

## NÍVEL DE CONFORMIDADE DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DAS ENTIDADES GAÚCHAS DO TERCEIRO SETOR APLICADAS ÀS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE<sup>1</sup>

Gabriela das Neves Fagundes<sup>2</sup>  
Ana Tércia Lopes Rodrigues<sup>3</sup>

### RESUMO

O Terceiro Setor se originou de demandas da sociedade diante de necessidades gerais não atendidas pelo Estado. As associações e fundações surgiram nesse ambiente para sanar necessidades específicas da sociedade, tendo como uma das principais formas de transparência a divulgação das suas demonstrações contábeis. O objetivo do presente estudo é identificar o nível de conformidade das demonstrações contábeis das entidades do terceiro setor do Rio Grande do Sul que tange às normas brasileiras de contabilidade, em específico a NBC T 10.19 e a NBC T 3. A pesquisa é classificada como quantitativa e qualitativa, descritiva e documental. A população consistiu em entidades integrantes da Associação Rio-Grandense de Fundações, sendo que a amostra selecionada foi de 10 entidades que publicaram em seus *websites* as demonstrações contábeis do exercício de 2016. A análise se deu através de duas fases, sendo a primeira a análise das demonstrações publicadas e a segunda foi à verificação do nível de evidenciação contábil dos dados coletados através do *check list* elaborado com base nas normas. Os resultados estão apresentados por tipo de conformidade ao demonstrativo analisado. Foram analisados 18 itens em 10 entidades entre associações e fundações. Os resultados sugerem um nível geral de conformidade das demonstrações contábeis de aproximadamente 66%, assim confirmando a necessidade destas entidades de aprimorar a transparência quanto à utilização das normas específicas relacionadas ao terceiro setor.

**Palavras-Chave:** Terceiro Setor. Evidenciação Contábil. Normas Brasileiras de Contabilidade.

## LEVEL OF CONFORMITY OF THE ACCOUNTING STATEMENTS OF THE THIRD SECTOR GAÚCHA ENTITIES APPLIED TO THE BRAZILIAN ACCOUNTING STANDARDS

### ABSTRACT

The Third Sector has sprung from demands of society in the face of general needs not catered to the State. The associations and foundations have emerged in this environment to attend

---

<sup>1</sup> Trabalho de Conclusão de Curso apresentado, no segundo semestre de 2017, ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS), como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

<sup>2</sup> Graduanda do curso de Ciências Contábeis da UFRGS.(gabrielinhaneves@hotmail.com).

<sup>3</sup> Orientadora. Mestre em Administração e Negócios pela PUCRS. Especialista em Administração e Planejamento para Docentes pela ULBRA. Professora do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da UFRGS. (Ana.tercia@ufrgs.br).

specific needs of society, by having disclosure of their financial statements as one of the main forms of transparency. The objective of the present study is to identify the level of conformity of the financial statements of the entities of the third sector of Rio Grande do Sul that refers to the Brazilian accounting standards, specifically to NBC T 10.19 and NBC T 3. The research is classified as quantitative and qualitative, descriptive and documentary. The population consisted of entities members of the Rio-Grandense Association of Foundations, and the sample selected has been from 10 entities that published on their websites the financial statements period of 2016. The analysis has taken place through two phases, where the first has been the analysis of the published reports and the second has been the check of level of accounting evidence of the data collected through the checklist drawn up according to standards. The results are presented by type of compliance to the statement verified. It has been analyzed 18 items in 10 entities among associations and foundations. The results suggest a general level of compliance of the financial statements of approximately 66%, confirming the necessity of these entities to refine the transparency regarding the use of specific standards related to the third sector.

**Keywords:** Third Sector. Accounting Evidence. Brazilian Accounting Standards.

## 1 INTRODUÇÃO

Segundo dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE existem aproximadamente quinhentos e cinquenta e seis mil entidades sem fins lucrativos no Brasil (IBGE, 2014). Pode-se assim, conceituar o Terceiro Setor como conjunto de organismos, organizações ou instituições sem fins lucrativos dotados de autonomia e administração própria que apresentam como função e objetivo principal atuar voluntariamente junto à sociedade civil visando seu aperfeiçoamento (PAES, 2004).

É notório o crescimento deste setor no Brasil, tendo como as principais causas: trabalha na promoção do bem-estar social; crise no setor público e conseqüentemente redução dos recursos destinados às áreas sociais; benefícios fiscais como isenção ou imunidades de tributos; crescimento do trabalho voluntário, motivado por maior conscientização das pessoas; maior envolvimento empresarial, buscando almejar os consumidores com a política da “cidadania empresarial”.

O aumento de desigualdades sociais, conflitos étnicos, catástrofes ambientais, bem como a privatização de serviços essenciais e a desregulamentação de políticas sociais, são fatores que contribuíram e ainda contribuem para o surgimento e consolidação do terceiro setor na tentativa de minimizar e até mesmo solucionar os problemas sociais. Esses novos atores atuam em movimentos sociais e agem em prol do bem público (ALMEIDA, 2007), tanto em relação à satisfação de necessidades pessoais básicas quanto em áreas culturais e artísticas (CAMPOS *et al.*, 2014).

Essas entidades devem demonstrar a transparência de seus resultados, para o órgão fiscalizador em suas demonstrações contábeis, atendendo os critérios regulamentados pelo Conselho Federal de Contabilidade, porém pesquisas indicam que entidades desse setor não se mostram preocupadas no aspecto das divulgações contábeis financeiras e não financeiras ou mesmo de suas atividades e gestão de recursos (CRUZ, 2010; CARNEIRO *et al.*, 2011). A principal forma de transparência das entidades do terceiro setor é através da evidenciação contábil e das demonstrações financeiras, porém, no que tange à transparência e à profissionalização, ainda é preciso forte amadurecimento para que estas cheguem a um nível satisfatório (SILVEIRA; BORBA, 2010).

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

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

Neste contexto, o presente estudo busca responder a seguinte questão: **Qual o nível de conformidade contábil, das entidades gaúchas do terceiro setor, aplicada às normas brasileiras de contabilidade (NBCs)?** Diante dessa questão proposta, a pesquisa tem como objetivo geral identificar o nível de adequação das fundações e associações gaúchas do terceiro setor no que tange ao cumprimento das NBCs.

Para tanto, tem-se como objetivos específicos: i) Identificar as entidades de terceiro setor associadas na Associação Rio-Grandense de Fundações; ii) Analisar as demonstrações contábeis destas entidades; e iii) Verificar o nível de atendimento da evidenciação contábil destas entidades no que tange as NBCs.

O estudo se justifica nas palavras de Almeida (2007): a *accountability* tem sido pouco explorada nos estudos sobre o terceiro setor e organizações sem fins lucrativos, e essa prática (*accountability*) está intimamente relacionada à legitimidade dessas entidades. Ainda, conforme Campos *et al.* (2014), a expressividade das organizações do terceiro setor no Brasil e no mundo gera uma demanda crescente de estudos que possibilitem um maior e melhor

conhecimento da realidade dessas entidades nas diversas ciências, de forma mais expressiva em contabilidade e em economia.

Dentre as várias justificativas para realização deste estudo, destaca-se que o Conselho Nacional de Assistência Social, quando realiza fiscalizações nas documentações, ou seja, prestação de contas, no triênio ou quinquênio, das entidades beneficentes está evidenciando a precariedade da contabilidade destas entidades e inclusive não renovando alguns certificados devido a irregularidades contábeis, pela falta de aplicação de princípios e principalmente da segregação das áreas de atuação. (OLAK; SLOMSKI; ALVES, 2008). Assim, esse trabalho apresenta-se como relevante, visto que, poderá servir como porta de entrada para novos investidores para as entidades analisadas. Objetivando atendimento de demandas do segmento acadêmico, empresarial e profissional, quando trata-se de conhecimento da área de terceiro setor.

Este estudo está dividido em cinco seções: além desta introdução, na segunda seção são abordados os conceitos necessários para o desenvolvimento do estudo e são apresentados estudos sobre o tema; a terceira seção traz a descrição dos procedimentos metodológicos desenvolvidos no estudo; na seção seguinte apresentam-se as análises dos resultados; por fim, na seção 5 são ponderadas as considerações finais da pesquisa.

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

Esta seção aborda inicialmente os temas de terceiro setor, evidenciação contábil no terceiro setor e normas brasileiras em entidades sem fins lucrativos. Por fim são apresentados estudos relacionados ao tema proposto.

### **2.1 TERCEIRO SETOR**

Para compreensão adequada do terceiro setor, é preciso o esclarecimento de que existem três setores de atividades dentro da sociedade: o Estado (primeiro setor); entidades privadas ou de mercado (segundo setor) e o das atividades sem fins lucrativos, que se enquadram no terceiro setor (CUNHA; MATIAS-PEREIRA, 2012; CAMPOS *et al.*, 2014).

De acordo com Machado (2009) o terceiro setor é uma nova esfera que se coloca entre o setor público e o setor privado: o setor social. O terceiro setor é aquele organizado a partir de iniciativas da própria sociedade civil, podendo ser definido como "aquele 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" (COELHO, 2000, p. 40).

Zanluca (2014) afirma que o primeiro setor (governo) é responsável pela questão social, o segundo setor (privado) é aquele responsável pela questão individual e tem como objetivo o lucro e o terceiro setor é formado por entidades sem fins lucrativos e não governamentais que tem por objetivo fornecer serviços de caráter público.

Para melhor compreender o que é o terceiro setor e diferenciá-lo dos demais, é preciso referenciar a história dos serviços assistenciais no Brasil.

O surgimento do terceiro setor no Brasil esteve vinculado às organizações religiosas, principalmente à Igreja Católica, uma vez que "os valores religiosos sempre foram um bom terreno para o desenvolvimento do setor voluntário" (COELHO, 2000, p. 31).

Isso porque a Igreja sempre pregou o amor ao próximo, o que favorecia o trabalho voluntário, a doação do trabalho humano. Até hoje, as Igrejas, não só a Católica, mantêm suas paróquias, associações nas quais voluntários doam horas semanais de trabalho para prestar assistência a quem necessita, seja na organização e distribuição de cestas básicas ou visitas a hospitais. Segundo Paes (2000, p. 59), "através dos séculos, o dever do católico caridoso e cumpridor de suas obrigações sempre foi o de ajudar a Igreja e suas obras assistenciais [...] cuidando dos pobres e dos incapacitados".

Nesse contexto, as primeiras atividades assistenciais partiram de iniciativas da Igreja Católica e eram prestadas por confrarias, ordens religiosas e irmandades. Segundo Panceri (2001, p. 112),

[...] até os finais do século XIX, quase tudo que havia se consolidado no país em termos de assistência social, saúde e educação, constituía-se em organizações (sem fins lucrativos) criadas pela Igreja Católica, com o mandato do Estado.

Para Paes (2000, p. 63), o período da ditadura militar foi "um momento de afirmação da sociedade civil e valorização da democracia". Paes afirma ainda que os vários movimentos sociais dessa época foram "introduzidos inicialmente por setores cristãos progressistas e depois abraçados por outros setores comprometidos pela democracia e a 'mudança social' — de organização da sociedade pela base".

Segundo Andrade (2002, p. 19), é na década de oitenta que as manifestações da sociedade se fortalecem, atuando de forma integrada com o setor público e o setor privado.

É durante a década de 90 que as instituições do terceiro setor ganham maior atenção, por meio das Organizações Não Governamentais (ONGs), como o *Greenpeace*. Para Panceri (2002, p.30), as ONGs surgem como "alternativas as entidades assistencialistas [...] e propunham soluções para transformar a sociedade".

Não só as instituições mantidas pelas igrejas, associações comunitárias e ONGs têm seu reconhecimento. Ganham espaço, também, as fundações e institutos mantidos ou fundados por empresas, impulsionados pela onda de Responsabilidade Social, na chamada "filantropia empresarial" (COMUNIDADE SOLIDÁRIA, 1998, p. 21).

Conforme apresentação de Olak e Nascimento (2010) o terceiro setor tem como principais características:

- a) o lucro não é sua razão de ser;
- b) seus propósitos institucionais objetivam provocar mudanças sócias;
- c) seu patrimônio pertence à sociedade, não há distribuição de lucros para seus membros ou mantenedores, são instituídas sem finalidades lucrativas e suas principais fontes de recursos financeiros e materiais são por meio de doações, contribuições, subvenções e prestação de serviços comunitários.

As organizações do terceiro setor, sem fins lucrativos, começam legalmente a existir com o registro de seu ato constitutivo (estatuto social) em cartório de registro civil das pessoas jurídicas, assumindo uma forma jurídica que pode ser: associação, fundação, organização religiosa ou partido político (OLAK *et al.*, 2008).

No novo Código Civil Brasileiro no artigo (art) 53, caracterizam-se as associações como sendo a união de pessoas para fins não econômicos. Em seu parágrafo único, o artigo 53 ainda evidencia que não há, entre os associados, direitos e obrigações recíprocas. Os artigos 45 e 46 do novo Código Civil dispõem sobre a existência legal das pessoas jurídicas de direito privado e dos quesitos necessários para o registro destas. Assim, os artigos mencionados estabelecem:

Art. 45. Começa a existência legal das pessoas jurídicas de direito privado com a inscrição do ato constitutivo no respectivo registro, precedida, quando necessário, de autorização ou de aprovação do Poder Executivo, averbando-se no registro todas as alterações por que passar o ato constitutivo.

Parágrafo único. Decai em três anos o direito de anular a constituição das pessoas jurídicas de direito privado, por defeito do ato respectivo, contado o prazo de sua inscrição no registro.

Art. 46. O registro declarará:

- I — denominação, fins, a sede, o tempo de duração e o fundo social, quando houver;
- II — o nome e individualização dos fundadores ou instituidores, e dos diretores;
- III — o modo por que se administra e representa, ativa e passivamente, judicial e extrajudicialmente;
- IV — se o ato constitutivo é reformável no tocante à administração, e de que modo;
- V — se os membros respondem, ou não, subsidiariamente, pelas obrigações sociais;
- VI — as condições de extinção da pessoa jurídica e o destino do seu patrimônio, nesse caso.

Segundo o Abong (2003, p. 17), uma associação civil é uma pessoa jurídica de direito privado, criada com base na união de pessoas em torno de uma finalidade não lucrativa, ou seja, uma associação se origina da vontade de um grupo de pessoas unidas por uma causa ou objetivos sociais comuns.

O Conselho Federal de Contabilidade (2008, p. 23) diz que:

As associações são pessoas jurídicas formadas pela união de pessoas que se organizam para a realização de atividades não econômicas, ou seja, sem finalidades lucrativas. Nessas entidades, o fator preponderante são as pessoas que as compõem.

Conforme o Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul (2016, p. 16), as fundações são as organizações sem fins lucrativos, as quais podem ser públicas ou privadas. São instituídas a partir de destinação de um patrimônio com a finalidade de servir a uma causa, podendo esta ser de fins religiosos, morais, culturais ou de assistência. Não é necessária a reunião de várias pessoas para constituí-la, como no caso das associações. No caso das fundações públicas estas são entidades de personalidade jurídica de direito público, sem fins lucrativos, criadas por autorização legislativa para o desenvolvimento de atividades de interesse público (educação, cultura e pesquisa, entre outras).

Olak *et al.* (2008, p. 23), após a constituição de uma dessas formas jurídicas, a organização poderá solicitar títulos, certificados e qualificações em todas as esferas de governo. Os títulos qualificados em âmbito federal são: 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).

Nas entidades do terceiro setor o patrimônio não é denominado patrimônio líquido como nas empresas do segundo setor, e sim patrimônio social para designar que este, não pertence a seus membros, associados e dirigentes, mas pertence à sociedade (OLAK; NASCIMENTO, 2010).

É importante ressaltar que conforme a Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, as entidades sem fins lucrativos (ESFL), são imunes ou isentas a impostos e contribuição da cota patronal à previdência social de acordo com sua configuração e/ou área de atuação.

Para melhor diferenciar imunidade e isenção tributária Machado (2009, p. 58) descreve que “a imunidade é a limitação do Estado em tributar”, ao contrário de isenção “em que a Constituição Federal limita o poder de tributar, as isenções, mesmo constitucionais, são

temporárias e dependem de condições especiais para a sua concessão”. Em tese, a imunidade é a não incidência, vedação de determinada tributação, estabelecida pela constituição federal, e a isenção dispensa o pagamento devido através de lei.

Conforme Paes (2004) a principal legislação que trata e regulamenta a isenção tributária das entidades do terceiro setor é a Lei 12.101/2009 alterada pela Lei 12.868/2013 e os Decretos nº 7.237 e nº 7.300 de 2010. O art. 29 da referida Lei trata dos requisitos que a entidade certificada como beneficente de assistência social fará jus à isenção do pagamento das contribuições, referente aos artigos 22 e 23 da Lei nº. 8.212/2009 que tratam da Contribuição para Seguridade Social.

## 2.2 EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL NO TERCEIRO SETOR

A evidenciação é uma maneira de tornar públicas as ações desenvolvidas pelas organizações do terceiro setor. Segundo Silveira e Borba (2010), as organizações possuem uma finalidade com cunho no aspecto social, o que vem a refletir na necessidade de transparência e na responsabilidade da entidade sobre seus atos, que deverão ter impacto social. De acordo com Mota (2006) a *accountability* consiste na relação obrigacional que determina que quando uma organização recebe verbas de alguém a mesma deve prestar esclarecimentos de seus atos.

Segundo Perez (2010, p. 40) a palavra *accountability* tem origem no verbo inglês *account* e significa narrar, enumerar, responder para alguém. O conceito envolve responsabilidade, controle, transparência, obrigação de prestação de contas além de justificativas para as ações que realizaram ou deixaram de ser feitos. *Accountability* inclui as atividades de informar e justificar as ações, com a possibilidade de sanção. Ou seja, é uma prestação de contas que as organizações devem realizar. No Brasil de forma mais limitada o conceito de *accountability* geralmente está relacionada com prestação de contas, responsabilização e balanço social.

À medida que o terceiro setor surge com a finalidade de suportar a ineficiência do Estado e não possui foco lucrativo, mas tão somente o fim social, sua continuidade depende dos recursos advindos de doações recebidas de organizações privadas e da própria sociedade (CUNHA; MATIAS-PEREIRA, 2012; PIZA *et al.*, 2012). A partir do momento em que entidades beneficentes recebem recursos por meio de doações pela sociedade e têm como contrapartida a necessidade da gestão adequada desses recursos recebidos, surge a *accountability* (PIZA *et al.*, 2012). *Accountability* se refere ao cumprimento, à

responsabilidade e transparência das entidades ao prestarem contas aos mais diversos usuários (ALMEIDA; FERREIRA, 2007).

A prestação de contas pelas ONGs é de suma importância, pois é através destas informações que são esclarecidas o que de fato se “pagou” e o que foi realizado com as arrecadações, para então ter fidelidade e credibilidade de seus contribuintes. Para complementar, segundo Paes (2006, p. 489) as empresas que exercem um papel social divulgam o balanço social porque esperam, assim, ser mais respeitadas e, conseqüentemente, atrair clientes.

De fato as organizações do terceiro setor por vezes apresentam balanços sociais àqueles que financiam suas atividades. O balanço social é a demonstração que encerra a seqüência dos procedimentos contábeis de um determinado exercício, evidenciando os recursos que a entidade possui: os de natureza circulante, os de natureza não circulante, aqueles que estão realmente disponíveis para a entidade e aqueles sobre os quais ela possui direitos (PAES, 2006, p. 481).

Existem mecanismos de *accountability* próprios do universo dessas organizações. Segundo Torres *et. al.* (2011, p. 95) todas as entidades e Organizações Não Governamentais (ONGs) devem ter a preocupação de direcionar sua prestação de contas, não apenas aos órgãos regulamentadores e fiscalizadores, mas também a toda sociedade, através de relatórios claros e objetivos para que todos possam compreender.

### 2.3 NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE EM ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS

No Brasil, existem normas específicas que estabelecem os critérios e procedimentos de avaliação, de registro dos componentes e variações patrimoniais e de estrutura das demonstrações contábeis, bem como, informações a serem divulgadas em notas explicativas, emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) tais como a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica (NBC T) 10.19 (Entidades sem Fins Lucrativos) e 10.18 (Entidades Sindicais e Associações de Classe) que tratam, especificamente, das organizações do terceiro setor, além das demais normas e princípios que regem a contabilidade das organizações as quais também são aplicáveis às ONGs, tais como a NBC T 3 que trata das demonstrações contábeis obrigatórias e o Princípios Contábeis Geralmente Aceitos (BRASIL, 1999, BRASIL, 2000).

As entidades sem fins lucrativos foram objeto de normatização específica por parte do CFC, através da NBC T 10.19, a qual, no item 10.19.1.1 prescreve:

Esta norma estabelece critérios e procedimentos específicos de avaliação, de registros dos componentes e variações patrimoniais e de estruturação das demonstrações contábeis, e as informações mínimas a serem divulgadas em nota explicativa das entidades sem finalidades de lucros.

Quanto aos valores recebidos como doações, subvenções e contribuições, estes devem ser contabilizados nas receitas, ressalvando-se que as contribuições patrimoniais recebidas na constituição da sociedade deverão ser contabilizadas como Patrimônio Social em vez de se usar a conta Capital, como nas empresas comerciais. Por outro lado, a norma determina que o resultado positivo do exercício seja denominado superávit, e o negativo, déficit. Tais valores devem ser mantidos nas contas separadas de Superávit ou Déficit do Exercício, e após a aprovação das contas pela assembleia dos associados, deverão ser transferidos para a conta de Patrimônio Social (Piza *et al.*, 2012).

E para que entidades possam melhor evidenciar seus demonstrativos contábeis, são recomendadas algumas bases normativas para seu cumprimento que estão listados no Quadro 1.

**Quadro 1** – Bases normativas recomendadas para evidenciação contábil de entidades do terceiro setor.

ITENS NORMATIVOS	BASE NORMATIVA	DOCUMENTO/INSTRUMENTO
A organização deve apresentar constituição de provisão para cobrir possíveis perdas, bem como a baixa de valores prescritos, incobráveis e anistiados.	NBC T 10.19 – item 10.19.2.2.	Balanço Patrimonial.
O registro dos recursos de convênios devem ser registrados em contas segregadas das demais contas da organização.	NBC T 10.19 – item 10.19.2.6.	Balanço Patrimonial.
A organização deve registrar o valor do superávit ou déficit do exercício em conta própria do balanço patrimonial.	NBC T 10.19 – item 10.19.2.7.	Balanço Patrimonial.
A organização deve apresentar patrimônio social líquido em conta própria do balanço patrimonial.	NBC T 3 – item 3.2.2.12.	Balanço Patrimonial.
A organização deve evitar apresentar	NBC T 3 – item 3.2.2.9.	Balanço Patrimonial.

contas do ativo com títulos genéricos e valor superior a um décimo do valor do respectivo grupo de contas.		
A organização deve evitar apresentar contas do passivo com títulos genéricos e valor superior a um décimo do valor do respectivo grupo de contas.	NBC T 3 – item 3.2.2.9.	Balanco Patrimonial.
A organização deve ter suas receitas e despesas reconhecidas, mensalmente, respeitando o regime de competência em sua contabilidade.	NBC T 10.19 – item 10.19.2.1.	Demonstração de resultado do exercício e de superávit ou déficit.
A organização deve contabilizar a depreciação de seu ativo imobilizado.	NBC T 10.19 – item 10.19.2.1.	Demonstração de resultado do exercício e de superávit ou déficit.
A organização deve contabilizar a amortização de seu ativo intangível.	NBC T 10.19 – item 10.19.2.1.	Demonstração de resultado do exercício e de superávit ou déficit.
A organização deve registrar as contas de receitas e despesas e de superávit ou déficit de forma segregada quando identificáveis por tipo de atividade.	NBC T 10.19 – item 10.19.2.5.	Demonstração de resultado do exercício e de superávit ou déficit.
A organização deve evitar apresentar contas de receitas com títulos genéricos e valor superior a um décimo do valor do respectivo grupo de contas.	NBC T 3 – item 3.2.2.9.	Demonstração de resultado do exercício e de superávit ou déficit.
A organização deve evitar apresentar contas de despesas com títulos genéricos e valor superior a um décimo do valor do respectivo grupo de contas.	NBC T 3 – item 3.2.2.9.	Demonstração de resultado do exercício e de superávit ou déficit.
A organização deve apresentar em suas notas explicativas o resumo das principais práticas contábeis.	NBC T 10.19 – item 10.19.3.3, a.	Notas Explicativas.
A organização deve apresentar em suas notas explicativas os critérios de apuração das receitas e das despesas, especialmente com gratuidades, doações, subvenções, contribuições e	NBC T 10.19 – item 10.19.3.3, b.	Notas Explicativas.

aplicações de recursos.		
A organização deve apresentar em suas notas explicativas os valores referentes à isenção de contribuições previdenciárias.	NBC T 10.19 – item 10.19.3.3, c.	Notas Explicativas.
A organização deve apresentar em suas notas explicativas as subvenções recebidas pela entidade, a aplicação dos recursos e as responsabilidades decorrentes dessas subvenções.	NBC T 10.19 – item 10.19.3.3, d.	Notas Explicativas.
A organização deve apresentar em suas notas explicativas os fundos de aplicação restrita e responsabilidades decorrentes desses fundos.	NBC T 10.19 – item 10.19.3.3, e.	Notas Explicativas.
A organização deve apresentar em suas notas explicativas a evidenciação dos recursos sujeitos a restrições ou vinculações por parte do doador.	NBC T 10.19 – item 10.19.3.3, f.	Notas Explicativas.

Fonte: Adaptado pela autora (2017) a partir de Gollo *et al.*, 2014. e Silveira e Borba (2010).

Portanto, após definir alguns dos itens normativos que serão analisados neste trabalho, a próxima subseção apresenta os estudos relacionados às temáticas abordadas nesta pesquisa.

## 2.4 ESTUDOS RELACIONADOS

Os estudos relacionados às normas contábeis do terceiro setor surgiram pela falta de informações, referentes às normas e legislações a serem usadas nessas entidades.

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

Muraro e Rota (2015) analisaram as entidades que não possuem uma contabilidade que demonstre fielmente a situação patrimonial financeira e econômica, bem como suas atividades segregadas por área de atuação demonstrando também as gratuidades praticadas em

conformidade com a Lei 12.868/13, Decreto 8.242/14 podem comprometer a concessão ou renovação do título de entidade beneficente de assistência social. Desta forma entende-se que os estudos na área contábil do terceiro setor são relevantes na medida em que se verifica uma carência informacional por parte dos contadores que atendem a estas entidades. O presente trabalho deixa margem para estudos contábeis aplicados ao terceiro setor, com as demais entidades, não beneficentes.

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

Olak *et al* (2008) em seu estudo verificou o campo de estudos desse setor é, atualmente, uma das áreas que vêm despertando grande interesse de pesquisadores multidisciplinares das chamadas ciências sociais, incluindo áreas aplicadas como as das ciências econômicas, administrativas e contábeis. Nesse sentido, é oportuno questionar a evolução da produção acadêmica contábil no âmbito dessas organizações, sendo este o principal objetivo deste artigo. Para identificar e sistematizar as diferentes produções acadêmicas realizadas sobre essa temática [...] Ficou evidente, a partir da análise dos resultados, que a produção tem origem, basicamente, em dois programas de mestrado, a disseminação é mais forte em congressos e é inexpressiva a publicação em revista.

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

Rengel *et al.* (2012) desenvolveram uma pesquisa por meio de questionário junto aos gestores da Associação de Pais e Amigos dos Excepcionais (APAE) da região do Alto Vale

do Itajaí (Santa Catarina), com o objetivo de identificar as percepções dos gestores sobre a elaboração e divulgação do balanço social dessas organizações. Os resultados demonstraram que os respondentes percebem a importância de divulgar suas ações e que as organizações fazem levantamentos de indicadores sociais e ambientais e possuem relatórios das suas atividades. A maioria não publica o balanço social, mas o consideram como um instrumento para dar transparência à sociedade acerca de suas ações.

Por fim percebe-se que a partir dos estudos mencionados, voltados às entidades do terceiro setor, não há uma forte evidência de suas demonstrações contábeis. Nota-se, portanto que apesar da suma importância dessas práticas, muito ainda precisa ser feito no sentido de melhorar esse paradigma nessas organizações.

### **3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS**

Em relação à abordagem do problema, o estudo caracteriza-se tanto como pesquisa qualitativa quanto como pesquisa quantitativa, devido ao fato de buscar o nivelamento das demonstrações contábeis das entidades junto às normas brasileiras de contabilidade técnica. Conforme Beuren *et al.* (2013) a abordagem quantitativa é aplicada em pesquisas descritivas que tem por objetivo descobrir e classificar a relação entre as variáveis e a relação de causalidade entre os fatos. De acordo com Oliveira (2011, p. 82) os “estudos com metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de suas variáveis entre si e com o todo”.

Com relação ao objetivo, a pesquisa é considerada como descritiva, uma vez que tal pesquisa buscou demonstrar “com a precisão possível, a frequência com que um fenômeno ocorre, sua relação e conexão, com os outros, sua natureza e características, correlacionando fatos ou fenômenos sem manipulá-los” (CERVO; BERVIAN, 1996, p. 49). O estudo será desenvolvido por uma análise documental que para Diehl e Tatim (2006) a pesquisa documental utiliza-se de materiais que ainda não receberam tratamento analítico, ou que podem, ainda, ser reelaborados conforme o objetivo do trabalho. Essa caracterização fundamenta-se no fato de que se buscou analisar as demonstrações das entidades a fim de nivelar seus demonstrativos através do *check list* das normas brasileiras de contabilidade técnicas do terceiro setor, baseado no Quadro 1.

Por fim, quanto aos procedimentos, a pesquisa é documental, pois foram analisados o Balanço Patrimonial, Demonstração do Superávit e Déficit e Notas Explicativas do exercício de 2016, das entidades do terceiro setor associadas à Associação Rio-Grandense de Fundações

que publicaram em seus *websites*. Gil (2008, p. 51) destaca que “a pesquisa documental vale-se de materiais que não receberam ainda um tratamento analítico, ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa”. Nesse sentido, entende-se “a utilização dos *websites* das empresas parte da premissa de que o uso de ferramentas da internet é o meio mais adequado de se atender ao princípio da transparência (*disclosure*), um dos pilares da governança corporativa” (AZEVEDO, 2010, p. 78).

A população do presente estudo é composta pelas cinquenta entidades integrantes da Associação Rio-Grandense de Fundações. A mesma tem como objetivo promover o intercâmbio e o relacionamento entre as fundações e instituições congêneres; proporcionar a discussão e o apoio para a concepção e implementação de políticas públicas voltadas ao fortalecimento das instituições do terceiro setor; divulgar as atividades desenvolvidas pelas associadas. Já amostra utilizada foi composta por 10 entidades entre associações e fundações, as quais publicaram seus demonstrativos contábeis referentes ao período de 2016, quais são: Instituto do Câncer Infantil, Fundação Projeto Pescar, Casa do Menino Jesus de Praga, ONG Parceiros Voluntários, Fundação Francisco Xavier Kunst, Instituto Elisabetha Randon, Núcleo Comunitário e Cultural de Belém Novo, Observatório Social de Porto Alegre, Fundação Gaúcha dos Clubes Sociais e Fundação de Apoio ao Hospital de Ensino do Rio Grande. A coleta dos dados ocorreu nos meses de outubro e novembro de 2017, através de meio eletrônico, nos *websites* das entidades listadas.

A análise dos dados se deu em duas fases distintas. A primeira utilizou-se o método de análise documental, tendo em vista que este método visa analisar os documentos obtidos e trabalhá-los, a fim de que possam demonstrar o nivelamento das demonstrações das entidades a partir das normas contábeis brasileiras do terceiro setor. A segunda fase constituiu em atribuir valores às entidades conforme atendiam os requisitos exigidos pela norma. A partir do estudo de Gollo *et al* (2014) foram utilizados os valores 0, 1 e 2 na análise das informações publicadas, sendo utilizado 0 quando a entidade não atende o item verificado, 1 quando o item for parcialmente atendido e 2 quando a entidade atender integralmente o item. Ao final da verificação foram somados os valores obtidos pelas entidades os quais foram classificados entre “Ruim” até 10 pontos, “Bom” entre 11 a 23 e “Ótimo” entre 24 a 36 pontos. Para apresentação dos resultados, utilizou-se a estatística descritiva por meio de gráficos.

As análises das informações constantes no *check list* foram subdivididas em três grupos, sendo o primeiro voltado para a análise das informações constantes no balanço

patrimonial, o segundo para os dados das demonstrações de resultado e de superávit e déficit e o terceiro para informações constantes nas notas explicativas.

#### **4 ANÁLISE DOS DADOS**

Essa seção tem por objetivo apresentar a análise dos dados da pesquisa: Caracterização do Perfil das Entidades Seleccionadas; Análise do Balanço Patrimonial das Entidades; Análise da Demonstração do Superávit ou Déficit; Análise das Notas Explicativas e a Análise da Conformidade Contábil das Entidades.

##### **4.1 CARACTERIZAÇÃO DO PERFIL DAS ENTIDADES SELECIONADAS**

Essa subseção visa apresentar as entidades seleccionadas e seu comportamento perante o terceiro setor.

A primeira entidade analisada trata-se da Casa do Menino Jesus de Praga que tem como missão prestar serviços especializados com inovação, na Assistência Social Filantrópica promovendo a qualidade de vida das crianças e adolescentes portadores de lesão cerebral profunda e deficiência motora permanente, oriundas de famílias carentes e/ou desestruturadas, no Rio Grande do Sul (CASA DO MENINO JESUS DE PRAGA, 2015).

A segunda entidade analisada é a Fundação de Apoio Hospital Ensino Rio Grande (2012), que tem como objetivo básico garantir apoio financeiro ao Hospital Universitário para prestação de serviços nas áreas de Saúde e Educação, de forma gratuita, à população carente do município de Rio Grande e região.

A Fundação Gaúcha dos Bancos Sociais tem como objetivo inserir com mais efetividade o empresariado gaúcho na área de Responsabilidade Social e oferecer natureza jurídica de forma a facilitar a operacionalização do Projeto dos Bancos Sociais (BANCOS SOCIAIS, 2017).

A Fundação Projeto Pescar (2017) tem como objetivo promover oportunidades de desenvolvimento pessoal, cidadania e iniciação profissional para jovens em situação de vulnerabilidade social, por meio de parcerias com empresas e organizações.

A quinta entidade analisada é o Instituto do Câncer Infantil, é uma organização sem fins lucrativos que há 25 anos tem como propósito aumentar os índices de cura da doença. Referência na assistência de crianças e adolescentes com câncer, o ICI já assistiu milhares de pacientes, com todo o auxílio necessário para o tratamento (INSTITUTO DO CÂNCER INFANTIL, 2017).

O Instituto Elisabetha Randon (2017) tem por objetivo promover a cidadania e o desenvolvimento social, por meio de ações direcionadas à educação, à cultura, à assistência social e ao estímulo à prática do voluntariado.

A sétima entidade é o Núcleo Comunitário e Cultural Belém Novo (2017) que tem como objetivo promover a inclusão social das parcelas vulneráveis da Comunidade de Belém Novo e Arredores, com foco na complementação educacional, cultural e esportiva, bem como na formação profissional.

A Fundação Francisco Xavier Kunst (2012) tem como missão estimular o desenvolvimento social sustentável dos colaboradores das Empresas Artecola, suas famílias e comunidades onde atua, promovendo a educação de qualidade, a vida saudável e o cuidado com o meio ambiente.

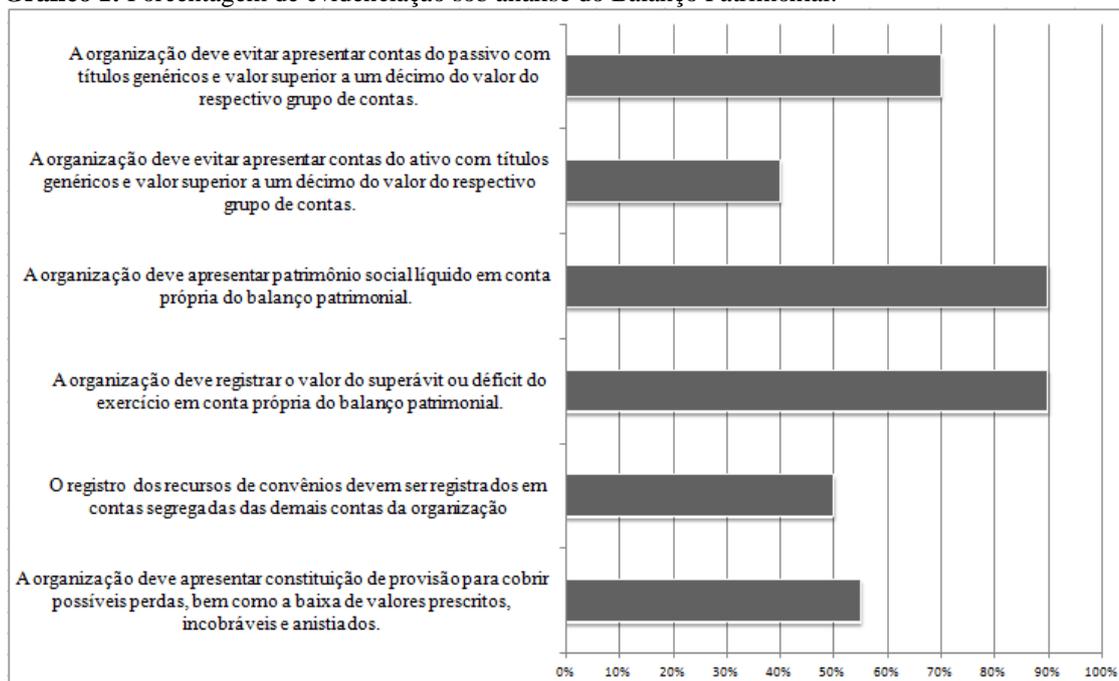
A próxima entidade analisada é a ONG Parceiros Voluntários que tem como objetivo qualificar pessoas e instituições, por intermédio de tecnologias sociais e do voluntariado, visando comunidades proativas e solidárias (PARCEIROS VOLUNTÁRIOS, 2017).

A última entidade analisada foi o Observatório Social de Porto Alegre (2017) que tem como objetivo atuar como instrumento dos cidadãos Portoalegrenses no incentivo à responsabilidade social e monitoramento proativo e preventivo da gestão pública municipal.

Depois de discorrido sobre as entidades selecionadas, a seção seguinte destina-se a abordar qual foi o nível de adequação das entidades em seu Balanço Patrimonial de acordo com as recomendações das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao terceiro setor.

#### 4.2 NÍVEL DE CONFORMIDADE AS NORMAS SOB A ANÁLISE DO BALANÇO PATRIMONIAL

São apresentados no Gráfico 1 os respectivos percentuais de evidenciação dos itens analisados nas 10 entidades em relação ao Balanço Patrimonial.

**Gráfico 1:** Porcentagem de evidenciação sob análise do Balanço Patrimonial.

Fonte: Elaborado pela autora a partir dos dados analisados (2017).

O item com menor grau de evidenciação foi o referente à conta do ativo com título genérico e com valor superior a um décimo do valor do grupo de contas, com 40% de evidenciação pelas entidades no exercício analisado. São consideradas “Contas Genéricas” as contas com títulos genéricos como “diversas contas” ou “conta-correntes”.

Merece destaque nesta composição os recursos de convênios com o índice de 50%, com a segunda menor porcentagem de evidenciação. A prática habitual destas instituições é o registro entre as receitas ou a não contabilização do recurso.

Os itens de maiores destaques com 90% de evidenciação conforme rege as Normas Brasileiras de Contabilidade, por parte das entidades foram sobre apresentação do patrimônio social e o valor do superávit ou déficit do exercício em uma conta própria do Balanço Patrimonial, sendo que apenas uma entidade não apresentou estes dois itens em seu Balanço Patrimonial. No estudo de Gollo *et al* (2014) foi possível perceber que o item de maior evidenciação com 88,65% foi o que se refere à organização apresentar o valor de superávit ou déficit do exercício em conta própria do balanço, o mesmo item de destaque neste estudo.

Em uma análise geral por organização, identificou-se que três entidades se destacaram com 83,33% de evidenciação em seu Balanço Patrimonial, em contra ponto as mesmas entidades não atende ao item de menor evidenciação, que consta em evitar contas no ativo com títulos genéricos.

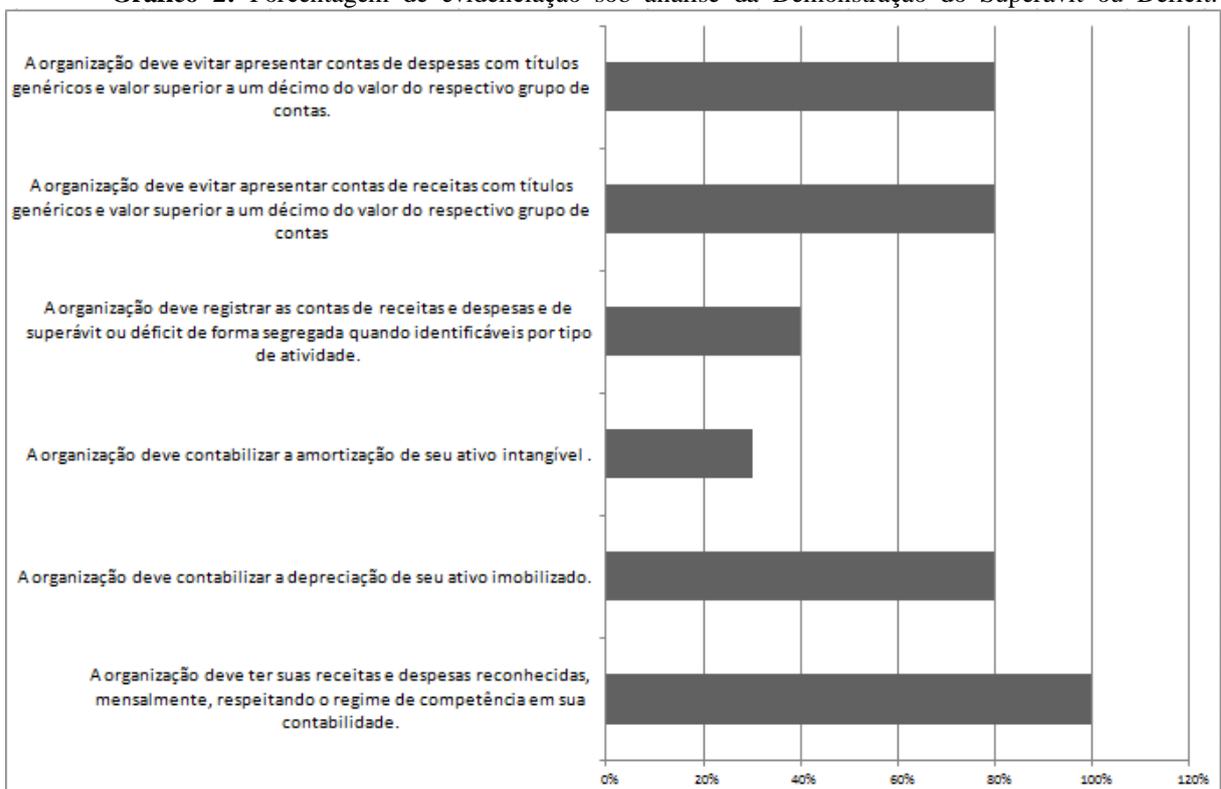
### 4.3 NÍVEL DE CONFORMIDADE AS NORMAS SOB A ANÁLISE DA DEMONSTRAÇÃO DO SUPERÁVIT OU DÉFICIT

A partir do Gráfico 2 podem ser apreciados a porcentagem de evidenciação dos itens analisados na Demonstração do Superávit ou Déficit.

Neste grupo, o item que de maior evidenciação está relacionado à utilização do regime de competência para a elaboração das demonstrações contábeis, correspondendo à totalidade dos itens analisados referente à competência de 2016. O menor índice de porcentagem de evidenciação encontrado foi quanto à organização contabilizar a amortização de seu ativo intangível atingindo 30% das empresas analisadas. No estudo de Silva e Borba (2010) destaca-se como o item de menor conformidade com as normas com 37% a organização evitar as contas de receitas com títulos genéricos.

Nota-se também a pouca atenção dada ao registro de receitas e despesas e de superávit ou déficit de forma segregada por atividade, representando 40% de evidenciação. Foi verificado que duas das entidades atendem parcialmente este item, ou seja, apenas segregam as receitas e despesas ou superávit ou déficit em suas demonstrações.

**Gráfico 2:** Porcentagem de evidenciação sob análise da Demonstração do Superávit ou Déficit.



Fonte: Elaborado pela autora a partir dos dados analisados (2017).

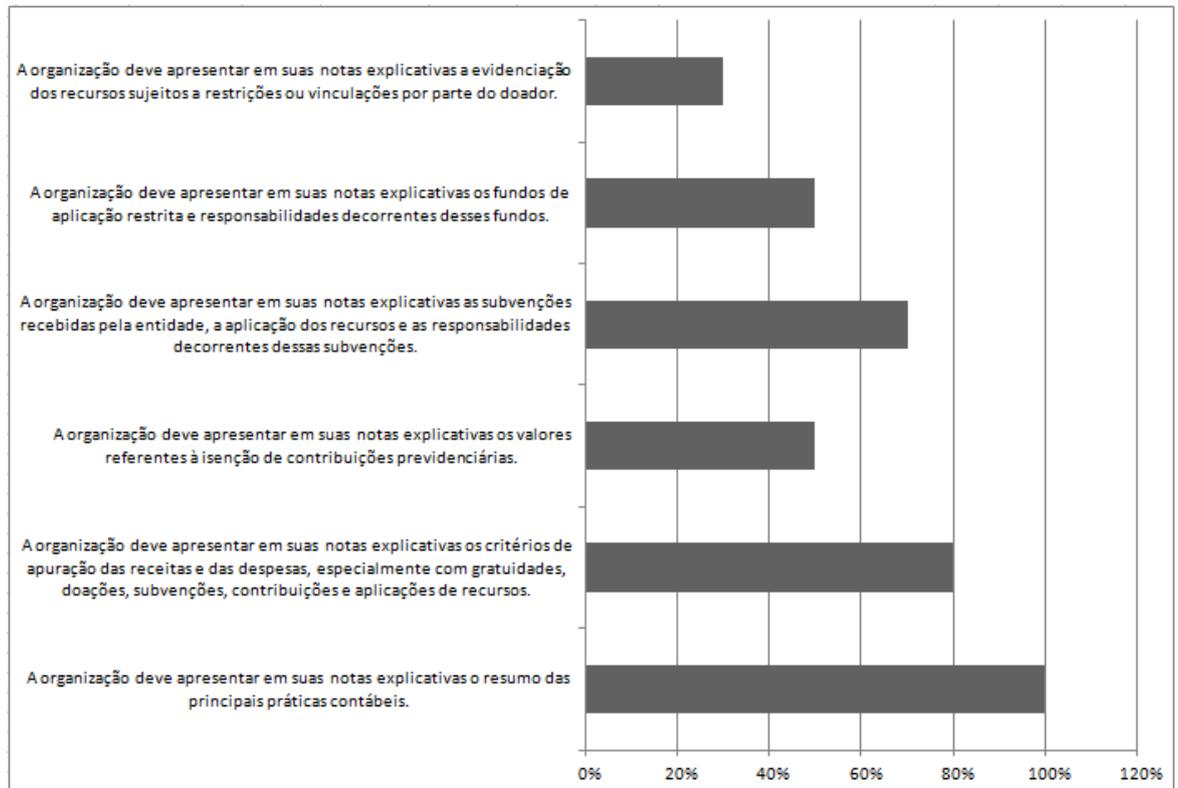
A partir do gráfico 2 percebe-se que apareceram os maiores percentuais de evidenciação. Em análise geral sob organizações neste grupo, a entidade de maior destaque em evidenciação teve 100% do total nos 6 itens analisados ao que tanges as NBCs.

#### 4.4 NÍVEL DE CONFORMIDADE AS NORMAS SOB A ANÁLISE DAS NOTAS EXPLICATIVAS

Verifica-se no Gráfico 3 a porcentagem de evidenciação dos itens analisados nas Notas Explicativas.

O item que melhor fora evidenciado pelas entidades refere-se à apresentação do resumo das principais práticas contábeis em suas Notas Explicativas, atingindo 100% do total dos itens, seguido do item de critério de apuração das receitas e das despesas com 80% de evidenciação pelas entidades.

Em contrapartida o menor item contendo a porcentagem de 30% de evidenciação deu-se aos recursos sujeitos a restrições ou vinculações por parte dos doadores e também quanto à apresentação dos fundos de aplicações e responsabilidade decorrente destes fundos, este com 40% de evidenciação. Nestes itens percebe-se a falta de conscientização das entidades em relação à responsabilidade de demonstrar com transparência para a sociedade os benefícios que têm usufruído e o nível de atividades que têm desenvolvido em razão de sua finalidade pública.

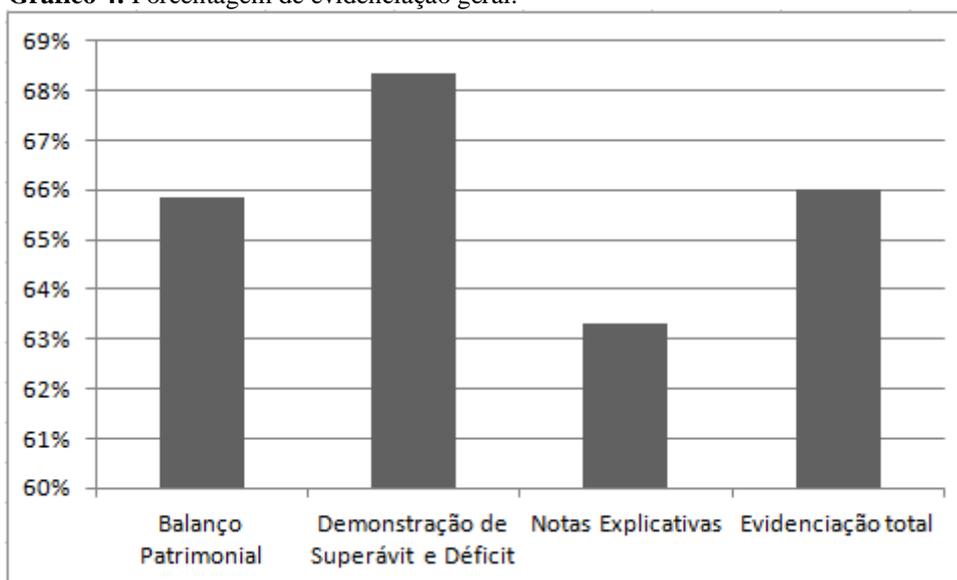
**Gráfico 3:** Porcentagem de evidenciação sob análise das Notas Explicativas.

Fonte: Elaborado pela autora a partir dos dados analisados (2017).

Em análise sobre as 10 entidades analisadas, 3 organizações atenderam todos os itens de evidenciação. Notou-se nas Notas Explicativas analisadas que as entidades evidenciam restritamente o que é realmente exigido pelas NBCs, para o envio das informações.

#### 4.5 ANÁLISE DE CONFORMIDADE CONTÁBIL DAS ENTIDADES

A partir dos valores encontrados no Gráfico 4 encontra-se a porcentagem geral de evidenciação dos grupos analisados.

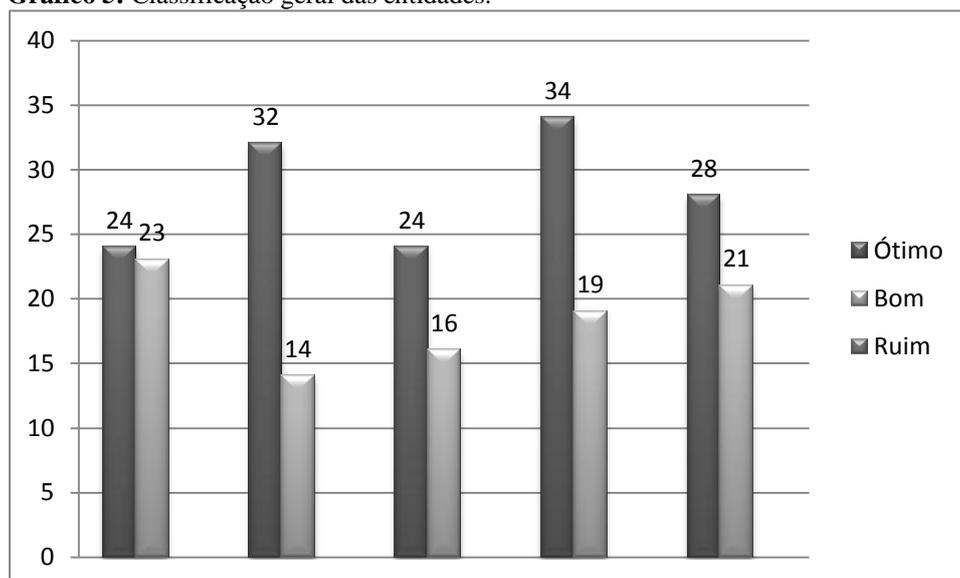
**Gráfico 4:** Porcentagem de evidenciação geral.

Fonte: Elaborado pela autora a partir dos dados analisados (2017).

Nota-se a partir do Gráfico 4 como está de forma geral a evidenciação das demonstrações das 10 entidades analisadas neste estudo. Para o grupo de Demonstração de Superávit e Déficit, como informado anteriormente foi o de maior evidenciação e destaque, com um resultado de 68,33% das entidades da amostra atendendo aos critérios exigidos no *check list* em conformidade das NBCs. Enquanto o grupo de Balanço Patrimonial, os devidos critérios foram atendidos por 65,83% das organizações e em relação às Notas Explicativas, o resultado foi de 63,33% de evidenciação conforme as NBCs, o que demonstra um nível médio de conformidade.

O alcance da evidenciação deveria ser de 100% entre as entidades, uma vez que os itens analisados são os considerados mínimos pelas NBCs, ou seja, os valores alcançados entre 63,33% e 68,33% são baixos perante o que deveria ser evidenciado. A partir do Gráfico 4 temos um nível de conformidade geral de 66% das entidade analisadas em relação a NBC T 10.19 e a NBCT 3. No estudo de Silva e Borba (2010) nota-se que as organizações tiveram um total de 84% de evidenciação no período de estudo de três anos, o balanço patrimonial obteve 61% de evidenciação, as demonstrações do Superávit ou Déficit 71% de seus critérios atendidos e as Notas Explicativas tiveram 23% de evidenciação.

Após percorrido a análise dos três grupos de demonstrações contábeis e a visão geral de conformidade, foram somados os pontos de cada entidade em cada item e sendo assim classificados como “Ruim” aquelas que obtiveram até 10 pontos, “Bom” entre 11 a 23 pontos e “Ótimo” aquelas que obtiveram um resultado de 24 a 36 pontos, conforme demonstra o Gráfico 5.

**Gráfico 5:** Classificação geral das entidades.

Fonte: Elaborado pela autora a partir dos dados analisados (2017).

Em relação ao Gráfico 5 percebe-se que das 10 entidades analisadas, 5 obtiveram uma pontuação acima dos 23 pontos com classificação de evidenciação “Ótimo” e 5 obtiveram a classificação como “Boa” alcançando até 22 pontos, nenhuma das entidades teve sua classificação como “Ruim”, neste modo demonstrando a responsabilidade em evidenciar com transparência seus demonstrativos a população em geral. No estudo de Gollo *et al*

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo objetivou identificar o nível de conformidade das demonstrações contábeis das entidades associadas à Associação Rio-Grandense de Fundações o que tange às Normas Brasileiras de Contabilidade - Técnicas. Para tanto se buscou verificar os critérios das NBC T 10.19 e a NBC T 3, a primeira norma é específica para as entidades sem finalidade de lucros e a NBC T 3 trata sobre o conceito, conteúdo, estrutura e nomenclatura das demonstrações contábeis, e através destes critérios foi criado um *check list* no qual foi trabalhado as demonstrações contábeis, contendo nessas demonstrações o Balanço Patrimonial, a Demonstração de Superávit e Déficit e por fim suas Notas Explicativas. O *check list* foi adaptado pela autora a partir dos trabalhos de Silveira e Borba (2010) e Gollo *et al* (2014). Tal objetivo foi alcançado, através da análise das demonstrações contábeis das 10 entidades analisadas aplicadas ao *check list* com base nas normas brasileiras de contabilidade, demonstrando um percentual de evidenciação no grupo de Balanço Patrimonial, o qual os devidos critérios foram atendidos por 65,83% das organizações e em relação às Notas

Explicativas, o resultado foi de 63,33% de evidenciação conforme as NBCs e em relação à Demonstração de Superávit e Déficit obteve-se um resultado de 68,33% das entidades da amostra atendendo aos critérios exigidos pelo *check list*.

A amostra do estudo foi composta por 10 entidades associadas à Associação Rio-Grandense, sendo elas do âmbito do Terceiro Setor que publicaram em seus *websites* suas demonstrações contábeis referente ao exercício de 2016. A adesão da evidenciação às normas brasileiras de contabilidade teve como resultado um grau de adesão de 66%, resultado inferior do que encontrado por Silveira e Borba (2010), onde foi encontrado um resultado de adesão de 67% e superior ao encontrado por Gollo *et al* que consistia em um grau de adesão de 51, 73% para uma amostra superior, resultados que demonstram estar longe do ideal, pois, além da importância da prestação de contas, há a normatização vigente a qual determina que os quesitos abordados neste trabalho devem ser atendidos por todas as empresas pertencentes ao terceiro setor. Os números confirmam a necessidade de que as entidades devem aprofundar seus conhecimentos em relação à norma e de que caminhem rumo à transparência.

A partir da pesquisa realizada a demonstração que mais chamou atenção pela falta de evidenciação foi as Notas Explicativas com 66,33%, as que foram analisadas durante a realização deste estudo são deficitárias e não atendem a todos os critérios necessários para a prestação de contas adequada, conforme o que estabelecem as NBCs. Mesmo os itens atendidos precisam ser melhorados e tratados de forma mais detalhadas para que os interessados possam usufruir mais e de melhores informações.

Através do estudo percebe-se que ainda há muito a ser trabalhado para entidades alcançarem um grau de evidenciação elevado e de conformidade com as normas, porém mesmo assim não garante um nível ideal de transparência, pois este também está relacionado a fatores como fidedignidade, qualidade e clareza das informações disponibilizadas. Portanto, tal pesquisa agrega tanto para o meio acadêmico, uma vez que demonstra com clareza os itens específicos para entidades de terceiro setor, abordados pelas normas, quanto para as entidades e seus profissionais de contabilidade, os quais podem ter as normas como base e ter conhecimento do impacto da evidenciação das mesmas para garantir transparência à sociedade.

O presente estudo apresenta limitações, uma vez que foi analisado um grupo seletivo de entidades. Outra limitação foi a pouca aderência das entidades em divulgar suas demonstrações nos seus *websites*. Além disso, outro fator limitador foi a montagem de itens a

ser analisados conforme as normas, onde muitos se repetiam, porém trocando apenas o grupo de contas.

Como sugestão de estudos futuros, tem-se que a amostra selecionada poderia ser ampliada, para as outras formas jurídicas do terceiro setor além de associações e fundações. Através dos resultados encontrados também recomenda-se um estudo aprofundado das Notas Explicativas procurando analisar o nível de qualidade da conformidade das mesmas pelas entidades. Outra sugestão seria a comparação do nível de evidenciação dos exercícios de 2013 a 2016, visto que as entidades poderiam deixar em seus *websites* as demonstrações dos exercícios anteriores.

## REFERÊNCIAS

\_\_\_\_\_. NBC T 10 - Aspectos contábeis específicos em entidades diversas. NBC T - 10.19 - Entidades sem finalidade de lucros. Aprovada pela Resolução CFC n. 877, de 18 de abril de 2000.

\_\_\_\_\_. NBC T 3 - Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das Demonstrações Contábeis. Aprovada pela Resolução CFC n. 686, de 114 de dezembro de 1990.

\_\_\_\_\_. Norma Brasileira de Contabilidade Interpretação Técnica (NBC T) 10.18 de 25/08/1999. Ano 1999. Disponível em:  
<[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=1999/000852](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=1999/000852)>. Acesso em: 06 jun. 2017.

\_\_\_\_\_. Norma Brasileira de Contabilidade Interpretação Técnica (NBC T) 10.19 de 18/04/2000. Ano 2000. Disponível em:  
<<http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/res877.htm>>. Acesso em: 06 jun. 2017.

ABONG; AFINCO. **Manual de Administração Jurídica, Contábil e Financeira para Organizações Não Governamentais**. São Paulo: Peirópolis, 2007.

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

ANDRADE, Miriam Gomes Vieira de. **Organizações do terceiro setor: estratégias para captação de recursos junto às empresas privadas**. Florianópolis, 2002. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção e Sistemas). Universidade Federal de Santa Catarina.

AZEVEDO, Hudson de. **Código de Conduta: Grau de Adesão às Recomendações do IBGC pelas Empresas Listadas na BM&FBovespa.** 2010. 132 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Administração e Controladoria) – Curso de Pós- Graduação em Administração e Controladoria. Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2010.

BEUREN, Ilse Maria; *et al.* **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática.** 3. ed. 8. reimpr. São Paulo: Atlas, 2013.

BRASIL. **Código Civil e legislação civil em vigor.** Theotonio Negrão e José Roberto Ferreira Gouvêa. 22 ed. Atualizada até 13 de janeiro de 2003. São Paulo: Saraiva, 2003.

BRASIL. Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências.

CAMPOS, G. M.; MOREIRA, R. de L.; SCALZER, R. S.. *Financial reporting: reflection on transparency in the third sector.* **Sociedade, contabilidade e gestão**, v. 9, n. 3, p. 130-142, 2014.

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

CASA DO MENINO JESUS DE PRAGA. **Casa do Menino Jesus de Praga quem somos.** [S.1], 2015. Disponível em: <<http://www.casadomenino.org.br/index.php/sobre-a-casa/quem-somos>>. Acesso em: 24 nov.2017.

CERVO, Amado; BERVIAN, Pedro. **A Metodologia científica.**4. ed. São Paulo: Makron Books, 1996.

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

COMUNIDADE SOLIDÁRIA. Marco Legal do Terceiro Setor. **Cadernos da Comunidade Solidária**, nº 5. Brasília, 1998.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Manual de procedimentos contábeis para fundações e entidades de interesse social.** 2. ed. Brasília: CFC, 2007.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL. **Terceiro Setor:** Guia de Orientação para o Profissional da Contabilidade. Porto Alegre: CRC RS, 2016.

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

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

CRUZ, C. V. O. A. (2010). **A relevância da informação contábil para os investidores sociais privados de entidades do terceiro setor no Brasil:** Uma investigação empírica. Tese de doutorado em Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.

DIEHL, Astor Antônio; TATIM, Denise Carvalho. **Pesquisa em ciências sociais aplicadas:** Métodos e Técnicas. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2006.

FUNDAÇÃO DE APOIO AO HOSPITAL DE ENSINO DO RIO GRANDE. **FAHERGS objetivos**. [S.1.], 2012. Disponível em: <[http://www.faherg.org.br/index.php?n\\_sistema=3011&codigo\\_categoria=MTI](http://www.faherg.org.br/index.php?n_sistema=3011&codigo_categoria=MTI)> . Acesso em: 24 nov.2017.

FUNDAÇÃO FRANCISCO XAVIER KUNST. **Fundação Francisco Xavier**. [S.1.], 2017. Disponível em: <<http://www.empresasartecola.com.br/fundacao/>>. Acesso em: 24 nov.2017.

FUNDAÇÃO GAÚCHA DOS BANCOS SOCIAIS. **Bancos Sociais o que fazemos**. [S.1.], 2017. Disponível em: < <http://www.bancossociais.org.br/pt/Pagina/2/O-que-Fazemos>>. Acesso em: 24 nov.2017.

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

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GOLLO, Vanderlei; SCHULZ, Sheila Jeane; ROSA, Fabrícia Silva. **Evidenciação** contábil em entidades brasileiras de terceiro Setor: adequação às normas brasileiras de contabilidade. **Contexto**, v. 14, n. 27, p. 104-116, 2014.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA – IBGE. **Estudo e pesquisas informações econômicas, nº. 20. Fundações Privadas e associações sem fins lucrativos no Brasil, 2014**. Disponível em: <<http://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv62841.pdf>>. Acesso em: 20 de out. 2016.

INSTITUTO DO CÂNCER INFANTIL. **Instituto do Câncer Infantil**. [S.1.], 2017. Disponível em: <<https://www.ici-rs.org.br/>>. Acesso em: 24 nov.2017.

INSTITUTO ELISABETHA RANDON. **Instituto Elisabetha Randon**. [S.1.], 2017. Disponível em: <<http://www.ierandon.org.br/>>. Acesso em: 24 nov.2017.

MACHADO, Maria Rejane Bitencourt. **Entidades Benéficas de Assistência Social: Contabilidade, Obrigações Acessórias e Principais**. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2009.

MIRANDA, L. C; OLIVEIRA, I. M. S; FEITOSA, A.B; RODRIGUES, R. N. Prestação de contas das organizações não governamentais brasileiras: uma investigação sobre terminologia contábil. **Revista Universo Contábil**, v. 5, n. 1, p. 22-37, 2009.

MOTA, A. C. Y. H, A. **Accountability no Brasil: os cidadãos e os seus meios institucionais de controle dos representantes**. 250 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Doutorado)— Faculdade de Filosofia, Letras e Ciências Humanas, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

MURARO, M.; ROTA, D.; ROMANSSINI, R. Análise da aplicação da ITG 2002 – Entidade sem fins lucrativos nas demonstrações contábeis de entidades do Terceiro Setor de Passo Fundo - RS. IN: Convenção de Contabilidade do Rio Grande do Sul, 15., 2015, Rio Grande do Sul. **Anais...Rio Grande do Sul**. 2015. Disponível em: <[http://www.crcrs.org.br/convencao/arquivos/trabalhos/cientificos/analise\\_aplicacao\\_itg\\_2002\\_entidades\\_sem\\_fins\\_lucrativos790.pdf](http://www.crcrs.org.br/convencao/arquivos/trabalhos/cientificos/analise_aplicacao_itg_2002_entidades_sem_fins_lucrativos790.pdf)>. Acesso em: 21 jun 2017.

NÚCLEO COMUNITÁRIO BELÉM NOVO. **Núcleo Comunitário Belém Novo missão, visão e valores**. [S.1.], 2017. Disponível em:

<[http://nccbelem.org.br/missao\\_visao\\_valores.php](http://nccbelem.org.br/missao_visao_valores.php)>. Acesso em: 24 nov.2017.

OBSERVATÓRIO SOCIAL DE PORTO ALEGRE. **Observatório Social de Porto Alegre missão**. [S.1.], 2017. Disponível em: < <http://portoalegre.osbrasil.org.br/missao/>>. Acesso em: 24 nov.2017.

OLAK, Paulo Arnaldo; NASCIMENTO, Diogo Toledo. **Contabilidade para entidades sem fins lucrativos (Terceiro Setor)**. São Paulo: Atlas, 2010.

OLAK, Paulo Arnaldo; SLOMSKI, Valmor; ALVES, Cássia Vanessa Olak. As publicações acadêmicas da pesquisa contábil no Brasil, no âmbito das organizações do terceiro setor.

**Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v. 2, n. 1, art. 2, p. 24 -26. Jan/abr.

2008. Disponível em: <<http://www.repec.org.br/index.php/repec/article/view/20>>. Acesso em: 18 nov. 2016.

OLIVEIRA, A. B. S. **Métodos da pesquisa Contábil**. São Paulo: Atlas, 2011.

PAES, José Eduardo Sabo. **Fundações, Associações e Entidades de Interesse Social:**

Aspectos Jurídicos, Administrativos, Contábeis, Trabalhistas e Tributários 6. Brasília: Brasília Jurídica, 2006.

PAES, José Eduardo Sabo. **Fundações e entidades de interesse social:** aspectos jurídicos, administrativos, contábeis e tributários. 2. ed, revista, ampliada e atualizada. Brasília: Jurídica, 2000.

PAES, José Eduardo Sabo. **Fundações e entidades de interesse social:** aspectos jurídicos, administrativos, contábeis e tributários. 5. Ed. Brasília Jurídica, 2004.

PANCERI, Regina. **Terceiro setor:** a identificação das competências essenciais dos gestores de uma organização sem fins lucrativos. Florianópolis, 2001. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção e Sistemas). Universidade Federal de Santa Catarina. Disponível em: < <https://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/80009/183386.pdf?sequence>>. Acesso em: 30 nov. 2017.

PARCEIROS VOLUNTÁRIOS. **Parceiros Voluntários quem somos**. [S.1.], 2017.

Disponível em: < <http://www.parceirosvoluntarios.org.br/quem-somos/>>. Acesso em: 24 nov.2017.

PEREZ, O. C. **A Representação em Arenas Extraparlamentares: Os Conselhos Gestores de Políticas**. 174 f. Tese de Doutorado. Faculdade de Filosofia, Letras e Ciências Humanas, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

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

PROJETO PESCAR. **Projeto Pescar missão, visão e valores**. [S.1.], 2017. Disponível em: <<http://site.projetopescar.org.br/a-fundacao/missao-visao-e-valores/>>. Acesso em: 24 nov.2017.

RENGEL, S.; CUNHA, P. R.; KLANN, R. C.; SCARPIN, J. E. Importância do balanço social para as entidades do terceiro setor sob a ótica dos gestores das APAES da região do Alto Vale do Itajaí/SC. **Pensar Contábil**, v. 14, n. 53, p. 5-15, 2012.

SILVEIRA, D.; BORBA, J. A. **Evidenciação contábil de fundações privadas de educação e pesquisa: uma análise da conformidade das demonstrações contábeis de entidades de Santa Catarina**. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, v. 21, n. 1, p. 41-68, 2010.

TORRES *et. al.* *Accountability e Prestação de Contas das Organizações do Terceiro Setor: Uma Abordagem à Relevância da Contabilidade*. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, Rio de Janeiro, v. 6, n. 2, jul/dez, 2011.

ZAINON, S., ATAN, R., WAH, Y. B. & AHMAD, R. A. R. (2012). *Information disclosure by charity organizations*. IN: *Conference on Business administration*, 6., 2012, Cambridge. **Anais...Cambridge**, 2012. Disponível em: <<http://www.wseas.us/e-library/conferences/2012/CambridgeUSA/BUSINESS/BUSINESS-05.pdf>>. Acesso em: 02 dez. 2017

ZANLUCA, Júlio César. **Manual da contabilidade do terceiro setor**. Portal Tributário 2014.

Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/terceirosetor.htm>>.

Acesso em: 20 nov. 2016.

APÊNDICE A - LISTA DAS ENTIDADES INTEGRANTES DA ASSOCIAÇÃO  
RIO-GRANDENSE DE FUNDAÇÕES

1. Associação do Voluntariado e da Solidariedade – AVESOL
2. Casa do Excepcional Santa Rita de Cassia
3. Casa do Menino Jesus de Praga
4. Comunidade Evangélica de Porto Alegre – CEPA
5. Federação das Apaes do Estado do Rio Grande do Sul – FEAPES
6. Fundação Ângelo Bozzetto
7. Fundação Aplub de Crédito Educativo
8. Fundação Antonio Meneghetti
9. Fundação Araucária
10. Fundação Assistencial de dois Irmãos – FADI
11. Fundação Bienal do MERCOSUL
12. Fundação Brigada Militar
13. Fundação Comunidade TANAC
14. Fundação Educacional e Cultural Sport Club Internacional – FECI
15. Fundação Dom Zattera
16. Fundação de Apoio Hospital Ensino Rio Grande – FAHERGS
17. Fundação Eny
18. Fundação Educacional Machado de Assis
19. Fundação Empresa Escola de Engenharia da UFRGS – FEENGE
20. Fundação Escola Superior do Ministério Público
21. Fundação Francisco Xavier Kunst
22. Fundação Gaucha dos Bancos Sociais
23. Fundação Gerações
24. Fundação Irmão José Otão – Fijo
25. Fundação Iberê Camargo
26. Fundação Marcopolo
27. Fundação Médica do Rio Grande do Sul
28. Fundação o Pão dos Pobres
29. Fundação Maurício Sirotsky Sobrinho
30. Fundação Projeto Pescar
31. Fundação Regional Integrada – FURI
32. Fundação Rio Grandense Universitária de Gastroenteroloia
33. Fundação Rotarianos de Porto Alegre
34. Fundação Tênis
35. Fundação Sogipa de Comunicações
36. Fundação Ulbra – FULBRA
37. Fundação Universidade de Passo Fundo
38. Fundação Univ. Para desenvolvimento da pesquisa e do Ensino – FUNDEPE/unisinos
39. Fundação Univ. Empresa de Tecnologia e Ciência – FUNDATEC
40. Instituto do Câncer Infantil
41. Instituto Elisabetha Randon
42. Instituto Gerdau
43. Instituto Lojas Renner
44. Instituto Unimed
45. Kinder – Centro de Integração da Criança
46. Núcleo Comunitário e Cultural Belém Novo
47. Pia União das Irmãs da Copiosa Redenção/ Casa Marta e Maria
48. Ong Parceiros Voluntários
49. Observatório social de Porto Alegre (OSPOA)
50. ViaVida Pró-Doações e Transplantes

Fonte: Elaborado pela autora (2017).