações de natureza privada na busca de objetivos sociais ou públicos. (FRANÇA, et al., 2015). Consoante o Conselho Federal de Contabilidade, na década de 1990 houve o marco da evolução do Terceiro Setor no Brasil, difundido o nome Organizações Não Governamentais (ONG) pelo Fórum Internacional para discussão do Meio Ambiente – ECO 92, em 1992, no Rio de Janeiro (CFC, 2004).

Sem fins lucrativos significa que estas organizações possuem fins não econômicos, não distribuindo lucros, a fim de não haver benefícios financeiros a terceiros que são conectadas a essas organizações. O *superávit* alcançado sempre é revertido para os exercícios operacionais da entidade (ARAÚJO, 2005). Segundo Ferrarezi (2007), estas organizações são regidas por leis e normas, sendo a primeira sancionada a Lei nº 9.790, intitulada de Lei das OSCIPs, a qual dispõe as qualificações destas organizações e entidades.

Afirmam Carneiro, Oliveira e Torres (2011) que para se qualificar uma entidade sem fim lucrativo, o Estado concede títulos e registros que requerem algumas exigências legais da entidade, e em troca do serviço prestado a sociedade, ele oferece alguns benefícios legais, como a isenção de impostos.

Ao passo que o terceiro setor supre a ineficiência do Estado, por propósito social, ele recebe recursos provenientes de doações de organizações privadas e da sociedade (CUNHA; PEREIRA, 2012). Assim, ao receberem estas doações, as entidades precisam fornecer a proveniência delas e seu fim. Esta transparência é dada através da *Accountability*. De acordo com Amaral (2003), a *Accountability*, é a prestação de contas das arrecadações recebidas pelas entidades, fornecidas.

Diante destas afirmações, o objetivo deste artigo é analisar as demonstrações contábeis de 6 entidades sem fins lucrativos, sendo 3 de nível de atuação nacional (Brasil) e 3 de nível de atuação regional (Florianópolis), referentes ao período de 2013 a 2017, baseando-se nas normas dispostas pelo Conselho Federal de Contabilidade, a fim de verificar se este compromisso de transparência está sendo cumprido pelas entidades, independente da área de atuação e tamanho da entidade.

Este artigo está dividido em cinco partes, sendo a primeira, a introdução; a segunda, a fundamentação teórica contendo os conceitos de Terceiro Setor, as leis que o regem, e, a *Accountability*, a terceira a metodologia utilizada; a quarta, a análise e discussões dos resultados. Por fim, na quinta e última parte encontram-se as considerações finais, seguidas das referências.

2 Fundamentação Teórica

2.1 Terceiro Setor

De acordo com Araújo (2005), o Terceiro Setor é a nomenclatura dada às organizações sem fins lucrativos que não são estatais, mas possuem uma iniciativa privada, tendo por objetivo formal e explícito a busca do bem-estar de alguma comunidade, ofertando ações, serviços e bens. A criação dessas organizações deve-se a preocupação com problemas enfrentados pela sociedade, sendo alguns deles o meio ambiente, a educação, a saúde, os direitos humanos e assistência social, os quais o serviço público não possuía iniciativas sociais (AMARAL, 2003).

Conforme Junqueira (2000), o terceiro setor não deve ser apontado como mercado nem Estado, pois não tem por objetivo a partilha de lucros a diretores e acionistas, mas sim a assistência a interesses públicos, tendo características próprias, concedendo independência a cada instituição realizar suas metas e objetivos para o futuro. As entidades do terceiro setor une, de acordo com França, *et al.* (2015, p. 26), “recursos humanos e materiais para o atendimento de importantes demandas sociais que, frequentemente, o estado não tem condições de atender”.

Consoante França, *et al.* (2015), o Manual de Procedimentos do Terceiro Setor informa algumas particularidades atribuídas a esse setor, conforme Quadro 1:

Características básicas do Terceiro Setor
a) promoção de ações voltadas para o bem-estar comum da coletividade;
b) manutenção de finalidades não lucrativas;
c) adoção de personalidade jurídica adequada aos fins sociais (associação, Fundação ou organização religiosa);
d) atividades financiadas por capital próprio, investimento público do Primeiro Setor (governamental) e investimento privado do setor empresarial ou de particulares;
e) aplicação do resultado das atividades econômicas que porventura exerça nos fins sociais a que se destina ou para incremento do seu patrimônio;
f) desde que cumpra requisitos específicos, definidos por lei, é fomentado por renúncia fiscal do Estado.

Quadro 1: Características básicas do Terceiro Setor
Fonte: França *et al.* (2015, p.36)

Segundo Almeida e Ferreira (2007), as atividades desenvolvidas pelas entidades sem fins lucrativos são de cunho educacional, cultural, beneficente, filantrópico, científico entre outros. Essas entidades são representadas por Organizações Não Governamentais (ONGs), associações, conselhos comunitários, fundações, entidades religiosas, empresas-cidadãs e outros.

Consoante Resende (2006), por mais que tenham muitos objetivos e nomenclaturas, são qualificadas como entidades sem fins lucrativos do terceiro setor as seguintes duas pessoas jurídicas de direito privado: as fundações e as associações:

Associação: agrupamento de pessoas, que visam ao benefício de uma coletividade, portanto, não tem interesse econômico, ou fim lucrativo para os associados ou administradores;

Fundação: um patrimônio que alguém separa do que lhe pertence para beneficiar outras pessoas que não o instituidor ou os administradores da entidade e que só pode perseguir fim lícito e não lucrativo (RESENDE, 2006, p. 18).

Segundo o autor, a Associação promove benefícios mútuos a quem ela se vincula. Já a Fundação tem por objetivo suprir e atender as demandas de terceiros. Para Coelho (2000, p. 40), o terceiro setor é o âmbito “em que as atividades não seriam nem coercitivas nem voltadas para o lucro [...], suas atividades visam o atendimento das necessidades coletivas e muitas vezes públicas”.

Conforme Tachizawa (2004), as organizações não governamentais sem fins lucrativos de terceiro setor movimentam cerca de US\$ 1 trilhão em aplicações e investimentos no mundo, sendo US\$ 10 bilhões no Brasil, movimentados por cerca de 540 mil entidades no país. Torres (2007, p. 47) afirma que “são organizações de cunho não econômico que tem por objetivo o bem estar dos seus associados através da formação de associações de recreações, esportivas, clubes, etc.”.

As entidades do terceiro possuem obrigação em transmitir informações sobre suas atividades financeiras e demonstrações contábeis, devido a imunidade e isenções fiscais que recebem do governo (PIZA et al. 2012). Também este setor possui leis que regem sua existência, assunto que será abordado no item 2.2.

2.2 Leis e Normas do Terceiro Setor

Conforme Ferrarezi (2007), em 23 de março de 1999 foi sancionada a Lei nº 9.790, a qual sistematiza as qualificações de pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, intitulada de Lei das OSCIPs, sendo as qualificações explícitas abaixo no Art 3º da lei, conforme mostra o Quadro 2.

Art. 3º - A qualificação instituída por esta Lei - Objetivos Sociais a serem cumpridos

I - promoção da assistência social;

II - promoção da cultura, defesa e conservação do patrimônio histórico e artístico;

III - promoção gratuita da educação, observando-se a forma complementar de participação das organizações de que trata esta Lei;

IV - promoção gratuita da saúde, observando-se a forma complementar de participação das organizações de que trata esta Lei;

V - promoção da segurança alimentar e nutricional;

VI - defesa, preservação e conservação do meio ambiente e promoção do desenvolvimento sustentável;

VII - promoção do voluntariado;

VIII - promoção do desenvolvimento econômico e social e combate à pobreza;

IX - experimentação, não lucrativa, de novos modelos sócio-produtivos e de sistemas alternativos de produção, comércio, emprego e crédito;

X - promoção de direitos estabelecidos, construção de novos direitos e assessoria jurídica gratuita de interesse suplementar;

XI - promoção da ética, da paz, da cidadania, dos direitos humanos, da democracia e de outros valores universais;

XII - estudos e pesquisas, desenvolvimento de tecnologias alternativas, produção e divulgação de informações e conhecimentos técnicos e científicos que digam respeito às atividades mencionadas neste artigo.

XIII - estudos e pesquisas para o desenvolvimento, a disponibilização e a implementação de tecnologias voltadas à mobilidade de pessoas, por qualquer meio de transporte.

(Incluído pela Lei nº 13.019, de 2014)

Quadro 2: Qualificação das OSCIPs

Fonte: Lei nº 9.790 (1999).

De acordo com o quadro 2, essa lei levantou algumas polêmicas devido às mudanças nas relações entre o setor público, a esfera pública e a privada, ligada às leis já existentes que fomentavam as organizações filantrópicas e caritativas.

Desta maneira, segundo França, et al. (2005), com intuito de autenticar este marco regulatório a fim de estabelecer novas propriedades específicas, foi criada a Lei nº 13.019 de 31 de julho de 2014, trazendo algumas responsabilidades encontradas em seu artigo 86, referentes a prestação de contas sobre a execução do Termo de Parceria diante da entidade estatal parceira, tendo de apresentar os seguintes documentos abaixo:

- I - relatório anual de execução de atividades, contendo especificamente relatório sobre a execução do objeto do Termo de Parceria, bem como comparativo entre as metas propostas e os resultados alcançados;
- II - demonstrativo integral da receita e despesa realizadas na execução;
- III - extrato da execução física e financeira;
- IV - demonstração de resultados do exercício;
- V - balanço patrimonial;
- VI - demonstração das origens e das aplicações de recursos;
- VII - demonstração das mutações do patrimônio social;
- VIII - notas explicativas das demonstrações contábeis, caso necessário;
- IX - parecer e relatório de auditoria, se for o caso (Lei nº 13.019, art 86, 2014).

Ainda segundo França, et al. (2015), a Lei nº 13.019/2014 estabelece algumas diretrizes inerentes ao regime jurídico de parceria, encontradas no Art 6º, impedindo que uma organização da sociedade civil de formar parceria com alguma entidade que esteja omissa na prestação de contas com a organização parceira anterior:

- I - a promoção, o fortalecimento institucional, a capacitação e o incentivo à organização da sociedade civil para a cooperação com o poder público;
- II - a priorização do controle de resultados;

- III - o incentivo ao uso de recursos atualizados de tecnologias de informação e comunicação;
- IV - o fortalecimento das ações de cooperação institucional entre os entes federados nas relações com as organizações da sociedade civil;
- V - o estabelecimento de mecanismos que ampliem a gestão de informação, transparência e publicidade;
- VI - a ação integrada, complementar e descentralizada, de recursos e ações, entre os entes da Federação, evitando sobreposição de iniciativas e fragmentação de recursos;
- VII - a sensibilização, a capacitação, o aprofundamento e o aperfeiçoamento do trabalho de gestores públicos, na implementação de atividades e projetos de interesse público e relevância social com organizações da sociedade civil;
- ~~VIII - a adoção de práticas de gestão administrativa necessárias e suficientes para coibir a obtenção, individual ou coletiva, de benefícios ou vantagens indevidas, em decorrência da participação no respectivo processo decisório ou ocupação de posições estratégicas;~~
- VIII - a adoção de práticas de gestão administrativa necessárias e suficientes para coibir a obtenção, individual ou coletiva, de benefícios ou vantagens indevidos; (Redação dada pela Lei nº 13.204, de 2015)
- IX - a promoção de soluções derivadas da aplicação de conhecimentos, da ciência e tecnologia e da inovação para atender necessidades e demandas de maior qualidade de vida da população em situação de desigualdade social (Lei nº 13.019, art 6º, 2014).

Juntamente com essas leis, visualizando o crescimento das entidades sem fins lucrativos e sua importância para a sociedade, o Estado consente títulos e registros para aquelas que cumprem os requisitos legais, oferecendo alguns benefícios, sendo eles a imunidade e isenção de tributos e a viabilidade de arrecadação de recursos públicos através de subvenções sociais, contratos, auxílios, doações e convênios (CARNEIRO; OLIVEIRA; TORRES, 2011). Conforme os autores têm-se como exemplo de registros e títulos:

I - Organização Social – Lei nº 9.637/98: título que viabiliza pelo Poder Público a concessão de recursos orçamentários, instalações, equipamentos e administração de serviços, por meio da firmação de um Contrato de Gestão com o Governo Federal.

II – Organização Civil de Interesse Público – Lei nº 9.790/99 – decreto nº 3.100/99: título do novo marco legal do Terceiro Setor o qual associações e fundações se qualificam como OSCIPs, caso cumpram com os requisitos desta lei, firmando assim um termo de parceria.

III - Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS ou CEAS) – Lei nº 8.742/93, decreto nº 2.536/98: este certificado habilita a entidade desempenhar programas de assistências do governo federal, e é concedido pelo Conselho Nacional de Assistência Social.

IV - Título de Utilidade Pública Federal - Lei 91/35 (regulamentada pelo Decreto-Lei 50.617/61): alinha que qualquer favor do Estado não deve decorrer do título de utilidade pública, a não ser a garantia do uso exclusivo, sendo pela sociedade, fundação ou associação, de emblemas, bandeiras ou distintivos próprios, flâmulas registradas legalmente no Ministério da Justiça.

Almeida e Ferreira (2007) afirmam que apesar das leis sobre a prestação de contas que regem as entidades sem fins lucrativos estarem estabelecidas e em

vigor, a respeito dos financiamentos recebidos, muitas vezes as entidades não cumprem total transparência, omitindo arrecadações sobre a utilização destes recursos, deste modo, demonstrando uma imagem negativa dessas entidades.

Sobre estas doações e variáveis contábeis, Cruz (2010) e Piza et al. (2012) expõem que muitas vezes a clareza e transparência no uso dos recursos e financiamento pelas entidades sem fins lucrativos abrem oportunidades para novas doações e financiadores, que observam o compromisso inalienável destas e a consonância com os objetivos firmados com a comunidade a qual defendem e servem. Ainda afirmam Piza et al. (2012) que é de obrigação por parte das entidades do terceiro comunicar suas atividades ao governo, que é usuário de suas demonstrações contábeis, pois elas recebem desonerações e isenções fiscais.

Esta concessão de títulos jurídicos especiais diferencia as entidades qualificadas das entidades comuns, as inserindo no regime jurídico específico. Também padroniza o tratamento normativo de entidades, findando o tratamento legal casuístico. Por fim, estes títulos concedem a criação de um mecanismo de controle das atividades destas entidades (MODESTO, 1998). Consoante o autor descreve:

A realização desses propósitos, necessariamente inter-relacionados, em princípio pode ser vista como vantajosa e reveladora das funções desempenhadas pelos títulos jurídicos, em especial as funções de certificação, padronização e controle jurídico. Sem dúvidas, as entidades que recebem os títulos são vistas como entidades certificadas, que possuem qualidade jurídica específica, o que usualmente lhes garante um regime de benefícios e apoios especiais previstos na lei apenas para as entidades qualificadas (MODESTO, 1998, p.57).

Piza *et al.* (2012) alega que ao passo que as entidades sem fins lucrativos obtêm recursos através de doações da sociedade, surge a *Accountability*, que segundo Almeida e Ferreira (2007), refere-se ao acatamento e observação da transparência aos usuários de seus recebimentos e doações, tema que será abordado na próxima sessão.

2.3 *Accountability*

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) determina algumas normas que devem ser aplicadas pelas entidades sem fins lucrativos, sendo elas a NBC T 3 (Norma Brasileira de Contabilidade), a qual dispõe do conteúdo, conceito, nomenclatura e estrutura das demonstrações contábeis, ex: Balanço Patrimonial, Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados, Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos e a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (FLACH; GONÇALVES, 2013). Como complementação, a NBC T 6 trata de como essas demonstrações contábeis deverão ser apresentadas, a estrutura, conteúdo e conceito. Ainda segundo os autores, na NBC T 10 4 informa a padronização das demonstrações contábeis, instaurando critérios específicos de avaliação dos registros contábeis das fundações.

Accountability é a responsabilidade que a organização sem fins lucrativos, seus agentes encarregados têm em prestar contas de suas arrecadações (AMARAL, 2003). Segundo Branco (1999, p. 2), *accountability* seria da “responsabilidade do

agente tanto pela tomada de decisões como por sua implementação; pela obrigação de prestar contas tanto por ações como por omissões”.

Afirma Oliveira (2009) que esta prestação de contas é apresentada através de relatórios, podendo ser financeira e não financeira. Segundo a autora, a prestação de contas financeira remete a distribuição dos recursos financeiros, seu destino e uso. A não financeira tem como foco a divulgação de resultados obtidos. De acordo com Ferrarezi (2007), estão obrigadas a realizar esta prestação de contas toda OSC que receber o benefício de isenção fiscal:

[...] ele terá como corolário natural a óbvia contrapartida em obrigações, *accountability*, transparência e controle públicos legalmente estabelecidos – permitindo, inclusive, responsabilizar penalmente seus dirigentes em caso de malversação dos recursos que administram e que “faz-se necessário que o Estado se torne mais efetivo e mais eficaz na fiscalização do uso dos recursos públicos que ele destina para o terceiro setor” (Documento-Base, 1997, segunda versão: 14).

Ainda conforme Ferrarezi (2007), esta responsabilidade não é subjetiva, e fica em dever da comunidade exigir esta conformidade. Sendo assim, a partir do momento que essa cobrança vier de fora para dentro, tornar-se-á uma prática rotineira. Aborda Campos (1990, p.34) que “uma sociedade precisa atingir certo nível de organização de seus interesses públicos privados, antes de tornar-se capaz de exercer controle sobre o Estado”, afirmando que deve haver qualidade entre as relações governo e cidadão.

Almeida e Ferreira (2007) enaltecem a preocupação da *accountability* hoje em dia ser pouco explorada pelo terceiro setor e pelas organizações sem fins lucrativos, mesmo sendo ela ligada à legitimidade dessas entidades. Cruz (2010) afirma que muitas entidades não fornecem publicamente suas informações contábeis, diminuindo o nível de transparência das entidades do terceiro setor.

A *accountability* nasceu devido a carência dos gestores das entidades prestarem e contas das doações recebidas (ASSIS; MELLO; SLOMSKI, 2006). Para Falconer (1999) essa transparência é algo que muitas vezes não acontece, não sendo cultivada pelas entidades do terceiro setor no Brasil. Declara o autor que inúmeras organizações e entidades foram geradas sendo semi-clandestinas, num contexto repressivo, tendo que percorrer caminhos obscuros para suprir interesses clientelistas. Ainda afirma Falconer (1999, p.18) que “Muitas organizações simplesmente jamais desenvolveram a percepção de que têm um caráter público, seja pela finalidade que buscam, seja pela isenção de impostos de que se beneficiam”.

Falconer (1999) explica que o cenário sempre está em transformação, e que para o sucesso e o aumento dos benefícios sociais, as organizações devem cumprir a *accountability*. Segundo o autor, a forma que essa prestação vai ocorrer varia de organização para organização, dependendo do tipo de atuação da entidade. O autor aborda essa obrigação abaixo:

Em um contexto onde as organizações passam a competir de forma mais direta por recursos públicos e privados, deverá ser com a capacidade de demonstrar posições claras e resultados concretos que as organizações conseguirão se destacar. Organizações abertas, conhecidas do público, ganham legitimidade social e são menos propensas a sucumbir a escândalos de opinião pública, que

já destruíram mais de uma organização bem-intencionada. Mais do que um valor, a *accountability* tende a estabelecer-se como estratégia competitiva. *Accountability* pode significar pouco mais do que a publicação de um relatório anual com dados de projetos e informações contábeis, mas também representa uma postura de responsabilidade que se exercita no cotidiano da gestão, frente a públicos internos e externos. *Accountability* reintegra a dimensão política à Administração (FALCONES, 1999, p.18).

Campos (1990) reforça essa citação ao sustentar que “O exercício da *accountability* é determinado pela qualidade das relações entre governo e cidadão, entre burocracia e clientelas”. A autora explica que o comportamento das entidades é resultado da cobrança e não cobrança por parte da clientela. Para ela, somente quando o cidadão vigilante cobrar esta prestação consciente de seus direitos poderá existir fielmente a *accountability*:

Uma sociedade precisa atingir um certo nível de organização de seus interesses públicos e privados, antes de tornar-se capaz de exercer controle sobre o Estado. A extensão, qualidade e força dos controles são consequência do fortalecimento da malha institucional da sociedade civil. À medida que os diferentes interesses se organizam, aumenta a possibilidade de os cidadãos exercerem o controle e cobrarem do governo aquilo a que têm direito. Um desses mecanismos de controle seria a participação da sociedade civil na avaliação das políticas públicas, fazendo recomendações a partir dessa avaliação (CAMPOS, 1990, p. 6).

Ao estabelecer parcerias com empresas financiadoras de cunho privado ou público, as entidades têm o dever e obrigação em cumprir com as exigências estabelecidas por elas (ALMEIDA E FERREIRA, 2007). Alegam Carneiro et al. (2006) que contudo, há ainda empresas que não exigem esta prestação, mesmo sendo as entidades obrigadas a prestarem por se tratar de serviços de caráter público. Entretanto, Cunha e Pereira (2012) reforçam que as demonstrações contábeis e a prestação de contas colaboram para que mais empresas sejam parceiras e financiem o terceiro setor.

3 Metodologia

O presente artigo foi elaborado a partir de pesquisa bibliográfica, apresentando os conceitos de Terceiro Setor, as leis que o regem, e da *Accountability*. Também se utilizou de pesquisa documental para análise dos documentos contábeis. Segundo Lakatos e Marconi (2010, p. 158), “a pesquisa bibliográfica é um apanhado geral sobre os principais trabalhos já realizados, revestidos de importância, por serem capazes de fornecer dados atuais relacionados ao tema”.

O estudo subjacente a este artigo foi norteado pela análise descritiva, que se define por apresentar os procedimentos explicitados, em outras palavras, como se dá o processo em questão. A metodologia descritiva, segundo Vergara (2009, p.42) “expõe características de determinada população ou de determinado fenômeno”. Esses dois tipos de pesquisa são definíveis por abordagem qualitativa. Utilizou-se também do método indutivo, pressupondo que as entidades do Terceiro Setor estudadas não cumprem completamente a transparência exigida por lei.

A base de dados para a pesquisa foi o *Google Acadêmico*, utilizando de palavras chave: Terceiro Setor, *Accountability* e Transparência no Terceiro Setor. Buscaram-se no site das próprias entidades os dados contábeis. Após análise dos documentos contábeis de cada entidade, os dados levantados foram organizados em tabelas e expostos na Análise e Discussão dos resultados deste artigo.

4 Análise e Discussão dos Resultados

Nesta sessão, apresenta-se a caracterização das entidades que foram estudadas e a análise de suas demonstrações contábeis, questão exigida em sinal de transparência para as entidades sem fins lucrativos.

4.1 Caracterização das Entidades Analisadas

As entidades A, B e C estudadas atuam no âmbito nacional e as D, E e F no âmbito regional, sendo caracterizadas abaixo:

1. Entidade A: sua missão é ofertar assistência social aos adolescentes e crianças com câncer, a fim de promover condições de tratamento ideais. Algumas das ajudas oferecidas estão a alimentação, transporte, medicamentos e apoio domiciliar.
2. Entidade B: seu objetivo é promover educação de qualidade para crianças e adolescentes da classe baixa, integrando-as na sociedade, através da preparação e transformação educacional.
3. Entidade C: tem por objetivo pôr o fim à pobreza, através de doações e ações sociais, levando mudanças para as comunidades carentes, buscando um mundo mais justo e sustentável.
4. Entidade D: tem como objetivo contribuir para a qualidade de vida dos associados, influenciando no seu crescimento, disponibilizando uma variedade de serviços a fim de promover o aumento da competitividade das empresas.
5. Entidade E: busca estimular a cooperação público-privada para o bem estar social dos moradores de Florianópolis, estimulando o crescimento da cidade.
6. Entidade F: sua missão é proporcionar o desenvolvimento integrado da Grande Florianópolis e municípios vizinhos, trazendo qualidade de vida aos cidadãos.

4.2 Divulgação das Demonstrações Contábeis

Para este estudo, foi verificado se as entidades estudadas estão cumprindo a lei de transparência das Demonstrações Contábeis exigidas pelo CFC. Foram analisados 5 aspectos referentes a NBC T 3, sendo eles o Balanço Patrimonial, Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados, Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido e se houve Notas Explicativas, expostas abaixo na sequência acima referida.

4.3 Demonstrações Contábeis por Entidade - Nível Nacional

Após análise de todos os 5 aspectos, apresentam-se as Demonstrações Contábeis das Entidades uma a uma:

Tabela 1 – Demonstrações Contábeis Entidade A

Entidade A					
Demonstrações Contábeis Utilizadas	Períodos				
	2017	2016	2015	2014	2013
Balanço Patrimonial	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
Demonstração do Resultado do Exercício (Superávit ou Déficit)	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
Demonstrações das Mutações do Patrimônio Líquido	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
Notas Explicativas	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim

Tabela 1 – Demonstrações Contábeis Entidade A

Fonte: elaborado pela autora

Observa-se que esta entidade de atuação nível nacional cumpre com todos os aspectos de transparência, sendo um exemplo para as demais entidades.

Segundo, os resultados da Entidade B:

Tabela 2 – Demonstrações Contábeis Entidade B

Entidade B					
Demonstrações Contábeis Utilizadas	Períodos				
	2017	2016	2015	2014	2013
Balanço Patrimonial	Sim	Sim	Sim	Sim	Não
Demonstração do Resultado do Exercício (Superávit ou Déficit)	Sim	Sim	Sim	Sim	Não
Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos	Sim	Sim	Sim	Sim	Não
Demonstrações das Mutações do Patrimônio Líquido	Sim	Sim	Sim	Sim	Não
Notas Explicativas	Sim	Sim	Sim	Sim	Não

Tabela 2 – Demonstrações Contábeis Entidade B

Fonte: elaborado pela autora

Apesar da entidade B ser criada em 2000, observa-se que ela não apresenta suas demonstrações referentes ao período de 2013, somente dos demais períodos de 2014-2017, sem nenhuma nota explicativa.

Sobre a entidade C, os resultados foram mais preocupantes:

Tabela 3 – Demonstrações Contábeis Entidade C

Entidade C					
Demonstrações Contábeis Utilizadas	Períodos				
	2017	2016	2015	2014	2013
Balanço Patrimonial	Não	Não	Não	Não	Sim
Demonstração do Resultado do Exercício (Superávit ou Déficit)	Não	Não	Não	Não	Sim
Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
Demonstrações das Mutações do Patrimônio Líquido	Não	Não	Não	Não	Sim
Notas Explicativas	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim

Tabela 3 – Demonstrações Contábeis Entidade C

Fonte: elaborado pela autora

Como ilustrado na tabela acima, a entidade C apresentou somente todos os 5 aspectos no ano de 2013. De 2014 a 2017 somente apresentou a Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos e as Notas Explicativas, omitindo as demais Demonstrações, omissões que se repetem nas entidades de nível nacional, expostas no próximo subtópico.

4.4 Demonstrações Contábeis por Entidade - Nível Regional

Abordando sobre as entidades de nível regional, obtivemos resultados notáveis e também alarmantes:

Tabela 4 – Demonstrações Contábeis Entidade D

Entidade D					
Demonstrações Contábeis Utilizadas	Períodos				
	2017	2016	2015	2014	2013
Balanço Patrimonial	Sim	Sim	Não	Não	Não
Demonstração do Resultado do Exercício (Superávit ou Déficit)	Sim	Sim	Não	Não	Não
Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos	Sim	Sim	Não	Não	Não
Demonstrações das Mutações do Patrimônio Líquido	Sim	Sim	Não	Não	Não
Notas Explicativas	Não	Não	Não	Não	Não

Tabela 4 – Demonstrações Contábeis Entidade D

Fonte: elaborado pela autora

A entidade D não apresentou nenhuma nota explicativa dentre o período analisado, somente divulgando os demais quesitos nos anos de 2016 e 2017. Já a entidade E obteve inferior resultado dentre todas as entidades:

Tabela 5 – Demonstrações Contábeis Entidade E

Entidade E					
Demonstrações Contábeis Utilizadas	Períodos				
	2017	2016	2015	2014	2013
Balanço Patrimonial	Sim	Não	Não	Não	Não
Demonstração do Resultado do Exercício (Superávit ou Déficit)	Sim	Não	Não	Não	Não
Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos	Não	Não	Não	Não	Não
Demonstrações das Mutações do Patrimônio Líquido	Sim	Não	Não	Não	Não
Notas Explicativas	Não	Não	Não	Não	Não

Tabela 5 – Demonstrações Contábeis Entidade E
 Fonte: elaborado pela autora

A entidade E somente apresentou o Balanço Patrimonial, a Demonstração do Resultado do Exercício (Superávit ou Déficit) e as Demonstrações das Mutações do Patrimônio Líquido do ano de 2017, não tendo transparência nos demais anos, omitindo em todos os anos a Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos.

Por último, abaixo se apresenta os resultados da Entidade F:

Tabela 6 – Demonstrações Contábeis Entidade F

Entidade F					
Demonstrações Contábeis Utilizadas	Períodos				
	2017	2016	2015	2014	2013
Balanço Patrimonial	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
Demonstração do Resultado do Exercício (Superávit ou Déficit)	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
Demonstrações das Mutações do Patrimônio Líquido	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
Notas Explicativas	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim

Tabela 6 – Demonstrações Contábeis Entidade F
 Fonte: elaborado pela autora

Evidenciou-se que a Entidade F, sendo de nível regional, apresentou todos os tópicos exigidos pelo CFC em todos os períodos estudados, sendo um exemplo de transparência. Por estarem atuando em nível regional, as demais entidades D e E não podem justificar-se afirmando ignorância no conhecimento das leis que regem as OSCIP's.

4.5 Avaliação da Demonstração das Mutações do Patrimônio

No que diz respeito à Avaliação da Demonstração das Mutações do Patrimônio, tem-se os seguintes dados:

Tabela 7: Avaliação da Demonstração das Mutações do Patrimônio Social

Avaliação da Demonstração das Mutações do Patrimônio Social					
Questões Verificadas	Períodos				
	2017	2016	2015	2014	2013
Entidade A					
Apresentação do resultado líquido do período	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM
Apresentação de saldo final do período	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM
Apresentação do saldo no Início do Exercício iguais ao do saldo final de exercício anterior	SIM	SIM	NÃO	NÃO	NÃO
Entidade B					
Apresentação do resultado líquido do período	SIM	SIM	SIM	SIM	NÃO
Apresentação de saldo final do período	SIM	SIM	SIM	SIM	NÃO
Apresentação do saldo no Início do Exercício iguais ao do saldo final de exercício anterior	SIM	SIM	NÃO	NÃO	NÃO
Entidade C					
Apresentação do resultado líquido do período	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	SIM
Apresentação de saldo final do período	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	SIM
Apresentação do saldo no Início do Exercício iguais ao do saldo final de exercício anterior	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	SIM
Entidade D					
Apresentação do resultado líquido do período	SIM	SIM	NÃO	NÃO	NÃO
Apresentação de saldo final do período	SIM	SIM	NÃO	NÃO	NÃO

Apresentação do saldo no Início do Exercício iguais ao do saldo final de exercício anterior	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO
Entidade E					
Apresentação do resultado líquido do período	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO
Apresentação de saldo final do período	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO
Apresentação do saldo no Início do Exercício iguais ao do saldo final de exercício anterior	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO
Entidade F					
Apresentação do resultado líquido do período	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM
Apresentação de saldo final do período	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM
Apresentação do saldo no Início do Exercício iguais ao do saldo final de exercício anterior	SIM	SIM	SIM	NÃO	NÃO

Tabela 7 – Mutações do Patrimônio Social
 Fonte: elaborado pela autora

Este resultado é preocupante, visto que somente as Entidades A e F exibiram em todos os períodos a Apresentação do resultado líquido do período e a Apresentação de saldo final do período, e nenhuma apresentou saldo no Início do Exercício iguais ao do saldo final de exercício anterior em todos os períodos. Esta omissão indica falta de utilização correta das doações e arrecadações.

5 Considerações Finais

A partir da pesquisa bibliográfica e também da pesquisa documental realizada, pontua-se que o Terceiro Setor é uma entidade não governamental que se relaciona com organizações de direito público e privado, não se enquadrando em nenhuma destas duas naturezas, mas compondo-se por organizações de natureza privada, sendo sem fins lucrativos e com objetivos sociais públicos. Para o bom funcionamento destas entidades, foram criadas leis e normas que regem as OSCIPs, como exemplo a Lei nº 9.790 a qual dispõe as qualificações destas entidades e a Lei nº 13.019, com as responsabilidades que possuem. São qualificadas como entidades sem fins lucrativos do terceiro setor as fundações e as associações.

Ao enquadrarem-se como entidades sem fins lucrativos, o Estado às consente títulos e registros legais, cedendo alguns benefícios, como a isenção de tributos e doações de recursos públicos. Junto com estes benefícios elas firmam a responsabilidade em prestar contas de suas arrecadações. Esta prestação de contas é nomeada *Accountability*. Essa não é subjetiva, deve ser realizada em conformidade com a lei. A transparência por parte das entidades mostra a seriedade do seu trabalho.

Com objetivo de verificar se as entidades sem fins lucrativos estão cumprindo com a *accountability*, pode-se concluir que nem todas estão sendo transparentes e suas demonstrações contábeis. Nesta pesquisa, quatro das seis instituições estudadas não estão em conformidade com o que é requerido por lei, não sendo transparentes na divulgação de suas arrecadações e aplicações destes recursos obtidos através de doações.

Notou-se que das entidades de nível de atuação nacional somente a entidade A apresentou suas demonstrações em todos os períodos, a entidade B omitiu o período de 2013 e a C só apresentou todas as demonstrações no ano de 2013. Das entidades de atuação em nível regional, a D apresentou só nos anos de 2016 e 2017, a E só em 2016 sem nenhuma nota explicativa, e a F apresentou todas as demonstrações. Assim, percebe-se que não há forte auditoria para regulamentação e controle das entidades nível regional.

Para ser intitulada entidade sem fim lucrativa, beneficiando-se da isenção de impostos, a entidade compromete-se com o governo a realizar esta transparência, portanto, elimina-se a razão da falta dela ser por ignorância ou falta de informação. Este resultado aponta que pode estar havendo mau uso das arrecadações, criações de entidades semi-clandestinas tendo interesses não sociais, mas clientelistas. Esta falta de transparência acaba inibindo empresas privadas de doarem recursos às entidades, devido a falta de credibilidade que algumas perpetuam, criando-se assim uma imagem generalizada.

Também se observou que não houve a Apresentação do saldo no Início do Exercício iguais ao do saldo final de exercício anterior em todos os períodos. Deste modo, acredita-se que uma solução para este problema é a realização frequente de fiscalizações e auditorias pelo governo, assim, verificando se há uso indevido das doações, certificando-se que as entidades estão cumprindo com o objetivo ao qual foram criadas, impondo-as a serem transparentes e honestas.

Considerando a importância da *accountability* para as empresas do terceiro setor, sugere-se para os trabalhos futuros, propor a essas empresas, expor os resultados obtidos, pois a transparência pode trazer benefícios para tais entidades, as fortalecendo e auxiliando-as a evoluir. Apontar para essas empresas que a *accountability* favorece o desenvolvimento de ações que firmem essa empresa como responsável, em relação à sociedade em geral e que essa transparência favorece que outras instituições invistam nessa ação proposta. Sugere-se ainda novos estudos, para fomentar a importância da *accountability*, consolidando na literatura a importância dessa metodologia.

No que confere às entidades estudadas, e a importância da *accountability* para as empresas do terceiro setor, sugere-se para trabalhos futuros: Realizar estudo idêntico a este em períodos alternados, para verificar a evolução dessas empresas; além disso, efetuar estudos sobre Marketing e Jornalismo Ambiental destas entidades; efetivar a realização de estudos idênticos a este a nível Nacional e Regional em outros estados brasileiros.

Referências

Almeida, M. C.; Ferreira, E. S. (2006). **Terceiro Setor: Prestação de contas e suas implicações**. Recuperado em 07 de setembro de 2025. Disponível em: <<http://www.horizontecientifico.propp.ufu.br>>.

Amaral, A. V. (abr. 2003). Terceiro setor e políticas públicas. **Revista do Serviço Público**, Brasília, v. 54, n. 2, p.1-26, abr. 2003. Recuperado em 02 de março de 2025. Disponível em: <<https://revista.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/266/271>>.

Araújo, O. C. (2005) **Contabilidade para organizações do Terceiro Setor**. São Paulo: Atlas.

Assis, M. S., Mello, G. R. & Slomski, V. (2006). Transparência nas entidades do Terceiro Setor. A demonstração do resultado econômico como instrumento de mensuração do desempenho. *In: Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade*, III, São Paulo, 2006. *Anais...* São Paulo, FEA/USP.

Branco, V. (1999). Além das boas intenções: **responsabilidade e visibilidade dos provedores sociais filantrópicos nos EUA e no Brasil**. Rede de Informações para o Terceiro Setor. 1999. Recuperado em 02 de outubro de 2025. Disponível em: <www.rits.org.br>.

Campos, A. M. (mar. 1990). *Accountability*: quando poderemos traduzi-la para o português?. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 24, n. 2, p.30-50. Recuperado em 03 de fevereiro de 2025. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/9049>>.

Carneiro, A. de F., Oliveira, D. de L. & Torres, L. C. (2011). *Accountability* e a prestação de contas das organizações do terceiro setor: uma abordagem à relevância da contabilidade. *Sociedade, contabilidade e gestão*, 6(2), 90-105.

CFC - CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. (2003). **Princípios fundamentais e normas brasileiras de contabilidade**. Brasília: CFC.

Coelho, S. de C. T. (2005). **Terceiro Setor: um estudo comparado entre Brasil e Estados Unidos**. 3ª ed. São Paulo: Editora Senac, São Paulo.

Cruz, C. (s. d.) **Ética e Transparência**: Duas importantes ferramentas na captação de recursos.

Cunha J. H. da C. & Matias-Pereira, J. (2012). Captação de recursos no terceiro setor: fatores estratégicos para divulgação de informações. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 9(18), 83-102.

Documento-Base para XVII Reunião do Conselho da Comunidade Solidária, **Marco Legal do Terceiro Setor**, Sexto Rodada de Interlocução Política, Brasília, 06 de outubro de 1997.

Falconer, A. P. (1999). **A promessa do terceiro setor**: um estudo sobre a construção do papel das organizações sem fins lucrativos e do seu campo de gestão. 1999. Dissertação (Mestrado em Administração). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo.

Ferrarezi, E. R. **A reforma do marco legal do terceiro setor no Brasil**: A criação da lei das OSCIP (Lei 9.790/99). 2007. 308 f. Tese (Doutorado) - Curso de Sociologia, Universidade de Brasília, Brasília, 2007. Recuperado em 01 de agosto de 2025. Disponível em: http://repositorio.unb.br/bitstream/10482/1265/1/Tese_2007_ElisabeteFerrarezi.pdf.

Flach, L.; Gonçalves, C. V. (set. 2013). *Accountability* e análise da conformidade das demonstrações financeiras de uma organização do terceiro setor de Florianópolis. **UnilaSalle**, Canoas, v. 2, n. 2, p.1-20. Revisado em 01 de fevereiro de 2025. Disponível em: <https://www.revistas.unilasalle.edu.br/index.php/desenvolve/article/view/1191/923>.

França, J. A. de et al. (2015). **Manual de procedimentos para o Terceiro Setor**. Aspectos de gestão e de contabilidade para entidades de interesse social. Brasília. Recuperado em 21 de setembro de 2025. Disponível em: http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Miolo_MTS_web.pdf.

Junqueira, L. A. P. (abr. 2004). A gestão intersetorial das políticas sociais e o terceiro setor. **Saúde e Sociedade**, São Paulo, v. 14, n. 1, p.25-36. Recuperado em 01 de agosto de 2025. Disponível em: <https://www.scielo.org/pdf/sausoc/2004.v13n1/25-36/pt>.

Lakatos, E. M; Marconi, M de A. (2010). **Fundamentos de metodologia científica**. 7. ed. São Paulo: Atlas.

Lei nº 13.019, de 31 de julho de 2014 (2014). Recuperado em 1 de outubro de 2025. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2014/Lei/L13019.htm.

Lei nº 9.790/99 de 23 de Março de 1999. Recuperado em 23 de jan. Recuperado em 02 de outubro de 2025. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9637.htm.

Modesto, P. (out. 1998). Reforma do Marco Legal do Terceiro Setor no Brasil. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, p.55-68. Recuperado em 1 de outubro de 2025. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/47266/45373>.

Oliveira, I. M. da S. (2009). **Uma investigação sobre a prestação de contas das entidades do Terceiro Setor brasileiro**. 2009. 106 folhas: fig., tab. e quadros. Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal de Pernambuco. CCSA. Ciências

Contábeis. Recuperado em 5 de outubro de 2025. Disponível em:<<http://www.controladoria.ufpe.br>>.

Piza, S. C. T.; *et al.* (2012). 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. Recuperado em 31 de setembro de 2025. Disponível em:<<https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rcmccuerj/article/view/5346>>.

Resende, T. de A. *et al.* (2006). **Roteiro do Terceiro Setor. Associações e Fundações**: o que são como instituir e prestar contas. 3 ed. Belo Horizonte: Prax.

Revista Filantropia – São Paulo, julho/agosto de 2002. Recuperado em 06 de agosto de 2025. Disponível em:<<http://www.idis.org.br/midia/eticatransp.htm>>.

Tachizawa, T. (2004). **Organizações não governamentais e terceiro setor**: criação de ONGs e estratégias de atuação. São Paulo: Atlas.

Torres, V. L. (2007). **O Sistema de Cadastro e a Prestação de Contas (SICAP) como instrumento de Accountability em fundações privadas da comarca de Ribeirão Preto**. 2007. 222 f. Dissertação (mestrado) – Faculdade de economia, administração e contabilidade de Ribeirão Preto, Universidade de São Paulo de Ribeirão Preto, 2007. Recuperado em 29 de setembro de 2025. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br>>.

Vergara, S. C. (2009). **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 11. ed. São Paulo: Atlas.