

Qualidade da Informação Contábil das Entidades Brasileiras do Terceiro Setor

Fernando Maciel Ramos,

Mestre em Ciências Contábeis pelo PPG em Ciências Contábeis da Fundação Universidade Regional de Blumenau (FURB), Brasil
framos@unc.br

Roberto Carlos Klann

Doutor em Ciências Contábeis e Administração pela Universidade Regional de Blumenau Blumenau (FURB), Brasil
rklann@furb.br

RESUMO

Neste estudo, o objetivo foi analisar a qualidade da informação contábil das organizações sem fins lucrativos brasileiras. Quanto ao objetivo, a pesquisa caracteriza-se como descritiva; quanto à estratégia de pesquisa é documental e de abordagem quantitativa. Para mensurar a qualidade da informação contábil das entidades analisadas, foi elaborado um *check-list* a partir das normas contábeis que norteiam a prática contábil das entidades do terceiro setor composto por sete seções e 59 quesitos, os quais permitiram a construção do Índice de Qualidade da Informação Contábil. Os dados foram analisados por meio de estatística descritiva (mínimo, máximo, média, desvio padrão) e os resultados apontaram um baixo nível de qualidade da informação contábil reportada pelas entidades analisadas, principalmente quando comparadas a organizações com fins lucrativos. Conclui-se a partir dos achados que as entidades analisadas apresentam um baixo nível de qualidade da informação contábil o que pode comprometer a utilidade da informação reportada pelos usuários dessas entidades.

PALAVRAS-CHAVE: Qualidade da Informação Contábil. Terceiro Setor.
Organizações sem Fins Lucrativos.

Quality of the Accounting Information of Brazilian Third Sector Entities

ABSTRACT

In this study, the objective was to analyze the quality of accounting information of Brazilian non-profit organizations. As for the objective the research is characterized as a descriptive one; as for the research strategy it is documental and as for the approach it is quantitative. In order to measure the quality of the accounting information of the analyzed entities, it was prepared a checklist starting from the accounting rules that guide the accounting practice of the third sector entities made up of seven sections and 59 requisites, which enabled the construction of the Quality Index for Accounting Information. The data were analyzed through descriptive statistics (minimum, maximum, mean, standard deviation) and the results indicated a low level of the accounting information quality reported by the analyzed entities, especially when compared to for-profit organizations. One comes to the conclusion, based on the findings, that the analyzed entities present a low level of quality as to the accounting information which may jeopardize the information usefulness reported by these entities users.

KEY-WORDS: Quality Accounting. Third Sector. Nonprofit Organizations.

1 INTRODUÇÃO

No Brasil, assim como em outros países, observa-se um crescimento do terceiro setor nos últimos anos, o qual pode estar atrelado à ineficiência do Estado em cumprir suas funções sociais, permitindo, assim, o crescimento dessas instituições, que demonstram seu papel na sociedade, tornando-se cada vez mais relevantes na economia mundial (Assis, Mello & Slomski, 2006).

Em meados de 1960, as pesquisas em contabilidade migraram de uma abordagem econômica e normativa para um enfoque com base nas informações (*informational perspective*), passando a contabilidade a ser vista por sua capacidade de fornecer informações úteis aos processos decisórios (Lopes & Martins, 2007). Com as mudanças nas perspectivas das pesquisas em contabilidade, em meados da década de 1980, pesquisadores começaram a investigar a contabilidade e a utilidade da informação contábil no contexto das organizações sem fins lucrativos (Cruz, 2010), sendo os precursores das pesquisas nessa área Weisbrod e Dominguez (1986), Tinkelman (1997) e Greenlee e Brown (1999).

Apesar de a literatura apontar os relatórios contábeis e financeiros como uma ferramenta de comunicação entre as organizações do terceiro setor e as partes interessadas, Falconer e Vilela (2001) demonstraram em um estudo que poucas entidades do terceiro setor divulgavam seus relatórios financeiros e, em sua composição, as diretrizes da gestão dos recursos recebidos. Milani Filho (2009) menciona que no Brasil existe um baixo índice de divulgação das informações financeiras das organizações do terceiro setor. Cruz (2010) salienta que no cenário nacional as pesquisas sobre a qualidade informacional contábil dessas entidades ainda é pouco explorada, uma vez que aspectos regulamentadores e de evidenciação ainda são precários.

Porém, não basta apenas divulgar, as organizações também devem atentar para que haja divulgação com qualidade, pois a divulgação de informações distorcidas ou erradas pode levar a uma minimização na relação de confiança entre as organizações e seus *stakeholders* (Camargo, 2001; Behn, DeVries & Lin, 2010). Porém, para que a informação contábil dessas entidades seja útil ao processo decisório, ela deve conter as seguintes

características qualitativas fundamentais e de melhoria: relevância, materialidade, representação fidedigna, comparabilidade, verificabilidade, tempestividade e compreensibilidade (FASB, 2010; CPC 00, 2012).

Dessa forma, considerando-se a incipiência de estudos nessa área e a importância da divulgação de informações com qualidade por parte das entidades do terceiro setor, na presente pesquisa, estuda-se a seguinte problemática: *Qual o nível da qualidade da informação contábil das entidades brasileiras do terceiro setor?* Para responder a questão problema, traçou-se como objetivo do estudo analisar a qualidade da informação contábil divulgada por essas entidades.

A realização deste estudo justifica-se no campo teórico devido à existência de poucos estudos na área contábil voltados às entidades do terceiro setor, bem como relacionados à qualidade da informação contábil nesse contexto. No campo social, o estudo é relevante devido à importância que essas organizações têm no campo econômico e social nacional, e, no campo empírico, visa contribuir para o fornecimento de dados e informações a órgãos reguladores e demais usuários das demonstrações contábeis das entidades analisadas.

2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

2.1 QUALIDADE DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL NO CONTEXTO DO TERCEIRO SETOR

De acordo com o *Financial Accounting Standards Board* [FASB] (2010), para que a informação contábil no terceiro setor tenha utilidade para a tomada de decisão, deve atender aos seguintes aspectos: (i) gerar informações que demonstrem a continuidade dos serviços que as entidades propõem; (ii) emitir informações sobre o ambiente, a natureza da atividade e outros assuntos que se relacionem; (iii) informar o trabalho de seus gestores e de sua capacidade de utilizar os recursos colocados à sua disposição; (iv) comprovar o fluxo de recursos postos a sua disposição, visando a sua continuidade e à capacidade de cumprir com suas obrigações; (v) informar sobre as realizações da entidade como meio de medir a eficiência

de seus gestores, pois os investidores não os conhecem a fundo, exceto se por relatórios financeiros; (vi) incluir nos demonstrativos as técnicas de apuração e alocação dos custos e o método de como os recursos são distribuídos aos mais diversos programas e serviços colocados à disposição; e (vii) informar de onde são provenientes os recursos e como são utilizáveis, evidenciando como isso afeta a sua liquidez.

Cruz (2010) aponta que, dentro de uma perspectiva informacional e de relevância da informação contábil, as demonstrações financeiras são as fontes de comunicação e informações úteis para a tomada de decisão dos usuários das organizações sem fins lucrativos. Dessa forma, é possível apontar ainda que por meio dos relatórios financeiros ocorre a prestação de conta dessas instituições. A informação contábil útil é capaz de fornecer a seus usuários evidências que sejam úteis no processo de tomada de decisão. No contexto do terceiro setor, os usuários dessas informações são aqueles que aportam recursos à entidade, usuários dos serviços prestados, gestores e entidades governamentais (Araújo, 2009).

Evidenciar é tornar evidente, mostrar com clareza informações que não ofereçam dúvidas, que sejam compreendidas prontamente. Portanto, evidenciação significa divulgar de forma que se compreenda de imediato o que está sendo comunicado (Aquino & Santana, 2002). Hendriksen e Van Breda (1999, p. 511) destacam que "a divulgação financeira deve fornecer informação útil à tomada de decisões racionais de investimento, concessão de crédito, etc. por investidores e credores atuais e futuros, bem como outros usuários". A partir do reporte financeiro é que as organizações evidenciam seus dados econômicos e financeiros, permitindo aos interessados obter informações para a tomada de decisão. Para que esse reporte seja útil, deve representar de forma fidedigna a realidade organizacional e ter processos adequados que antecedem as divulgações e a evidenciação dos dados contábeis. Para Dantas, Zendersky, Santos e Niyama(2005), a evidenciação está relacionada às características qualitativas de compreensibilidade, relevância, confiabilidade e comparabilidade da informação contábil.

Acerca da relação entre os níveis de evidenciação e as características qualitativas da informação contábil, aponta-se que maior nível de evidenciação está associado a maior nível de qualidade da informação

contábil. Quando menor a evidenciação, mais fácil a manipulação das informações contábeis e esforços gerenciais oportunistas, além de minimizar-se a capacidade de utilização da informação contábil (Basu, 2005; Coppens & Peek, 2005; Jiraporn, Miller, Yoon & Kim, 2008; Iatridis, 2011) .

Vale ressaltar a existência da relação entre a evidenciação e os aspectos de materialidade da informação contábil, pois todas as informações evidenciadas deverão ser relevantes e materiais para os usuários (Iudícibus & Lopes, 2004). Outra relação que pode ser citada é entre a evidenciação e o atributo de comparabilidade, uma vez que a divulgação das demonstrações contábeis de períodos diferentes permitirá ao usuário a comparação das informações recebidas, bem como a evolução ou a queda das contas (Hendriksen & Van Breda, 1999; Lopes & Martins, 2007).

Yetman e Yetman (2004) apontam a avaliação da evidenciação como uma alternativa válida para a mensuração da qualidade da informação contábil das entidades sem fins lucrativos, pautados em dois motivos: (i) primeiramente por que as métricas de mensuração da qualidade da informação contábil definidas na literatura são aplicáveis a organizações com fins lucrativos; e (ii) as demonstrações contábeis das organizações sem fins lucrativos servem como instrumento de comunicação e prestação de contas da entidade e seus dirigentes a seus usuários.

É possível apontar ainda uma relação entre a evidenciação das informações contábeis e o atributo de relevância, pois estudos demonstram que maiores níveis de evidenciação contribuem para melhor avaliação financeira da entidade e, conseqüentemente, menor flutuação de seus preços de mercado; maior retorno; menor custo de captação; melhor desempenho; maior crescimento da empresa; melhores controles internos e de gestão de riscos (Malacrida & Yamamoto, 2006; Ambler & Neely, 2007).

A partir do arcabouço supracitado, é possível reafirmar a utilização da evidenciação como uma das formas para análise da qualidade da informação contábil, pois é por meio da divulgação dos relatórios contábeis que podem ser observadas características, como confiabilidade, comparabilidade, materialidade, compreensibilidade, verificabilidade, oportunidade e relevância, todas relevantes para a tomada de decisão.

3 METODOLOGIA

De acordo com Beuren (2004) e Collis e Hussey (2005), uma pesquisa na área das ciências sociais aplicadas pode ser caracterizada quanto a seus objetivos, procedimentos, estratégia de coleta de dados e pelas técnicas de análise utilizadas. Dessa forma, o presente estudo, quanto a seu objetivo caracteriza-se como descritivo, pois visa inicialmente avaliar a qualidade da informação contábil das organizações brasileiras sem fins lucrativos.

Em relação a seus procedimentos, trata-se de uma investigação documental, já que as variáveis serão coletadas de informações advindas de documentos, neste caso, as demonstrações contábeis e demais relatórios contábeis disponíveis para análise. Nesta pesquisa, são utilizadas informações de dados passados. Os dados necessários advêm do Cadastro Nacional de Entidades de Utilidade Pública (CNEs/MJ).

Em relação à análise dos dados, a pesquisa pode ser classificada como quantitativa. Sob essa abordagem, Hayati, Karami e Slee (2006) apontam que os resultados da pesquisa são reproduzíveis e generalizáveis, permitindo um conhecimento geral sobre uma população. A pesquisa classifica-se como quantitativa, pois utilizam-se métodos probabilísticos para a definição da amostra a ser analisada. Também empregam-se métodos estatísticos univariados (média, mínimo, máximo, desvio padrão) para análise do índice de qualidade da informação contábil mensurado.

3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA

A população deste estudo é composta pelas organizações do terceiro setor oficialmente constituídas no Brasil, pois, adotando-se os conceitos supracitados, essas entidades têm determinadas características em comum, pertinentes à realização deste estudo e coerentes com o preconizado na literatura (Salamon & Anheir, 1996): (i) organização, que é a formalização e institucionalização das entidades; (ii) privada, ou seja, institucionalmente separada do governo; (iii) sem fins lucrativos, assim não existe o retorno dos lucros aos sócios, diretores ou proprietários; (iv) autogoverno, capacidade para controlar as próprias atividades.

Devido ao baixo índice de publicação das demonstrações contábeis pelas entidades que compõem o universo desta pesquisa, é necessária a definição da população-alvo, neste caso, o total das entidades qualificadas como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP) e de Utilidade Pública Federal (UPF), as quais totalizavam 18.553 instituições brasileiras em outubro de 2013. Classificam-se as OSCIP e as organizações de UPF como estudo-alvo, uma vez que são obrigadas a realizar a prestação de contas e apresentar suas demonstrações contábeis ao CNEs/MJ.

Para Freitas, Oliveira, Saccol e Moscarola (2000), a melhor amostra de uma pesquisa é a representatividade de uma população ou de um modelo dela. O autor menciona ainda que não há amostra perfeita, o que apenas pode variar é o grau de erro ou viés. O tamanho da amostra deve ser definido, considerando se o universo é infinito ou finito, utilizando um grau de confiança de 95% e um erro permitido de 5%. Quanto maior o número da amostra, menor é a probabilidade de erro amostral. Assim, a amostra deste estudo é probabilística; para o plano amostral, partiu-se da população-alvo, com um grau de confiabilidade de 95%, conforme preconizado por Freitas et al. (2000), o que determinou uma amostra de 392 instituições sem fins lucrativos.

O período de coleta e análise de dados restringe-se ao ano de 2012, porque, no momento da coleta de dados, ainda não haviam sido publicadas as demonstrações contábeis de 2013 das entidades cadastradas no CNEs público. Além disso, a utilização de anos anteriores fica restrita em virtude de não existir regularidade de apresentação das demonstrações contábeis por parte das entidades do terceiro setor ao Ministério da Justiça.

3.3 COLETA E ANÁLISE DOS DADOS

Conforme já preconizado pela literatura no contexto do terceiro setor, a qualidade da informação contábil é vista sob a ótica da transparência e da prestação de contas (*accountability*). Portanto, a partir das normas vigentes, elaborou-se o segundo instrumento de pesquisa: um *check-list* para apurar o nível de evidenciação das demonstrações contábeis dessas entidades.

Utilizou-se o *check-list* para permitir a elaboração de um índice de evidenciação, em que para cada critério adotado empregou-se uma combinação binária para sua avaliação, sendo utilizado 0 quando a entidade não evidencia e 1 quando evidencia.

Outros estudos, como os de Silveira (2007), Cruz, Stadler, Martins e Rocha (2009) e Gollo, Schulz e Rosa (2013), já utilizaram instrumentos semelhantes no cenário nacional. Já na literatura internacional, é possível apontar os estudos de Keating e Frumkin (2003), Yetmann e Yetmann (2004) e Verbruggen, Christiaens e Milis (2011), que também utilizaram normas vigentes para a elaboração de uma lista de verificação e assim analisar a qualidade da informação contábil das organizações sem fins lucrativos.

No Brasil, os critérios e os procedimentos contábeis destinados às organizações sem fins lucrativos são estabelecidos por meio da Interpretação Técnica Geral (ITG) 2002 e ainda outras normas que subsidiam as práticas contábeis dessas entidades. Dessa forma o instrumento de pesquisa utilizado, é composto por 59 critérios de análise e subdivido em sete seções que visaram capturar o nível de evidenciação dessas entidades. No Quadro 1, apresentam-se as seções do instrumento seguido do respectivo aspecto observado e as normas que subsidiaram a construção do *check-list*.

<i>Seção</i>	<i>Aspectos Observados</i>	<i>Base Normativa</i>
1.0	<i>Demonstrações Contábeis</i>	<i>ITG 1000 e ITG 2002</i>
1.1	<i>Balço Patrimonial</i>	<i>NBC TG 26 (R1) e NBC T 03</i>
1.2	<i>Demonstração do Resultado</i>	<i>NBC TG 26 (R1) e ITG 2002</i>
1.3	<i>Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido</i>	<i>NBC TG 26 (R1) e ITG 2002</i>
1.4	<i>Demonstração do Fluxo de Caixa</i>	<i>NBC TG 26 (R1) e ITG 2002</i>
1.5	<i>Notas Explicativas</i>	<i>NBC TG 26 (R1) e ITG 1000 e ITG 2002</i>
1.6	<i>Subvenções Governamentais</i>	<i>NBC TG 07 (R1)</i>

Quadro 1: Resumo do instrumento de pesquisa

Fonte: Dados da pesquisa

Nesta pesquisa, os dados coletados são secundários, em virtude de terem sido coletados das demonstrações contábeis apresentadas no *site* do CNEs/MJ. Apesar de a base de dados utilizada ser relativamente nova, ela é singular no cenário nacional, pois configura-se como um mecanismo de divulgação das informações contábeis das entidades do terceiro setor no Brasil (Cruz, 2010). Para facilitar o processo de coleta dos dados, foram

utilizadas planilhas eletrônicas, por meio do Microsoft Excell ®, o que permitiu o cálculo do índice de divulgação.

Já a análise dos dados, para avaliação da qualidade da informação contábil dessas entidades, por meio do índice de evidenciação resultante em um indicador, foi efetuada por meio de estatística descritiva (mínimo, máximo, média, desvio padrão).

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

A mensuração da qualidade da informação contábil por meio dos critérios de evidenciação é defendida na literatura por autores como Lima (2010), Gabriel e Silveira (2011). Na área do terceiro setor, podem-se destacar os autores Keating e Frumkin (2003), Yetmann e Yetmann (2004), Silveira (2007), Cruz et al. (2009), Verbruggen, Christiaens e Milis (2011), Mário, Paula, Alves e Jupetipe (2013) e Gollo, Schulz e Rosa (2013). As formas de mensuração da qualidade da informação contábil presentes na literatura são, em sua maioria, voltadas ao mercado e consideram o resultado (lucro/prejuízo) como uma das variáveis de mensuração, o que tornou necessário adotar uma alternativa para mensurar a qualidade da informação contábil no contexto das entidades do terceiro setor. Lima (2010) argumenta que pautar-se nas normas é importante, uma vez que elas são firmadas por princípios de qualidade informacional, transparência e comparabilidade entre os relatórios financeiros, de forma a proporcionar maior nível de informações úteis para as decisões dos *stakeholders* das organizações.

O primeiro grupo do *check-list* visa identificar a evidenciação das demonstrações contábeis que se tornaram obrigatórias. Algumas já eram previstas pela NBC T 10, como o Balanço Patrimonial, a Demonstração do Superávit ou Déficit e a Demonstração das Mutações do Patrimônio Social. Com a vigência da ITG 2002 (2013), tornou-se compulsória a apresentação da Demonstração do Fluxo de Caixa e das Notas Explicativas. Além disso, foram alteradas também as nomenclaturas de Patrimônio Social para Patrimônio Líquido; e a Demonstração do Superávit ou Déficit passou a ser denominada de Demonstração do Resultado do Exercício. Na Tabela 1,

apresenta-se o índice relativo aos meios de divulgação identificados na prestação de contas no CNES público.

Tabela 1: Meios de divulgação contábil

Nº	Item verificado	n	%
1	Apresentou o Balanço Patrimonial?	392	100%
2	Divulga a Demonstração do Resultado do Período?	392	100%
3	Apresenta a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido?	-	0%
4	Apresenta a Demonstração dos Fluxos de Caixa?	1	0,25%
5	Apresenta as Notas Explicativas?	392	100%

Fonte: Dados da pesquisa

Observa-se por meio da Tabela 1 que todas as organizações utilizam o Balanço Patrimonial, a Demonstração do Resultado do Exercício e as Notas Explicativas para divulgar suas informações contábeis. Porém, não foi identificada no banco de dados utilizado a apresentação das Demonstrações das Mutações do Patrimônio Líquido por nenhuma entidade, da mesma forma em relação à Demonstração do Fluxo de Caixa, apenas uma organização informou em notas explicativas que a entregou.

Em relação ao baixo nível de divulgação da DMPL e da DFC, é possível apresentar dois argumentos que se tornam limitadores dos resultados deste estudo: (i) as entidades entregam as demonstrações na prestação de contas ao Ministério da Justiça, porém, o próprio ministério não divulga essa informação em seu portal e, conseqüentemente, não foi repassada na base de dados analisada; (ii) quanto à DFC, sua apresentação passou a ser compulsória para as organizações sem fins lucrativos a partir da sanção da ITG 2002 (2013), porém, já era anteriormente exigida pelas normativas contábeis inerentes a todas as entidades.

Os resultados obtidos são parcialmente convergentes com os achados dos estudos de Silveira (2007), Silveira e Borba (2010), Mário et al. (2013). Silveira e Borba (2010) analisaram o índice de evidenciação e os meios de divulgação das fundações de pesquisa do estado de Santa Catarina. Esses autores identificaram que todas as entidades analisadas apresentaram o Balanço Patrimonial e a Demonstração do Superávit ou Déficit, mas apenas 68% divulgaram as Notas Explicativas. No entanto, em divergência com os resultados encontrados neste estudo, esses autores identificaram que 99%

das fundações apresentaram a DMPL e 97% a DOAR, demonstração que não é mais obrigatória para as entidades brasileiras. Mário et al. (2013) replicaram o estudo de Silveira e Borba (2010), porém, com fundações de Belo Horizonte. Os resultados frente aos meios de divulgação são convergentes com o estudo de Silveira e Borba (2010). As divergências entre os achados em relação à apresentação dos meios de divulgação podem estar relacionadas ao fato de que foram consultadas bases de dados diferentes daquela utilizada por Silveira (2007), Silveira e Borba (2010) e Mário et al. (2013), o que demonstra que, no contexto das organizações sem fins lucrativos, é possível encontrar divergências entre os dados de uma base ou outra.

Vale ressaltar também que a adoção da ITG 2002 (2013) passou a ser obrigatória a partir de 2013, porém, as práticas contábeis que norteavam a contabilidade de forma geral, antes da sanção da referida lei, já mencionavam os aspectos observados pelos instrumentos de pesquisa utilizados neste estudo. A partir do segundo grupo do *check-list*, busca-se identificar o nível de evidenciação das informações contábeis acerca dos itens específicos de cada meio de divulgação apresentado na Tabela 1.

O segundo grupo de itens analisados refere-se ao Balanço Patrimonial, que, no contexto do terceiro setor, é tão importante quanto para as demais organizações (de mercado), pois por meio dele é possível obter informações a respeito da liquidez e do endividamento da organização, bem como identificar suas fontes de recursos. Na Tabela 2, apresentam-se os itens analisados e o nível de conformidade global apurado das entidades analisadas.

Tabela 2: Nível de evidenciação do balanço patrimonial

Nº	Item verificado	N	%
6	A entidade apresenta na estrutura do BP a subdivisão dos grupos de ativo e passivo em circulante e não circulante?	388	98,98
7	Os impostos diferidos foram classificados como não circulantes?	15	3,83
8	O ANC está subdividido em Realizável a Longo Prazo (RLP), Investimentos, Imobilizado e Intangível?	0	0
9	A entidade divulga rubricas adicionais às contas apresentadas, ou seja, subclassificações realizadas de acordo com a operação da entidade?	32	8,16
10	No BP está evidente o grupo do Patrimônio Líquido da organização?	367	93,62
11	A organização apresentou constituição de provisão para cobrir possíveis perdas, bem como baixa de valores prescritos, incobráveis e anistiados?	43	10,97
12	A organização registra os recursos de convênios em contas próprias de ativo e passivo?	79	20,15
13	A entidade registra o valor do superávit ou déficit do exercício em conta própria do Balanço Patrimonial?	332	84,69
14	A organização evita apresentar contas do ativo com títulos genéricos e valor superior a um décimo do valor do respectivo grupo de contas?	144	36,73
15	A organização evita apresentar contas do passivo com títulos genéricos e valor superior a um décimo do valor do respectivo grupo de contas?	107	27,30
ÍNDICE DE EVIDENCIAÇÃO GLOBAL BALANÇO PATRIMONIAL		1.507	38,44

Fonte: Dados da pesquisa

Foi identificado por meio da análise dos dados que a apresentação das demonstrações contábeis das entidades não atendeu à divisão prevista pelo Pronunciamento Conceitual Básico (CPC 00 – Estrutura Conceitual) do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), no que tange à divisão do Ativo Não Circulante (ANC) em Realizável a Longo Prazo, Investimentos, Imobilizado e Intangível. Porém, não é possível afirmar com precisão que as organizações sem fins lucrativos não tenham apresentado o ANC de forma adequada, pois é a base de dados utilizada que não se encontra adequada às novas normas contábeis.

Os itens com maior nível de evidenciação foram os relacionados à apresentação dos grupos do ativo e passivo (98,98%), do patrimônio líquido

(93,62%) e da evidenciação do superávit/déficit no grupo do patrimônio líquido. O fato de esses itens apresentarem os maiores níveis de evidenciação pode ser compreendido por serem itens básicos da construção de um balanço patrimonial. Com os menores índices de evidenciação, estão: (i) a classificação dos impostos diferidos no ativo não circulante (3,83%); (ii) a divulgação de rubricas adicionais conforme as atividades da entidade na apresentação das contas do ativo e passivo (8,16%); e (iii) a constituição de provisão para cobrir possíveis perdas (10,97%).

Os resultados são convergentes com os identificados por Gollo, Schulz e Rosa (2013), que analisaram o nível de evidenciação de 46 entidades brasileiras utilizando a mesma base de dados deste estudo. Conforme ressaltado pelos autores, o que pode ter contribuído para o baixo nível de evidenciação em relação à provisão para possíveis perdas com inadimplência foi o fato de nem todas as organizações possuírem títulos a receber. Porém, observou-se que algumas das entidades apresentavam saldos a receber registrados em contas do ativo e, mesmo assim, não possuíam o registro dessa provisão.

Um dos itens analisados foi o relativo ao registro dos recursos recebidos por convênios em contas próprias, evidenciado por apenas 79 entidades, um índice de 20,15%. Esse registro em separado dos recursos oriundos das operações e de convênios é de suma importância para avaliação da empresa, pois, de forma geral, os recursos obtidos por meio de convênios exigem contrapartida das entidades. Em sua maioria, são considerados com restrição e utilizados para finalidades específicas. Outro aspecto é que a separação das fontes de recursos permite aos doadores, governo e usuários diretos avaliarem não só a dependência da entidade quanto a esses recursos, como também sua sustentabilidade econômica e financeira operacional.

Outro aspecto observado foi em relação à apresentação de contas genéricas. Identificou-se que apenas 36,73% das entidades evitam apresentar contas de ativos com nomenclaturas genéricas e 27,30%, nas contas do passivo. Tal resultado demonstra um nível elevado de entidades que apresentam contas genéricas, o que pode comprometer a utilidade da informação contábil fornecida aos usuários.

O terceiro grupo do instrumento de pesquisa visa identificar o nível de evidencição dos aspectos relacionados à Demonstração do Resultado do Exercício. Para Olak e Nascimento (2010), o objetivo dessa demonstração não é o resultado, conforme ocorre nas entidades com finalidade lucrativa, mas, sim, o superávit ou o déficit das atividades desenvolvidas pela organização sem fins lucrativos. Bersland e Mersland (2013) apontam que no contexto das entidades sem fins lucrativos também é importante saber o resultado de suas atividades, pois é por meio dessa informação que doadores, credores, usuários e gestores poderão analisar a sustentabilidade e a capacidade da instituição em reinvestir seu resultado em suas operações. Os itens analisados na divulgação da demonstração do resultado do exercício (DRE) são demonstrados na Tabela 3.

Tabela 3: Nível de evidencição da Demonstração do Resultado do Período (DRE)

Nº	Item verificado	n	%
16	As receitas são subdividas em receitas com ou sem restrições?	187	47,70
17	As receitas estão classificadas por programas/atividades de geração de receita?	266	67,86
18	Os custos estão apresentados por programas/atividades?	102	26,02
19	As despesas estão classificadas de acordo com sua natureza?	342	87,24
20	A organização utiliza o regime de competência para o registro dos fatos contábeis?	295	75,26
21	A demonstração apresenta o resultado (superávit ou déficit) do período?	363	92,60
ÍNDICE DE EVIDENCIAÇÃO GLOBAL DRE		1.555	66,11

Fonte: Dados da pesquisa

Dentre os itens analisados de divulgação por meio da DRE, foi identificado que 92,60% das entidades evidenciaram o resultado do período, ou seja, o superávit ou déficit. O item analisado com menor índice é o relacionado à apresentação dos custos por programas e atividades, evidenciado por apenas 102 organizações. Uma das possíveis causas desse resultado pode estar relacionada ao fato de que as próprias entidades não conhecem seus custos por programas, o que pode demonstrar falta de profissionalismo no controle e gestão dos custos e dos recursos das entidades.

Os dados demonstram ainda que 75,26 % das entidades registraram os fatos contábeis pelo regime de competência. Para Mário et al. (2013), isso demonstra que ainda não está claro a essas entidades como proceder ao registro de suas operações observando esse princípio contábil. De acordo com Diamond (2002) e Borges et al. (2010), a utilização do regime de competência leva à maior transparência das informações contábeis e gera incentivos aos gestores para gerenciamento mais adequado dos recursos.

O grupo de itens analisados relacionados à DRE é o que apresenta maiores níveis de evidenciação, se comparado aos demais, o que reflete que as organizações se preocupam em apresentar adequadamente seus resultados operacionais às partes interessadas. Vale ressaltar ainda que os resultados encontrados são convergentes com os de Gollo, Schulz e Rosa (2013), quando analisada a utilização do regime de competência para registro dos fatos contábeis. Esses autores identificaram um índice de 76% em 2009; 78% em 2010 e em 2011, próximos ao encontrado neste estudo (75,26%). Já os resultados referentes aos demais itens analisados são divergentes dos encontrados por Gollo, Schulz e Rosa (2013) e Mário et al. (2013), em que o nível de evidenciação foi menor que o identificado, o que pode ser decorrente da diferença no número amostral de entidades analisadas.

Chagas, Luzivalda, Alves e Queiroz (2010) argumentam que a informação sobre o superávit ou déficit é utilizada por aplicadores de recursos para analisar se a arrecadação é maior do que o gasto realizado. Em caso de déficit, pode-se demonstrar que a instituição não possui um planejamento adequado da aplicação ou do valor que deveria ser arrecadado, ou seja, não existe equilíbrio entre arrecadação e dispêndio.

O terceiro e o quarto grupos de análise é composto por itens evidenciados por meio da DMPL e da DFC, porém, conforme já apresentado anteriormente, essas duas demonstrações não foram identificadas na prestação de contas pública e no banco de dados disponibilizados pelo Ministério da Justiça. Os estudos de Silveira e Borba (2010) e Mário et al. (2013) analisaram esses aspectos, porém em outra base de dados, denominada Sistema de Cadastro e Prestação de Contas (SICAP).

Apesar da falta de dados, optou-se por manter esses itens no *check-list* que compõe o índice de evidenciação para que se possa chamar atenção

dos órgãos governamentais, como o Ministério da Justiça, o Ministério Público, entre outros, para que os sistemas de consulta pública das prestações de contas sejam revisitados e, a partir disso, possam apresentar todas as informações contábeis julgadas adequadas.

O quinto grupo de itens analisados está relacionado às divulgações por meio das notas explicativas das entidades. O instrumento foi elaborado considerando-se os aspectos determinados pelas normas contábeis, que devem ser divulgados pelas entidades do terceiro setor. Conforme já disposto por Hendriksen e Van Breda (1999), as principais vantagens das Notas Explicativas consistem na oportunidade de a entidade apresentar informações mais detalhadas do que nas demonstrações quantitativas e divulgar informações qualitativas e descritivas da situação da entidade, que não podem ser apresentadas por meio das demais demonstrações. Na Tabela 4, apresenta-se o índice de evidenciação dos itens analisados na apresentação das notas explicativas.

Tabela 4: Nível de evidenciação por meio das Notas Explicativas

Nº	Item verificado	n	%
34	Divulga a norma contábil que é utilizada para determinação das práticas contábeis?	362	92,35
35	Está presente nas notas explicativas a declaração de conformidade com as normas, interpretações e comunicados técnicos do CFC?	349	89,03
36	Apresenta o resumo das políticas contábeis significativas aplicadas?	392	100,00
37	Dispõe de informações de suporte de itens das demonstrações pela ordem e com rubricas que são apresentadas?	82	20,92
38	Apresenta outras divulgações inerentes a passivos/ativos contingentes e/ou políticas de gestão?	38	9,69
39	No resumo das políticas contábeis, a entidade divulga as bases de mensuração e outras políticas contábeis utilizadas que sejam relevantes?	211	53,83
40	No resumo das políticas contábeis, são divulgados os julgamentos realizados pela entidade para determinação das políticas contábeis?	54	13,78
41	A entidade divulgou o valor das perdas por desvalorização reconhecidas no resultado durante o período e as contas da demonstração do resultado nas quais essas perdas por desvalorização foram incluídas?	1	0,26
42	Apresentou nas NE o valor das reversões de perdas por desvalorização reconhecidas no resultado durante o período, e as contas da demonstração do resultado nas quais essas perdas por desvalorização foram revertidas?	0	0
43	A organização apresentou em suas NE os eventos subsequentes à data do encerramento do exercício que tenham, ou possam vir a ter, efeito relevante sobre a situação?	1	0,26
44	Apresenta o contexto operacional da entidade, incluindo a natureza social, econômica e os objetivos sociais?	391	99,74
45	Apresenta os critérios de apuração da receita e da despesa, especialmente com gratuidade, doação, subvenção, contribuição e aplicação de recursos?	212	54,08
46	As renúncias fiscais relacionadas com a atividade são evidenciadas nas demonstrações contábeis como se fosse a obrigação devida?	93	23,72
47	Demonstram as subvenções recebidas pela entidade, a aplicação dos recursos e as responsabilidades decorrentes dessas subvenções?	180	45,92
48	Divulga os recursos de aplicação restrita e as responsabilidades decorrentes de tais recursos?	68	17,35
49	Demonstra os recursos sujeitos a restrição ou vinculação por parte do doador?	183	46,68
50	Apresentam as taxas de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações a longo prazo?	0	0
51	Apresentam informações sobre os seguros contratados?	0	0
52	São divulgados os critérios e procedimentos do registro contábil de depreciação, amortização e exaustão do ativo imobilizado, devendo ser observada a obrigatoriedade do reconhecimento com base em estimativa de sua vida útil?	37	9,44
53	É apresentada a segregação dos atendimentos com recursos próprios dos demais atendimentos realizados pela entidade?	31	7,91
54	São apresentadas todas as gratuidades praticadas de forma segregada, destacando aquelas que devem ser utilizadas na prestação de contas nos órgãos governamentais, apresentando dados quantitativos, ou seja, valores dos benefícios, número de atendidos, número de atendimentos, número de bolsistas com valores e percentuais representativos?	145	36,99
55	Demonstra, comparativamente, o custo e o valor reconhecido quando esse valor não cobrir os custos dos serviços prestados?	45	11,48
56	Divulga nas NE as informações relacionadas às gratuidades concedidas e serviços voluntários obtidos por tipo de atividade?	93	23,72
ÍNDICE DE EVIDENCIAÇÃO GLOBAL NOTAS EXPLICATIVAS		2.968	32,92

Fonte: Dados da pesquisa

Com base na Tabela 4, é possível verificar que os melhores índices de evidenciação estão relacionados à divulgação do resumo das principais

práticas e políticas utilizadas, com um índice de 100%; seguido pela evidenciação do contexto operacional com 99,74%; pela divulgação da norma contábil observada para elaboração e apresentação das demonstrações contábeis, com um índice de 92,35%; além da declaração de elaboração e apresentação das demonstrações em conformidade com as normas de contabilidade, com 89,03%. Já os demais itens analisados apresentaram índices de evidenciação abaixo de 60%.

Frente aos resultados encontrados pode-se observar que as organizações estão dando mais atenção a declarar estarem em conformidade com as normas, do que apresentar informações acerca de seus aspectos operacionais, como a apresentação da taxa de juros, dos vencimentos e outras informações das obrigações a longo prazo, informações acerca dos seguros contratados e a reversão das perdas, itens que não foram divulgados por nenhuma instituição analisada. Vale ressaltar ainda que essas informações podem não ter sido divulgadas por essas entidades, simplesmente, por não terem realizado esse tipo de operação no período analisado e, por isso, apresentam-se com percentual zero na Tabela 4.

Além dos aspectos supracitados, apresentaram índice de divulgação menor do que 10% os itens 38, 41, 43, 52 e 53, os quais estão relacionados a aspectos operacionais e que possuem relevância nos saldos das contas patrimoniais da entidade, bem como a aspectos ligados às políticas de gestão, que permitem aos interessados conhecerem as práticas das entidades. Essas informações podem gerar maior credibilidade e aumentar a confiança na relação entre a organização e seus doadores, investidores sociais, credores e usuários. Esses resultados são coerentes com os de Gollo, Schulz e Rosa (2013) e Mário et al. (2013).

Mário et al. (2013) argumentam que, levando em consideração o poder explicativo e informacional que as notas explicativas possuem, é possível apontar que as organizações sem fins lucrativos apresentam baixo nível informacional por meio de suas demonstrações contábeis.

Após a análise da evidenciação dos itens de cada grupo que se referem aos meios de divulgação, apresenta-se na Tabela 5 um índice de evidenciação global (IEG) por demonstração contábil.

Tabela 5: Índice de evidenciação global por meio de divulgação

Meio de Divulgação	Evidenciação Esperada (N)	Evidenciação Obtida (n)	Índice de Evidenciação Global (%)
Balanco Patrimonial	3.920	1.507	38,44
Demonstração do Resultado do Exercício	2.352	1.555	66,11
Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido	2.352	0	0
Demonstração do Fluxo de Caixa	2.352	0	0
Notas Explicativas	9.016	2.968	32,92

Fonte: Dados da pesquisa

Por meio da Tabela 5, é possível visualizar que, além da não apresentação da DFC e da DMPL, não identificada pelos motivos já comentados, foi constatado ainda que as Notas Explicativas representam o meio de divulgação com o menor índice de evidenciação entre todos os itens analisados, com um IEG de 32,92%, seguido pelo Balanço Patrimonial (38,44%). A Demonstração de Resultado foi a que apresentou melhor índice de evidenciação (66,11%).

Esses resultados são coerentes com os estudos de Silveira (2007), Silveira e Borba (2010), Gollo, Schulz e Rosa (2013), Mário et al.(2013) e Silva (2013), que, apesar de utilizarem amostras diferentes das deste estudo, também obtiveram resultados semelhantes.

Além dos meios de divulgação, as entidades sem fins lucrativos devem apresentar em notas explicativas informações sobre as subvenções governamentais recebidas. Na Tabela 6, apresenta-se o índice de evidenciação dos itens analisados acerca desse aspecto.

Tabela 6: Nível de evidenciação das subvenções governamentais

Nº	Item verificado	n	%
58	Divulga a política contábil adotada para as subvenções governamentais, incluindo os métodos de apresentação adotados nas demonstrações contábeis?	136	34,69
59	Apresenta a natureza e a extensão das subvenções governamentais ou assistências governamentais reconhecidas nas demonstrações contábeis e uma indicação de outras formas de assistência governamental de que a entidade tenha diretamente se beneficiado?	142	36,22
60	Divulga as condições a serem regularmente satisfeitas e outras contingências ligadas à assistência governamental que tenha sido reconhecida?	8	2,04
Índice de Evidenciação Global das Subvenções governamentais		286	24,32

Fonte: Dados da pesquisa

O nível de evidenciação global das subvenções governamentais das entidades analisadas é de 24,32%, o que pode ser considerado um baixo nível de divulgação se comparado aos demais grupos analisados. Dentre os itens analisados, denota-se que 36% das entidades divulgaram a natureza e a extensão das subvenções governamentais reconhecidas nas demonstrações contábeis, porém, apenas 2% dessas entidades divulgaram as obrigações decorrentes do recebimento desses recursos. A política adotada para reconhecimento e apresentação das subvenções governamentais é apresentada por apenas 34,69% das organizações.

Esse resultado converge com a pesquisa de Chagas, Araújo e Damascena (2011), que identificaram que as OSCIPs ainda não apresentaram as divulgações conforme previsto pelo Pronunciamento Técnico CPC 07, norma contábil que trata das subvenções governamentais. Esses autores atribuem o baixo nível de evidenciação ao não conhecimento por parte das entidades da obrigatoriedade de divulgação dessas informações. No entanto, é possível apontar que a não divulgação dessas informações pode comprometer a análise dos investidores sociais e demais usuários externos da entidade.

A evidenciação contábil no contexto das organizações sem fins lucrativos é de suma importância, pois é por meio dos relatórios contábeis que as entidades poderão prestar contas e divulgar informações importantes sobre sua situação econômica, financeira e operacional. Na Tabela 7,

apresentam-se as estatísticas descritivas acerca do índice de qualidade da informação contábil das entidades, o qual foi apurado após a análise da evidenciação dos itens analisados.

Tabela 7: Estatística descritiva do índice da qualidade da informação contábil

Painel A – Estatística Descritiva IQIC				
	Média	Mínimo	Máximo	Desvio
IQIC	32,4%	10%	54%	7,94%
Painel B – Estatística Descritiva do IQIC por Área de Atuação				
	Média	Mínimo	Máximo	Desvio
Assistência Social	32%	15%	47%	7%
Cultura	31%	10%	54%	10%
Desenvolvimento e Defesa dos Direitos	33%	10%	53%	9%
Educação	33%	10%	47%	7%
Habitação	34%	34%	34%	-
Meio Ambiente e Proteção Animal	31%	12%	49%	11%
Religião	34%	24%	42%	9%
Saúde	34%	22%	51%	6%
Painel C – Estatística Descritiva IQIC por Forma Legal				
	Média	Mínimo	Máximo	Desvio
Associação	32%	10%	54%	8%
Fundação	35%	10%	46%	7%
Painel D – Estatística Descritiva IQIC por Qualificação				
	Média	Mínimo	Máximo	Desvio
OSCIPI	30%	10%	51%	8%
UPF	35%	20%	54%	7%

Fonte: Dados da pesquisa

Ao analisar o índice de qualidade da informação contábil (IQIC) apurado, identifica-se uma situação preocupante, pois o maior índice encontrado foi de 54%, o que representa uma evidenciação de pouco mais da metade dos itens que deveriam ser divulgados pelas entidades. Se comparado com estudos como os de Lima (2010) e Gabriel e Silveira (2011), que também utilizaram um índice de evidenciação para mensurar a qualidade da informação contábil, porém, em entidades com fins lucrativos, pode-se afirmar que a qualidade informacional contábil das entidades sem fins lucrativos brasileiras está aquém das entidades do setor com fins lucrativos. A média de evidenciação apurada neste estudo foi de 32,40% e o mínimo de 10%, enquanto no mercado financeiro os estudos de Lima (2010) e Gabriel e Silveira (2011) demonstraram um índice médio de 64,82% e 67,17%,

respectivamente. Os menores índices de evidenciação nesses estudos foram de 62,62% e 29,17% respectivamente, o que aponta que as entidades do terceiro setor possuem baixo IQIC se comparado às entidades do segundo setor.

Quando analisado o IQIC por área de atuação, identificou-se que apenas as entidades de três áreas possuem índice superior a 50% dos itens analisados, como a área de Cultura (54%), Desenvolvimento e Defesa dos Direitos (53%) e Saúde (51%). Já as entidades da área de Habitação e Religião apresentaram os menores índices. Essa diferença pode estar ligada ao fato de que geralmente entidades ligadas à promoção da cultura estão relacionadas a editais de fomento à cultura, o que as leva ao cumprimento de determinadas regras e à prestação de contas dos recursos obtidos a órgãos específicos.

Flack (2006) realizou um estudo com 646 entidades sem fins lucrativos na Austrália, cujos resultados apontaram que as entidades da área de saúde e educação estão mais propensas a melhores divulgações, o que é parcialmente convergente com os resultados identificados neste estudo. Porém, as entidades de educação apresentaram um nível de evidenciação de 47%, portanto, abaixo da metade dos itens esperados.

Ao analisar os dados por forma legal das entidades, identifica-se que as fundações possuem nível de evidenciação ligeiramente superior do que as associações, com índice médio de evidenciação de 35% contra 32% das associações. Esse resultado é plausível, uma vez que as fundações são regidas por normas mais rígidas do que as associações, pois as fundações são constituídas a partir de uma escritura pública, denominada Estatuto, e precisam obter autorização de funcionamento junto ao Ministério Público (MP). As fundações devem prestar contas anualmente ao MP do estado de sua sede, além de informar qualquer alteração relacionada a seus aspectos operacionais e financeiros. Vale lembrar que a obrigatoriedade de prestação de contas anuais é determinada pelo art. 66 do Código Civil, bem como pela sanção de atos normativos, os quais são dispostos pelo MP de cada estado brasileiro.

Silveira (2007), ao analisar as fundações de pesquisa e educação do estado de Santa Catarina, identificou um índice de evidenciação de 67%

dessas entidades, o que diverge em parte dos resultados encontrados neste estudo. Mário et al. (2013), ao analisarem as fundações privadas de Belo Horizonte, também identificaram uma média de evidenciação de 65,50%.

Quando analisado o índice de evidenciação por título/qualificação, identifica-se que as UPFs possuem média superior às OSCIPs, respectivamente de 35% e 30%. A UPF com maior índice de divulgação apresentou 54% dos itens analisados enquanto a OSCIP, 51%.

Ao analisar o conjunto das entidades brasileiras sem fins lucrativos estudadas nesta pesquisa, observou-se que apenas cinco delas apresentaram índice de evidenciação superior a 50%, sendo elas da área da cultura, saúde e de desenvolvimento e defesa dos direitos humanos. Por outro lado, 19 entidades apresentaram índice inferior a 20%, sendo o menor índice o de 10,17% de entidades atuantes no desenvolvimento e defesa dos direitos humanos.

De forma geral, os índices demonstram um baixo nível de qualidade informacional contábil das entidades brasileiras, pois 98,72% das investigadas apresentaram menos de 50% dos itens que deveriam ser divulgados, determinados pelas normas contábeis como necessários para que a informação contábil seja útil à tomada de decisão de investidores sociais, credores, gestores, governo e demais partes interessadas nessas entidades.

Um baixo nível da qualidade informacional da contabilidade torna esses relatórios pouco úteis aos interessados. Assim, as entidades perdem a oportunidade de utilizar esse mecanismo como forma de prestação de contas e maior transparência da gestão de seus recursos. Além disso, um baixo nível de evidenciação e qualidade da informação contábil não auxilia na geração de vínculos efetivos entre as instituições e os investidores sociais, pois as informações obtidas para a avaliação dessas entidades é baixa e não permite a identificação da real situação econômica, financeira e operacional da instituição.

Silveira e Borba (2010) apontam que a evolução do terceiro setor depende também do aumento de sua transparência. Obras como as de Weisbrod e Dominguez (1986), Keating e Frumkin (2003), Trussel e Parsons (2007); e Cruz (2010) já demonstraram o efeito positivo das informações contábeis no recebimento de doações e alcance de novos investidores sociais.

O que se pode inferir a partir dos dados apresentados nesta seção é que as entidades brasileiras possuem um baixo nível informacional de suas variáveis contábeis, o que pode levar investidores a análises distorcidas, além de possível comprometimento da sustentabilidade e imagem das organizações sem fins lucrativos. Destacar quais características das entidades estão relacionadas à melhor divulgação pode contribuir no sentido de se identificarem fatores que podem ser observados pelas demais entidades na busca pela melhoria de seu processo de evidenciação.

5 CONCLUSÃO

Estudar o contexto das entidades do terceiro setor tem se mostrado prolífero no meio acadêmico, devido à heterogeneidade de estudos em diversas áreas do conhecimento das ciências sociais e, principalmente, nas ciências sociais aplicadas. Porém, os estudos já realizados nesta área ainda são incipientes e muitas vezes isolados, o que não permite a generalização dos resultados, gerando, com isso, conhecimentos isolados.

Da mesma forma, a qualidade da informação contábil já vem sendo amplamente discutida no âmbito acadêmico, uma vez que atualmente as correntes de pesquisa estão voltadas à utilização da contabilidade como fonte de informação para o processo de análise, avaliação, controle e tomada de decisão no meio empresarial. Tal fato torna imprescindível que a informação contábil gerada tenha qualidade e, conseqüentemente, seja útil a seus usuários. Estudos nessa área de conhecimento apontam a existência de relação e influência de características organizacionais sobre a qualidade da informação contábil nas organizações do segundo setor. Com base nesse contexto, o objetivo geral neste estudo foi avaliar a qualidade da informação contábil divulgada pelas entidades brasileiras do terceiro setor.

Os principais resultados encontrados apontam para um baixo nível de evidenciação contábil e, conseqüentemente, de qualidade da informação contábil divulgada pelas organizações brasileiras do terceiro setor, quando comparadas às entidades do segundo setor. Conclui-se, assim, que as organizações analisadas não se encontram em plena conformidade com as normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor, fato que pode estar

atrelado à falta de conhecimento dos profissionais ligados à gestão dessas entidades, ou ao baixo nível de profissionalismo da gestão e dos controles internos. No entanto, novos estudos precisam ser realizados para comprovar ou não tais aspectos, que não foram objeto do estudo. Assim, as entidades devem atentar para a importância e a capacidade dos relatórios contábeis em fornecer informações úteis ao processo de gestão e avaliação dos interessados.

A partir dos resultados obtidos, pode-se sugerir aos órgãos públicos e regulamentadores repensar o processo de prestação de contas e divulgação das informações contábeis das entidades brasileiras do terceiro setor, bem como readequar o banco de dados, para que atenda às normas contábeis aplicadas às organizações sem fins lucrativos.

6 REFERÊNCIAS

- Ambler, T., & Neely, A. (2007, November). *Narrative reporting in company annual accounts*. Working paper. UK: London Business School and University of Cambridge.
- Aquino, W., & Santana, A. C.** (1992) Evidenciação. *Caderno de Estudos [online]*, 1(2), 01-40.
- Araújo, O. C. (2009). *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 de desempenho. *Anais do Congresso USP de Controladoria e Contabilidade*, 6, São Paulo, SP, Brasil.
- Basu, S. (2005). Discussion of conditional and unconditional conservatism: Concepts and modeling. ***Review of Accounting Studies***, 10(2/3), 311-321.
- Behn, B. K., DeVries, D.D., & Lin, J. (2010). The determinants of transparency in nonprofit organizations: An exploratory study. ***Advances in Accounting, Incorporating Advances in International Accounting***, 26(1), 6-12.
- Beuren, I. M. (2004). ***Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática***. São Paulo: Atlas.
- Bersland, L. A., & Mersland, R. (2013). Earnings quality in nonprofit versus for-profit organizations: evidence from the microfinance industry. *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, 20(10), 1-20.

- Borges, T. F., MARIO, P. C., CARDOSO, R. J., & Aquino, A. C. B. (2010). Desmistificação do regime contábil de competência. *Revista de Administração Pública - RAP*, 44(4), 877-901.
- Camargo, M. F. (2001). *Gestão do terceiro setor no Brasil: estratégias de captação de recursos para organizações sem fins lucrativos*. São Paulo: Futura.
- Chagas, M. J. R., Araújo, A. O., & Damascena, L. G. (2011). Evidenciação das subvenções e assistências governamentais recebidas pelas OSCIPs: uma análise empírica nos estados da Paraíba e do Rio Grande do Norte. *Revista Ambiente Contábil*, 3(2), 100-115.
- Chagas, M. J. R., Luzivalda, G. D., Alves, K. R. C., & Queiroz, D. B. (2010). Evidenciação das subvenções e assistências governamentais recebidas pelas OSCIPs: uma análise empírica nos estados da Paraíba e do Rio Grande do Norte. *Anais do Seminário em Administração - SemeAd*, 8, São Paulo, SP, Brasil.
- Collis, J., & Hussey, R. (2005). ***Pesquisa em administração*** (2a ed). Porto Alegre: Bookman.
- Comitê de Pronunciamentos Técnicos - CPC. (2012). ***Pronunciamento conceitual Básico (R1) - CPC 00***. Brasília, DF.
- Coppens, L., & Peek, E. (2005). An analysis of earnings management by European private firms. ***Journal of International Accounting Auditing and Taxation***, 14(1), 1-17.
- Cruz, C. 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, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo: SP.
- Cruz, J. A. W., Stadler, H., Martins, T. S., & Rocha, D. T. (2009). Avaliação de desempenho no terceiro setor: uma abordagem teórica de strategic accounts. ***Revista Brasileira de Estratégia - Rebrae***, 2(1), 32-26.
- Falconer, A. P., & Vilela, R. (2001). *Recursos privados para fins públicos: as grantmakers brasileiras*. São Paulo: Fundação Peirópolis.
- Dantas, J. A., Zendersky, H. C., Santos, S. C., & Niyama, J. K. (2005). A dualidade entre os benefícios do disclosure e a relutância das organizações em aumentar o grau de evidenciação. *E&G Economia e Gestão*, 5(11), 56-76.
- Diamond, J. (2002). *Performance budgeting: is accrual accounting required?* Working Paper. Fiscal Affairs Department.
- Financial Accounting Standards Board - FASB. (2010). ***Statements of financial accounting concepts n. 2: qualitative characteristics of accounting information***. Recuperado em 4 de março, 2014, de <http://www.fasb.org>

- Flack, T. (2006). *Voluntary disclosure in NPOs*. Working Papers. Queensland: Queensland University of Technology.
- Freitas, H., Oliveira, M., Saccol, A. Z., & Moscarola, J. (2000). O método de pesquisa survey. ***Revista de Administração da Universidade de São Paulo - Rausp***, 35(3), 105-112.
- Gabriel, F., & Silveira, A. D. M. S. (2011). Qualidade da informação contábil e análise de sua relação com a estrutura de governança corporativa das firmas no Brasil. *Anais do Congresso USP DE de Controladoria e Contabilidade*, 11, São Paulo, SP, Brasil.
- Gollo, V., Schulz, S. J., & Rosa, F. S. (2013). Evidenciação contábil em entidades brasileiras de terceiro setor: adequação às normas brasileiras de contabilidade. *Anais do Encontro Nacional dos Cursos de Graduação em Administração – EnAngrad*, 24, Florianópolis, SC, Brasil.
- Greenlee, J. S., & Brown, K. L. (1999). The impact of accounting information on contributions to charitable organizations. ***Nonprofit Management & Leadership***, 13, 111-125.
- Hayati, D., Karami, E., & Slee, B. (2006). Combining qualitative and quantitative methods in the measurement of rural poverty. ***Social Indicator Research***, 75, 361-294.
- Hendriksen, E. S., & Van Breda, M. F. (1999). ***Teoria da contabilidade***. São Paulo: Atlas.
- Iatridis, G. E. (2011). Accounting disclosures, accounting quality and conditional and unconditional conservatism. ***International Review of Financial Analysis***, 20(2), 88-102.
- Interpretação Técnica Geral – ITG – 2002. (2013). *Entidades sem finalidades de lucro – NBC ITG – 2002*, Conselho Federal de Contabilidade.
- Iudícibus, S., & Lopes, A. B. (2004). ***Teoria avançada da contabilidade***. São Paulo: Atlas.
- Jiraporn, P., Miller, G., Yoon, L. S., & Kim, J. S. (2008). Is earnings management opportunistic or beneficial? ***International Review of Financial Analysis***, 17(3), 622-634.
- Keating, E. K., & Frumkin, P. (2003). Reengineering nonprofit financial accountability: toward a more reliable foundation for regulation. ***Public Administration Review***, 63(1), 3-15.
- Lima, I. G. (2010). *Índice de conformidade de evidenciação (ICE): uma aplicação*. Dissertação de Mestrado, Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado, FECAP, São Paulo, SP, Brasil.
- Lopes, A. B., & Martins, E. (2007). ***Teoria da contabilidade: uma nova abordagem*** (2a ed). São Paulo: Atlas.

- Malacrida, M. J. C., & Yamamoto, M. M. (2006). Governança corporativa: nível de evidenciação das informações e sua relação com a volatilidade das ações do Ibovespa. *Revista Contabilidade & Finanças*, Edição Comemorativa, 65-79.
- Marconi, M. A., & Lakatos, E. M. (2005). **Fundamentos de metodologia científica** (6a ed). São Paulo: Atlas.
- Mario, P. C., Paula, C. L. S., Alves, A. D. F., & Jupetipe, F. K. N. (2013). Evidenciação das fundações privadas de Belo Horizonte: prestação de contas e qualidade da informação. ***Pensar Contábil***, 15(56), 29-41.
- Milani Filho, M. A. F. (2009). *Eficiência produtiva no terceiro setor: um estudo comparativo de desempenho entre organizações filantrópicas asilares*. Tese de Doutorado, Faculdade de Economia Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.
- Most, K. (1977). **Accounting theory**. Ohio: Grind.
- Olak, P. A., & Nascimento, D. T. (2010)**. *Contabilidade para entidades sem fins lucrativos (terceiro setor)*. São Paulo: Atlas.
- Salamon, L. M., & Anheier, H. K. (1996). **The emerging nonprofit sector: an overview**. Manchester: Manchester University Press.
- Silveira, D. (2007). **Evidenciação contábil de fundações privadas de educação e pesquisa: uma análise da conformidade das demonstrações contábeis de entidades de Santa Catarina**. Dissertação de Mestrado, Centro Socioeconômico, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, SC, Brasil.
- Silveira, D. & Borba, J. A. (2010). 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*, 21(1), 41-68.
- Tinkelman, D. (1997). **An empirical study of the effect of accounting disclosure upon donation to nonprofit organizations**. Dissertation Doctoral, Graduate School of Business Administration, New York University, USA.
- Trussel, J. M., & Parsons, L. M. (2007). Finances reporting factors affecting donations to charitable not-for-profit organizations. ***Advances in Accounting***, 23, 263-285.
- Verbruggen, S., Christiaens, J., & Milis, K. (2011). Can resource dependence and coercive isomorphism explain nonprofit organizations' compliance with reporting standards? ***Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly***, 40(1), 5-32.
- Weisbrod, B. A., & Dominguez, N. D. (1986). Demand for collective goods in private nonprofit markets: can fundraising expenditures help overcome free rider behavior? ***Journal of Public Economics***, 30(1), 83-96.

Yetman, M. H., & Yetman, R. J. (2004). *The effects of governance on the financial reporting quality of nonprofit organizations.* Working Paper. California: The University of California at Davis.