



**EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL NO TERCEIRO SETOR: ANÁLISE DA
DIVULGAÇÃO DE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS EM WEBSITES PARA
OBTENÇÃO DE CERTIFICAÇÃO DE TRANSPARÊNCIA**

**ACCOUNTING EVIDENCE IN THE THIRD SECTOR: ANALYSIS OF THE
DISCLOSURE OF ACCOUNTING STATEMENTS ON WEBSITES TO OBTAIN
TRANSPARENCY CERTIFICATION**

Haroldo Sabino do Nascimento Júnior

Mestrando em Controladoria (UFRPE)

Especialista em Planejamento Empresarial (UCAM)

Administrador da Universidade Federal Rural de Pernambuco (UFRPE)

Endereço: Rua Dom Manoel de Medeiros, s/n, Dois Irmãos

52.171-900, Recife/PE, Brasil.

Email: jr.haroldoi9@gmail.com

Carla Renata Silva Leitão

Doutorado em Administração (UFRGS)

Professora Adjunta da Universidade Federal Rural de Pernambuco (UFRPE)

Endereço: Rua Dom Manoel de Medeiros, s/n, Dois Irmãos

52.171-900, Recife/PE, Brasil.

Email: carlaleitao_ufrpe@yahoo.com.br

RESUMO

O terceiro setor tem exercido um papel relevante na prestação de serviços à sociedade, geralmente atuando em áreas que se mostram carentes da atuação Estatal. As características das organizações que operam nesse setor remetem à necessidade de transparência e accountability, considerando os recursos que são alocados pelos seus financiadores e a sociedade em geral. Assim, o artigo tem como objetivo identificar o nível de evidenciação das demonstrações contábeis nos websites de instituições do terceiro setor, que receberam o selo de “ONG Transparente” do Instituto Doar no período de 2018 à 13/05/2019. O Universo foi composto por 66 instituições. A coleta de dados foi realizada nas páginas da internet das instituições. Foram analisadas, no período de 2016 a 2018, as demonstrações contábeis e as notas explicativas, conforme item 22 da NBC ITG – 2002 (R1). Os resultados da pesquisa mostraram que há uma evolução ao longo dos 3 anos e um razoável nível de evidenciação contábil em comparação a estudos anteriores com outras organizações do terceiro setor, mas ainda há muita margem para melhorias na transparência. A evolução no percentual de evidenciação das demonstrações ao longo de 3 anos sugere ser influência do processo de busca por uma certificação, em um setor que não apresenta altas taxas de evidenciação

Recebido em 04.10.2020. Publicado em 15.12.2020



Licensed under a Creative Commons Attribution 3.0 United States License

contábil em geral. Isto pode ser explorado em pesquisas futuras que busquem avaliar a relação entre as exigências da certificação e a transparência das organizações.

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

ABSTRACT

The third sector has played an important role in providing services to society, generally operating in areas that are lacking in State action. The characteristics of the organizations that operate in this sector refer to the need for transparency and accountability, considering the resources that are allocated by their financiers and society in general. Thus, the article aims to identify the level of disclosure of financial statements on the websites of third sector institutions, which received the “Transparent NGO” seal from Instituto Doar in the period from 2018 to 05/13/2019. The Universe was composed of 66 institutions. Data collection was carried out on the institutions' websites. In the period from 2016 to 2018, the financial statements and explanatory notes were analyzed, according to item 22 of NBC ITG - 2002 (R1). The survey results showed that there was an evolution over the 3 years and a reasonable level of accounting disclosure compared to previous studies with other third sector organizations, but there is still a lot of room for improvement in transparency. The evolution in the percentage of disclosure in the statements over 3 years suggests that it is influenced by the process of seeking certification, in a sector that does not have high rates of accounting disclosure in general. This can be explored in future research that seeks to assess the relationship between certification requirements and the transparency of organizations.

Keywords: Accounting Disclosure; Transparency; Third Sector.

1 INTRODUÇÃO

O terceiro setor é caracterizado por entidades que buscam preencher uma lacuna existente deixada pela falta de atuação ou atuação deficiente do Estado. De acordo com Silveira e Borba (2010), Marques et al. (2015), o terceiro setor surgiu e cresceu da sociedade que, de forma organizada, criou instituições sem fins lucrativos para desenvolver ações visando suprir necessidades não atendidas pelo Estado.

Conforme Gollo, Schulz e Rosa (2014), essas organizações sem fins lucrativos trabalham junto à sociedade nas questões que tratam sobre os direitos dos cidadãos, nas áreas voltadas à saúde, educação, entre outras. Em geral, o principal objetivo das entidades do terceiro setor é contribuir para a melhoria de vida dos indivíduos foco da atuação dessas organizações (CAMPOS; MOREIRA; SCALZER, 2015).

Entende-se por terceiro setor as entidades que não tem o lucro como finalidade, conhecidas como Organizações Não Governamentais (ONGs), organizações sem fins lucrativos, instituições filantrópicas, Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIPs), entre outras denominações. O primeiro setor é conhecido como o governo e as entidades estatais, já o segundo setor é entendido como as empresas com atividades que objetivam o lucro como uma de suas metas principais.

Percebe-se que é um campo de atuação pacífica que busca a promoção da transformação social e de seu ambiente de atuação. Para isso, estas entidades precisam de

recursos e, conforme Calabrese (2011), em sua maioria são financiadas por doações do governo, de empresas privadas ou da sociedade; e todos desejam ver seus recursos bem utilizados.

Nos últimos anos, foi noticiado nas mídias alguns escândalos de corrupção envolvendo ONGs inidôneas. Mesmo sabendo que as instituições que agem de forma ilícita são minorias no terceiro setor, criou-se um clima de maior cobrança por parte da sociedade e dos órgãos governamentais, no tocante à atuação e transparência destas instituições. Diante desses fatos, os órgãos fomentadores passaram a exigir mais e melhores informações na prestação de contas, buscando maior confiabilidade e segurança nas informações (TONDOLO et al., 2016).

De acordo com dados do IBGE, divulgados em abril de 2019, em 2016 havia no Brasil 236.950 fundações privadas e associações sem fins lucrativos (as chamadas Fasfil). O quantitativo dessas entidades sem fins lucrativos tem gerado também uma competitividade entre elas pela captação de recursos públicos e de doadores privados (CARNEIRO; OLIVEIRA; TORRES, 2011).

Diante desse cenário, surge uma maior necessidade de prestação de contas e transparência, também tratada na literatura como *accountability* (CALABRESE, 2011; SALIMON; SIQUEIRA, 2013). O processo de transparência e prestação de contas contribui para a manutenção das doações, pois comunica ou transmite às partes interessadas, chamadas de *stakeholders*, que inclui os provedores de recursos, os recursos utilizados e os resultados alcançados (CARNEIRO; OLIVEIRA; TORRES, 2011). Com isso, de posse dessas informações, os doadores podem sentir-se satisfeitos por o uso adequado dos recursos doados.

Ser transparente com a gestão dos recursos, no terceiro setor é um desafio que vai além do interesse interno, abrangendo principalmente o interesse dos doadores e da sociedade em geral (CAMPOS; MOREIRA; SCALZER, 2015). Conforme Silveira e Borba (2010), uma das principais formas de transparência das organizações do terceiro setor é através do *disclosure*, ou divulgação e evidenciação adequada das demonstrações contábeis.

Sabendo da importância da transparência para essas entidades, precisa-se ter a transparência como uma política de gestão nesse setor. Dessa forma, “além de tornarem-se transparentes, poderão aumentar sua credibilidade perante a sociedade e seus financiadores” (GOLLO; SCHULZ; ROSA, 2014, p. 105)

Por outro lado, ainda se detecta entre as ONGs um percentual de evidenciações contábeis obrigatórias não adequadas às normas ou até não divulgadas, conforme percebido nos resultados de algumas pesquisas na área, entre elas as de Campos, Moreira e Scalzer (2015), Gollo, Schulz e Rosa (2014), Silveira e Borba (2010) e de Zittei, Politelo e Scarpin (2016). Uma das consequências desse fato é que, conforme Gollo, Schulz e Rosa (2014, p. 105), “essa falta de transparência compromete a visibilidade e a autenticidade dessas organizações”. E, por fim, pode atingir essas organizações de forma negativa a ponto de diminuir e até cessar os financiamentos e doações, levando-as ao fim de algumas atividades que por consequência afetaria a vida de muitos beneficiários dessas instituições (CAMPOS; MOREIRA; SCALZER, 2015).

As causas desse problema são sugeridas por Piza et al. (2012) como sendo a baixa qualificação da gestão e a falta de um profissional da área contábil dentro dessas organizações. Os autores também sugerem que é dedicada pouca atenção no cumprimento das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC).

Diante da necessidade de transparência através da evidenciação contábil no terceiro setor, conforme já citado, o artigo tem como objetivo identificar o nível de evidenciação das

demonstrações contábeis nos *websites* de instituições do terceiro setor, que receberam o selo de “ONG Transparente” do Instituto Doar no período de 2018 à 13/05/2019

Para alcance do objetivo proposto, foram analisadas as exigências referentes às demonstrações contábeis que devem ser elaboradas pelas entidades sem finalidade de lucro, conforme item 22 da NBC – Interpretação Técnica Geral (ITG) 2002 (R1), norma específica para essas entidades.

O diferencial dessa pesquisa em relação a outros estudos é que o objeto da pesquisa, um universo de 66 ONGs, são instituições que já passaram por um processo de certificação.

2 REVISÃO DA LITERATURA

2.1 TERCEIRO SETOR

A sociedade ao longo do tempo vem se tornando mais complexa, exigente e ciente de seus direitos, organizando-se em busca de soluções para suas demandas cada vez mais crescentes. As organizações, na tentativa de atender essas demandas, disponibilizam bens e serviços voltados para a educação, infraestrutura, saúde, meio ambiente, entretenimento, entre outros, necessários à sobrevivência e bem estar da população. Desta forma, o desenvolvimento da sociedade e a falha das instituições públicas e privadas em suprir todas as necessidades da população contribuíram para o surgimento de organizações e instituições provenientes da sociedade civil, sem fins lucrativos, que propõem atuar nestas demandas não atendidas, principalmente pelo Estado (GODOY; RAUPP; TEZZA, 2016; SILVA; FERNANDES, 2015). Estas instituições atuam no denominado terceiro setor.

Percebe-se na literatura, que no mundo das organizações há uma classificação em setores de acordo com os objetivos e características das organizações. O Estado é o chamado primeiro setor, as empresas que tem entre seus objetivos o lucro compõem o segundo setor, e as instituições ou organizações sem fins lucrativos são enquadradas como o terceiro setor.

Os nomes mais comuns e frequentes utilizados tanto na literatura quanto pela população para as organizações do terceiro setor são: ONGs, instituição sem fins lucrativos, entidade filantrópica, organização social civil, entre outros nomes (PIZA et al., 2012).

Nas últimas décadas, o terceiro setor tem recebido maior destaque tanto em pesquisas quanto pela mídia e sociedade em geral, provavelmente por estarem recebendo o reconhecimento social do importante trabalho e benefícios que proporcionam à população (MARQUES et al., 2015).

Conforme Godoy, Raupp e Tezza (2016), as instituições do terceiro setor geralmente são concebidas por pessoas com ideais de promover melhorias na sociedade. Zittei, Politelo e Scarpin (2016) identificam que em sua maioria são voluntários que não desejam auferir recompensa ou salário dessa atividade. Em grande parte, atuam para preencher uma lacuna de alguma necessidade deixada pelo Estado (CARNEIRO; OLIVEIRA; TORRES, 2011; SILVEIRA; BORBA, 2010). Em geral são pessoas, cidadãos comuns, que desejam ser agentes ativos a colaborar, cada um em sua frente de atuação, na melhoria do mundo e da sociedade.

Estas instituições, geralmente, têm uma missão comum que é servir à sociedade de forma complementar aos outros dois setores (MARQUES et al., 2015). Em geral, trabalham na busca de solução de problemas que afetam todos os brasileiros, principalmente relacionados às desigualdades sociais, combate à pobreza e à violência.

As políticas públicas no Brasil utilizam-se de parcerias com organizações do terceiro setor para a execução de ações nas áreas de educação, serviços de saúde, meio ambiente, entre outras (CAMPOS; MOREIRA; SCALZER, 2015). Milani Filho, Corrar e Martins (2003) afirmam que a forma mais frequente de atuação é através do auxílio ou apoio aos indivíduos, proporcionando condições favoráveis para a solução de problemas e desenvolvimento das pessoas e da sociedade como um todo.

Depreende-se do exposto que os idealizadores dessas organizações, em geral, as criam sem finalidade de lucro, pois o objetivo maior é o bem social e não o lucro.

Para a Associação Brasileira de ONGs – Abong, (2007, p. 5), o termo ONG é apenas um conceito político; essa nomenclatura não tem sua formalidade jurídica, e é mais utilizada de forma genérica no meio do terceiro setor. Juridicamente existe as formas de associação e fundação, conforme art. 44, da Lei 10.406, de 10/01/2002 (Código Civil Brasileiro), e “dependendo da finalidade da organização, podem ser as de Organização Sem Fins Lucrativos (OSFL), Organização da Sociedade Civil (OSCs) ou Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP)”.

Conforme Voese e Reptczuk (2011), mesmo sem ter o lucro como finalidade, estas entidades contratam profissionais em diversas áreas, principalmente para a parte administrativa e financeira, visando à execução de atividades relacionadas à *accountability*, tanto para o governo quanto para os doadores individuais.

A Pesquisa Doação Brasil (PDB), realizada no ano de 2015, encomendada pelo Instituto pelo Desenvolvimento do Investimento Social (IDIS) (2016), estimou como valor total que é doado por ano, por pessoas físicas às ONGs no Brasil, o total de R\$ 13,7 bilhões, o que representou 0,23% do PIB do Brasil no mesmo ano. Conforme dados da publicação da PDB (2016, p. 10) esse percentual "mostra que ainda temos espaço para aumentar o valor doado para patamares de países como os EUA (1,4%) e Inglaterra (0,7%)". Dessa forma, pode-se considerar esse volume de recursos um indicador do grau de importância do terceiro setor para a população brasileira. Além disso, 10% destes doadores alegaram como principal motivo para a doação a confiança na instituição. Diante desse dado, denota-se a importância de haver transparência nas entidades, inclusive por meio da evidenciação contábil, para a manutenção e aumento da confiança dos doadores.

Mesmo tendo algumas instituições que tem fonte de recursos próprios, a grande maioria precisa de doação e financiamento de recursos dos outros setores, principalmente dos órgãos públicos, através de parcerias e projetos aprovados nesse setor (GOLLO; SCHULZ; ROSA, 2014). Assim, percebe-se que o funcionamento e sobrevivência destas entidades dependem das doações que não se constituem apenas de dinheiro, mas também de recursos materiais e humanos através de trabalhos voluntários de pessoas solidárias às causas destas instituições.

Percebe-se que a necessidade de transparência é uma característica comum nas organizações do terceiro setor. Atualmente, estas organizações enfrentam grande desafio na condução de suas atividades, principalmente no tocante à gestão, planejamento e transparências dos recursos que são vitais para a execução de sua missão (CAMPOS; MOREIRA; SCALZER, 2015).

2.2 TRANSPARÊNCIA E A EVIDENCIAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS NO TERCEIRO SETOR

Com o recebimento de recursos em forma de doação, as instituições sem fins lucrativos adquirem também uma maior necessidade de transparência. A contrapartida a ser apresentada pelas entidades à sociedade, além da boa utilização dos recursos recebidos e da entrega de resultados, se dá também através da prestação de contas com transparência e ampla divulgação (PIZA et al., 2012).

Por serem instituições que atuam no âmbito social, há uma maior necessidade e responsabilidade com a transparência de seus atos (SILVEIRA; BORBA, 2010). Nesse sentido, ressaltam Carneiro, Oliveira e Torres (2011, p. 91), os processos de transparência na relação instituição e sociedade devem tornar-se um procedimento espontâneo de prestação de contas formal, sendo "fruto da postura ética e moral dos gestores destas organizações".

A *accountability*, que trata sobre a responsabilidade e transparência das instituições para prestar contas às partes interessadas (ZITTEI; POLITELO; SCARPIN, 2016), é mais necessária por envolver recursos oriundos de terceiros que geralmente custeiam as ações do terceiro setor, sob forma de doações e subvenções (GOLLO; SCHULZ; ROSA, 2014).

Dessa forma, o termo *accountability* é utilizado no sentido da responsabilidade e dever que as instituições têm com o processo de transparência e prestação de contas para com a sociedade em geral, principalmente com seus *stakeholders*. Campos, Moreira e Scalzer (2015) afirmam que a transparência efetiva se dá quando a contabilidade desempenha plenamente seu papel no cotidiano dessas organizações.

Disclosure é uma forma de divulgação de informações ao público sobre as ações e atividades das instituições (GOLLO; SCHULZ; ROSA, 2014). Conforme Silveira e Borba (2010), a evidenciação ou *disclosure* é o meio mais utilizado por o terceiro setor para demonstrar à sociedade a importância de sua existência. Ainda, segundo os autores, a correta evidenciação pode ser utilizada como medida de transparência no terceiro setor, levando informações importantes para proporcionar mais recursos para as entidades com os investidores sociais.

De acordo com Gollo, Schulz e Rosa (2014), a evidenciação contábil contribui para a transparência que é tão importante para a continuidade do fluxo de recursos vindos do ambiente externo à organização. Campos, Moreira e Scalzer (2015) reforçam que as demonstrações contábeis fornecem informações que permitirão à parte dos *stakeholders* contribuir de forma mais enriquecedora para o alcance dos objetivos organizacionais. E complementam que a interação entre as organizações do terceiro setor e os *stakeholders* usuários da informação contábil gerada permitirá a esses terem uma resposta sobre a atuação e decisões tomadas por estas entidades.

A evidenciação contábil pode ocorrer com informações voluntárias e obrigatórias. Beuren e Angonese (2015) afirmam que a voluntária é o tipo de informação divulgada de forma espontânea, são informações que excedem às exigências legais das empresas. Sua divulgação depende do interesse dos gestores, que escolhem qual informação divulgar de acordo com o possível benefício que esta divulgação poderá proporcionar. De acordo com Campos, Moreira e Scalzer (2015), os gestores devem também levar em conta os custos para esta divulgação voluntária.

Já na evidenciação obrigatória ou coercitiva a informação deve ser divulgada dentro de padrões de estrutura e conteúdo, de acordo com as determinações normativas e legais (BEUREN; ANGONESE, 2015). De acordo com Ronen e Yaari (2002), quando não há a

divulgação de informações compulsórias as partes interessadas podem pleitear judicialmente a realização da divulgação e punição dos gestores responsáveis pela omissão.

Neste contexto, percebe-se a importância do papel da divulgação de informações pois é através dela que se pode distinguir as boas das más organizações (BEUREN; ANGONESE, 2015). Ela possibilita aos interessados a verificação dos relatórios contábeis-financeiros e às respectivas notas explicativas, além dos esclarecimentos importantes nas informações não obrigatórias.

O caminho por mais recursos sugere ser pela via da transparência, prestação de contas, *disclosure* e evidenciação contábil visto que as ONGs têm buscado a obtenção de selos de certificação de transparência.

A evidenciação contábil tem, conforme Iudícibus (2010, p. 115), “um compromisso inalienável da contabilidade com seus usuários e com os próprios objetivos”. A divulgação das demonstrações contábeis e outros relatórios são os melhores meios para as entidades do terceiro setor exercerem a *accountability* e evidenciem o cumprimento de sua função social. Com isso, tanto os usuários quanto a gestão, podem ter uma dimensão do volume de recursos utilizados, permitindo avaliar se os objetivos e a missão da organização estão sendo cumpridos e assim poder inferir o nível de desempenho, a eficiência, a eficácia e efetividade das ações da instituição (CAMPOS; MOREIRA; SCALZER, 2015).

A NBC ITG 2002 (R1) tem como objetivo estabelecer critérios e procedimentos “de estruturação das demonstrações contábeis e as informações mínimas a serem divulgadas em notas explicativas de entidade sem finalidade de lucros”. A norma, em seu item 22, determina que estas entidades devem elaborar o Balanço Patrimonial (BP), a Demonstração do Resultado do Período (DRP), a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL), a Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC) e as Notas Explicativas (NE), “conforme previsto na NBC TG 26 ou na Seção 3 da NBC TG 1000, quando aplicável”.

Conforme Hendriksen e Van Breda (1999, p. 511) “um dos principais objetivos da divulgação financeira é fornecer informações para a tomada de decisões”, e esse processo, segundo os autores, deve observar três itens: o público-alvo, a finalidade e a quantidade de informações que devem ser divulgadas.

De acordo com Hendriksen e Van Breda (1999, p. 515) “a quantidade de informações a ser divulgada depende, em parte, da sofisticação do leitor que a recebe. No caso do terceiro setor, o público-alvo da evidenciação são os financiadores, doadores e mantenedores dessas instituições (PIZA et al. 2012), além dos órgãos fiscalizadores e reguladores do Estado.

Mesmo com as diversas observações na literatura quanto à importância da evidenciação contábil no terceiro setor, devido à dependência de recursos dos doadores (CAMPOS; MOREIRA; SCALZER, 2015; CARNEIRO; OLIVEIRA; TORRES, 2011; ZITTEI; POLITELO; SCARPIN, 2016), ainda se observa organizações sem a devida transparência com a utilização dos recursos recebidos, e esse fato provoca um reflexo negativo na imagem destas organizações.

De acordo com Assis, Mello e Slomski (2006), essas organizações não raras vezes passam por dificuldades financeiras por causa da falta de confiança dos financiadores. Fato provocado, em geral, por a baixa transparência com os recursos recebidos e com os resultados alcançados. Ainda, observam os autores, percebe-se muitas campanhas para arrecadação de recursos e pouco esforço para divulgação das prestações de contas e dos resultados alcançados. Fato também percebido na análise dos *websites* desta pesquisa, apresentam destaque às solicitações de recursos e bem menor destaque às ações de transparência e evidenciação contábil.

3 METODOLOGIA

Diante do objetivo deste estudo, esta pesquisa se classifica como descritiva. Quanto aos procedimentos técnicos esta pesquisa é caracterizada como documental, que conforme Gil (2008) utiliza como base materiais que podem ser tratados para levantamento e elaboração de dados e informações visando atingir os objetivos da pesquisa. Quanto à abordagem esta é uma pesquisa quantitativa, pois utiliza de técnicas de estatística descritiva.

O universo da pesquisa foi composto por 66 entidades que receberam o selo de "ONG Transparente" do Instituto Doar no período de 2018 até 13/05/2019. Para receber o selo de "ONG Transparente", segundo o Instituto Doar, estas instituições precisam divulgar em seus *websites* 10 itens ou critérios que são analisados pelo Instituto. Entre os 10 critérios, um deles é ter disponível no *website* as demonstrações contábeis. Importante salientar que não há a obrigatoriedade na legislação, até o momento, de divulgar nos *websites* as demonstrações contábeis dessas instituições. De forma voluntária, elas se propuseram a participar do processo de seleção do Instituto Doar e divulgar nos *websites* as demonstrações.

Detectamos que duas instituições estavam repetidas na lista do Instituto Doar, com pequenas alterações na nomenclatura. A organização Sou da Paz tem o mesmo *website* do Instituto Sou da Paz e a Rede IVG é a mesma que Instituto Pe. Vilson Groh – IVG. Dessa forma, a população da pesquisa ficou em 66 organizações.

As organizações que compõem a população da pesquisa encontram-se listadas no Quadro 1.

Quadro 1 – ONGs que receberam o selo de "ONG Transparente"

Nome/Sigla da entidade	Nome/Sigla da entidade
AACC	GOL DE LETRA
AACD	GRAAC
ABCD	HABITAT
ABRACE	ICOM FLORIPA
AHPAS	IGK
ALIANÇA DE MISERICÓRDIA	INST. ASSIST. E EDUCACIONAL AMÉLIA RODRIGUES
AMÉRICAS AMIGAS	INSTITUTO DA CRIANÇA
AMIGOS DA POLI	INSTITUTO MILLENIUM
APAE ANÁPOLIS	INSTITUTO PE. VILSON GROH - IVG
APAE DE SÃO PAULO	INSTITUTO PHI
APABB	INSTITUTO REAÇÃO
BANCO DA PROVIDÊNCIA	INSTITUTO RONALD
CADI	INSTITUTO SOU DA PAZ
CANAÃ	NISFRAM
CASA DO MENINO JESUS DE PRAGA	ONCOGUIA
CASA DURVAL PAIVA	OPERAÇÃO SORRISO
CASA RONALD MCDONALD ABC	PARCEIROS DA EDUCAÇÃO RJ
CASAS ANDRÉ LUIZ	PARCEIROS VOLUNTÁRIOS

Evidenciação Contábil no Terceiro Setor: Análise da Divulgação de Demonstrações Contábeis em Websites para Obtenção de Certificação de Transparência

Nome/Sigla da entidade	Nome/Sigla da entidade
CERENE	PEQUENO COTOLENGO
CHILDFUND BRASIL	PROJETO ARRASTÃO
CIRURGIÕES DA ALEGRIA	RAMACRISNA
CLP	REDE FEMININA SBO
CONNECTAS	SANTA CASA BH
CPTI	SANTA FÉ
CREN	SEF
EKLOOS	SAÚDE CRIANÇA
ELOS	SEAPAC
ENGENHEIROS SEM FRONTEIRAS - BRASIL	SITAWI
ENGENHEIROS SEM FRONTEIRAS - SP	SOS AMAZÔNIA
FAZENDO HISTÓRIA	TETO
FUNDAÇÃO ABRINQ	UNIDOS PELA VIDA
FUNDAÇÃO BANCO DO BRASIL	VIDA - CASA DE APOIO
FURC	VOCAÇÃO

Fonte: Elaborado pelos autores com base na lista disponível no *website* do Instituto Doar

Foram consideradas apenas as demonstrações do período de 2016 a 2018, disponíveis por meio dos *websites* das instituições

Foram analisadas as demonstrações contábeis listadas no Quadro 2, quanto à divulgação e disponibilização nos *websites* das instituições.

Quadro 2 - Lista de itens analisados

Itens analisados
Balanço Patrimonial (BP)
Demonstração do Resultado do Período (DRP)
Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL)
Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC)
Notas Explicativas (NE)

Fonte: Elaborado pelos autores com base na NBC – ITG 2002 (R1).

A lista do Quadro 2 é composta por demonstrações exigidas na norma. Elas devem ser elaboradas pelas entidades sem finalidade de lucros, conforme determina o item 22 da NBC – Interpretação Técnica Geral (ITG) 2002 (R1), norma específica para as entidades sem finalidade de lucro.

Para análise da divulgação das demonstrações contábeis exigidas às instituições do universo, foi elaborado um *checklist* para analisar se as demonstrações obrigatórias estão disponíveis em seus *websites*.

Os dados analisados foram tratados no *software* Excel, da Microsoft. Foi atribuído o valor de 0 para ausência e 1 para a presença de cada demonstração disponível no *website*. Dessa forma, foi calculado a quantidade e o percentual de evidenciação contábil.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Na análise sobre o perfil das instituições, percebe-se que atuam em vários estados do Brasil e em diversas áreas, sendo as mais comuns nas áreas de saúde, educação, cultura e social com moradia, alimentação, trabalho e esportes. Várias instituições atuam em mais de uma dessas áreas. Em geral, apresentam foco de atuação com o público infantil e adolescentes e algumas com abrangência de atuação internacional.

O montante de receita reconhecida nas demonstrações de resultado, por estas instituições do universo pesquisado, no ano de 2018, chegou à ordem de R\$ 1,6 bilhão. Esse montante de recursos destaca a importância que estas instituições têm no cenário nacional, em quantidade de recursos movimentados e em potencial de benefícios para a sociedade, representando um percentual significativo do total de recursos arrecadados por instituições do terceiro setor no Brasil.

Nas instituições Engenheiros sem Fronteiras – SP e Instituto Millenium não foram encontrados nenhuma demonstração contábil em seus *websites*. Nas demais foi encontrado no mínimo uma demonstração contábil no período dos 3 anos.

Nas tabelas a seguir, apresenta-se os quantitativos e seus respectivos percentuais referentes ao total de cada item analisado relativo aos anos de 2016, 2017 e 2018 e as médias gerais.

Na Tabela 1 é exposto de forma consolidada o resultado da análise quanto à evidenciação do Balanço Patrimonial, no período de 2016 a 2018.

Tabela 1 – Divulgação do Balanço Patrimonial

Ano	2016		2017		2018		Média geral	
	Quant.	%	Quant.	%	Quant.	%	Quant.	%
Apresentou?								
Sim	49	74,24	57	86,36	57	86,36	54,33	82,32
Não	17	25,76	9	13,64	9	13,64	11,67	17,68
Total	66	100	66	100	66	100	66	100

Fonte: Dados da Pesquisa

Percebe-se na Tabela 1 que houve a divulgação do Balanço Patrimonial do ano de 2016 em 49 instituições e 57 nos anos seguintes. Na média, o percentual chegou à 82,32% de publicidade nos *websites*, na análise de 3 anos. Com isso, o universo desta pesquisa apresenta um percentual de evidenciação do Balanço Patrimonial bem maior em comparação ao estudo de Zittei, Politelo e Scarpin (2016), que encontraram uma divulgação nos *websites* de 15 instituições nesse item de 47%.

A Tabela 2 apresenta os dados atinentes à evidenciação da Demonstração do Resultado do Período.

Tabela 2 – Divulgação da Demonstração do Resultado do Período

Ano	2016		2017		2018		Média geral	
	Quant.	%	Quant.	%	Quant.	%	Quant.	%
Apresentou?								
Sim	45	68,18	56	84,85	57	86,36	52,67	79,80
Não	21	31,82	10	15,15	9	13,64	47,33	20,20
Total	66	100	66	100	66	100	66	100

Fonte: Dados da Pesquisa

Evidenciação Contábil no Terceiro Setor: Análise da Divulgação de Demonstrações Contábeis em Websites para Obtenção de Certificação de Transparência

Em comparação ao Balanço Patrimonial, já se percebe na Tabela 2 uma redução no percentual de evidenciação da DRP que apresentou seu percentual mais baixo no ano de 2016, com 68,18%, e o melhor no ano de 2018, com 86,36% de divulgação desse relatório. De acordo com o estudo de Campos, Moreira e Scalzer (2015), que pesquisaram a divulgação das demonstrações em *sites* de 14 entidades, nele houve 71,42% de evidenciação na DRP. Observa-se que o mesmo estudo também apresentou esta tendência decrescente de evidenciação na comparação com o Balanço Patrimonial.

Apresenta-se na Tabela 3 os números da divulgação da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido por esse grupo de instituições, no período analisado.

Tabela 3 – Divulgação da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido

Ano	2016		2017		2018		Média geral		
	Apresentou?	Quant.	%	Quant.	%	Quant.	%	Quant.	%
Sim		35	53,03	42	63,64	44	66,67	40,33	61,10
Não		31	46,97	24	36,36	22	33,33	25,67	38,90
Total		66	100	66	100	66	100	66	100

Fonte: Dados da Pesquisa

De acordo com a Tabela 3, há a tendência de queda no percentual de evidenciação de acordo com a sequência das exigências da norma, tendo as DMPL alcançado nos 3 anos uma média de 61,10% de divulgação dessa demonstração. Esse resultado é maior que o encontrado no estudo de Campos, Moreira e Scalzer (2015) que apresentou 50% de evidenciação na DMPL.

A Tabela 4 apresenta os resultados referente à divulgação da Demonstração dos Fluxos de Caixa nos *websites*.

Tabela 4 – Divulgação da Demonstração dos Fluxos de Caixa

Ano	2016		2017		2018		Média geral		
	Apresentou?	Quant.	%	Quant.	%	Quant.	%	Quant.	%
Sim		34	51,52	40	60,61	42	63,64	38,67	58,59
Não		32	48,48	26	39,39	24	36,36	27,33	41,41
Total		66	100	66	100	66	100	66	100

Fonte: Dados da Pesquisa

As DFC é o relatório contábil que teve o menor quantitativo de evidenciação nos anos de 2016 e 2017, com 34 e 40 instituições respectivamente. Mesmo assim, apresenta aumento de evidenciação ao longo do tempo analisado.

Na Tabela 5 têm-se os dados relativos à publicação das Notas Explicativas pelas entidades pesquisadas.

Tabela 5 – Divulgação das Notas Explicativas

Ano	2016		2017		2018		Média geral		
	Apresentou?	Quant.	%	Quant.	%	Quant.	%	Quant.	%
Sim		35	53,03	41	62,12	41	62,12	39	59,09
Não		31	46,97	25	37,88	25	37,88	27	40,91
Total		66	100	66	100	66	100	66	100

Fonte: Dados da Pesquisa

Evidenciação Contábil no Terceiro Setor: Análise da Divulgação de Demonstrações Contábeis em Websites para Obtenção de Certificação de Transparência

A emissão e divulgação das NE e das DFC foram os únicos documentos que obtiveram os percentuais médios de evidenciação abaixo dos 60%, no período analisado. Elas ficaram com percentuais abaixo da média geral de evidenciação dos relatórios contábeis, conforme Tabela 6 que apresenta as médias gerais da divulgação das demonstrações obrigatórias junto com as notas explicativas.

Tabela 6 – Média Geral de Evidenciação das Demonstrações e as Notas Explicativas

Ano	2016		2017		2018		Média geral	
	Apresentou?	Quant.	Quant.	%	Quant.	%	Quant.	%
Sim		39,6	47,2	71,52	48,2	73,03	45,00	68,18
Não		26,4	18,8	28,48	17,8	26,97	21,00	31,82
Total		66	66	100	66	100	66	100

Fonte: Dados da Pesquisa

Os dados apresentados revelam que estas ONGs tem uma média de evidenciação das demonstrações disponíveis nos *websites* de 68,18%. O índice de evidenciação apurado é maior em relação ao levantado no estudo de Zittei, Politelo e Scarpin (2016), que foi de 32,2%.

Entre as demonstrações contábeis, das instituições pesquisadas, a que apresentou o melhor índice de evidenciação nos 3 anos foi o Balanço Patrimonial, com média de 82,32%; e a menos divulgada nas páginas da internet das instituições foi a Demonstração dos Fluxos de Caixa, com média de 58,59%.

Um total de 26 instituições, 39,4%, cumpriram em sua totalidade a exigência do item 22 da ITG 2002 (R1) e ainda as divulgaram em suas páginas na internet em todos os 3 anos analisados, ou seja, evidenciaram todas as demonstrações contábeis exigidas e as notas explicativas. Nessa mesma linha de análise, chegou-se a um total de 44 instituições (66,67%) que evidenciaram todas as demonstrações contábeis exigidas e as notas explicativas em no mínimo 1 dos 3 anos analisados.

E, em no mínimo 1 dos 3 anos, 60 das 66 instituições divulgaram simultaneamente o Balanço patrimonial e a DRP, atingindo um percentual nessa análise de 91% de divulgação das duas principais demonstrações contábeis.

Pode-se perceber com os resultados que a contabilidade, através das demonstrações contábeis, pode ser utilizada para a divulgação de informações à comunidade e contribuir para a transparência das instituições (CARNEIRO; OLIVEIRA; TORRES, 2011). E essa transparência vem aumentando ao longo do tempo, no universo analisado, fato que pode ter sido influenciado pelo interesse das instituições em obter a certificação de transparência.

No Quadro 3 encontram-se as 14 instituições de maiores receitas no ano de 2017. Quando apresentou o documento no *site* registrou-se 1, e 0 quando não apresentou.

Analisando a evidenciação contábil das 14 organizações com as maiores receitas, encontrou-se em seus *sites* um total de 67 de 70 documentos possíveis, atingindo uma evidenciação de 95,71%, conforme Quadro 3.

Evidenciação Contábil no Terceiro Setor: Análise da Divulgação de Demonstrações Contábeis em Websites para Obtenção de Certificação de Transparência

Quadro 3 – Instituições com maiores receitas

Instituição	BP	DRP	DMPL	DFC	NE	% Evidenciação	Receita em R\$
Santa Casa BH	1	1	1	1	1	100%	416.533.333
AACD	1	1	0	0	0	40%	381.310.000
Fundação Banco do Brasil	1	1	1	1	1	100%	143.262.000
Casas André Luiz	1	1	1	1	1	100%	113.748.035
GRAAC	1	1	1	1	1	100%	96.952.000
Fundação Abrinq	1	1	1	1	1	100%	30.397.021
Habitat	1	1	1	1	1	100%	25.921.151
ChildFund Brasil	1	1	1	1	1	100%	23.631.000
Aliança de Misericórdia	1	1	1	1	1	100%	23.059.709
Pequeno Cotoengó	1	1	1	1	1	100%	21.678.858
APAE Anápolis	1	1	1	1	1	100%	15.419.716
Vocação	1	1	1	1	1	100%	15.406.000
CLP	1	1	1	1	1	100%	15.317.000
Ramacrisna	1	1	1	1	1	100%	15.269.906
Total	14	14	13	13	13	95,71%	1.337.905.729

Fonte: Elaborado pelos autores

No Quadro 4 encontram-se as 14 instituições de menores receitas no ano de 2017. Com elas foi detectado uma evidenciação geral de 57,14%, ou seja, de um total de 70 documentos que poderiam constar em suas páginas da internet, foram apresentados apenas 40, conforme Quadro 4.

Quadro 4 – Instituições com menores receitas

Instituição	BP	DRP	DMPL	DFC	NE	% Evidenciação	Receita em R\$
Nisfram	1	1	1	1	1	100%	2.098.696
Américas Amigas	1	1	1	1	1	100%	1.880.528
Instituto Phi	0	1	0	0	0	20%	1.681.179
AACC	1	1	0	0	0	40%	1.368.508
AHPAS	1	1	1	1	1	100%	1.367.145
Rede Feminina SBO	1	1	0	0	1	60%	1.133.587
Vida - Casa de Apoio	1	1	1	0	0	60%	955.554
Canaã	1	1	0	0	0	40%	930.526
Parceiros da Educação RJ	1	1	1	1	0	80%	908.811
ICOM Floripa	1	0	1	1	0	60%	886.311
FURC	1	1	0	0	0	40%	305.966
Cirurgiões da Alegria	1	1	0	0	0	40%	258.285
Unidos pela vida	0	1	0	0	0	20%	146.791
Engenheiros sem Fronteiras - Brasil	1	1	0	0	0	40%	9.593
Total	12	13	6	5	4	57,14%	13.931.480

Fonte: Elaborado pelos autores

Com o exposto nos Quadros 3 e 4, do quantitativo de documentos evidenciados, comparando as instituições de maiores e menores receitas, percebe-se que no grupo de menor receita a evidenciação foi de 57,14%, enquanto que no de maior receita foi de 95,71%. Os dados sugerem uma correlação positiva do nível de receita com a evidenciação das demonstrações contábeis e das notas explicativas nas páginas eletrônicas nas instituições analisadas.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Observou-se que os *websites* e nos relatórios anuais das organizações pesquisadas em sua grande maioria priorizam a evidenciação dos projetos, das atividades realizadas e dos objetivos alcançados, ficando, na maioria das vezes, as informações contábil-financeiras nas últimas páginas dos relatórios anuais, similar ao que foi observado na pesquisa de Zittei, Politelo e Scarpin (2016). Poucas instituições evidenciam os relatórios financeiros com razoável destaque em suas páginas na internet. Fato refletido também entre os 10 critérios do Instituto Doar, que coloca o critério de demonstrações contábeis na última posição da lista de critérios a serem atendidos.

A pesquisa revelou ainda que a maioria das instituições, 66,7% realmente cumpriram o requisito exigido no item Demonstrações Contábeis, divulgando em no mínimo 1 dos 3 anos analisados, para receberem o selo de “ONG Transparente” do Instituto Doar. Isto validou, em certa medida, o processo de análise efetuado pelo Instituto Doar para conceder o selo às entidades do terceiro setor, mas, ao mesmo tempo esses dados refletem a necessidade de melhoria na evidenciação em seus *sites* em no mínimo 1/3 das instituições analisadas.

O universo desta pesquisa reflete uma pequena parcela das organizações do terceiro setor, mas que apresentam resultados de transparência e *accountability* superiores às pesquisas anteriores, como as pesquisas de Campos, Moreira e Scalzer (2015) e de Zittei, Politelo e Scarpin (2016). Mesmo nesse grupo de instituições que já passaram por processo de avaliação de sua transparência, conclui-se que ainda há uma boa margem para melhoria na divulgação das prestações de contas das entidades do terceiro setor para com os seus doadores e a sociedade em geral.

Esta pesquisa também detectou uma possível correlação entre a receita anual e a evidenciação contábil das instituições analisadas. Sugerindo que, ao passo que aumenta o nível de receita, também há uma maior média de divulgação das demonstrações contábeis e as notas explicativas nos *sites*. Isso pode ocorrer por uma maior necessidade de divulgação de prestação de contas das organizações que recebem maiores volumes de recursos vindos de diversas fontes.

A evidenciação média geral no ano de 2016 é de 60% e no ano de 2018 saltou para 73%, apresentando uma evolução na transparência ao longo dos 3 anos analisados. Esse salto no percentual pode ser influência do processo que estas instituições passaram para receber a certificação de “ONG Transparente”, ou seja, estas instituições podem ter tido que se adequar para atender aos requisitos exigidos pelo Instituto Doar. Esse fato pode ser um achado desta pesquisa que pode ser melhor investigado em pesquisas futuras que busquem saber em que medida esse processo de certificação influencia no aumento de transparência das organizações do terceiro setor e os motivos da busca pela certificação.

Sugere-se também para pesquisas futuras fazer análises qualitativas visando entender os motivos para a não evidenciação ou prestação de contas com as demonstrações em suas páginas da internet.

Por fim, a evidenciação contábil no terceiro setor não serve apenas para cumprir com obrigações legais, ela pode também transmitir segurança e credibilidade aos doadores, levando-os a sentirem-se mais seguros para continuar doando. Doações essas que são fundamentais para a manutenção e ampliação das atividades das organizações do terceiro setor.

REFERÊNCIAS

- ABONG - ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE ORGANIZAÇÕES NÃO GOVERNAMENTAIS. **Um novo marco legal para as ONG's no Brasil**: fortalecendo a cidadania e a participação democrática. São Paulo: ABONG, 2007. Disponível em: <http://www.bibliotecadigital.abong.org.br/handle/11465/210>. Acesso em: 8 jul. 2019.
- ASSIS, M. S.; MELLO, G. R.; SLOMSKI, V. Transparência nas entidades do terceiro setor. A demonstração do resultado econômico como instrumento de mensuração do desempenho. Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade, III, São Paulo, **Anais...** São Paulo, FEA/USP, 2006. Disponível em: https://congressousp.fipecafi.org/anais/artigos32006/an_resumo.asp?cod_trabalho=149. Acesso em: 14 set. 2019.
- BEUREN, I. M.; ANGONESE, R. Instrumentos para determinação do índice de evidenciação de informações contábeis. **Revista Eletrônica de Estratégia & Negócios**, v. 8, n. 1, p. 120-144, abr. 2015. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.19177/reen.v8e12015120-144>. Acesso em: 9 ago. 2019.
- BRASIL. **Lei nº 10.406**, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm. Acesso em: 2 ago. 2019.
- CALABRESE, T. D. Public mandates, market monitoring, and nonprofit financial disclosures. **Journal of Accounting and Public Policy**, v. 30, n. 1, p. 19-88, 2011. Disponível em: <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2010.09.007>. Acesso em: 9 ago. 2019.
- 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, maio 2015. Disponível em: <http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/ufrj/article/viewArticle/2439>. Acesso em: 9 ago. 2019.
- CARNEIRO, A., OLIVEIRA, D., TORRES, L. Accountability e prestação de contas das organizações do terceiro setor: Uma abordagem à relevância da contabilidade. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, v. 6, n. 2, dez. 2011. Disponível em: <http://www.spell.org.br/documentos/ver/33912/accountability-e-prestacao-de-contas-das-organizacoes-do-terceiro-setor--uma-abordagem-a-relevancia-da-contabilidade/i/pt-br>. Acesso em: 20 jul. 2019.
- CFC, Conselho Federal de Contabilidade. **Normas Brasileiras de Contabilidade. ITG 2002 (R1) - Entidade sem Finalidade de Lucros**. Brasília, DF. CFC, 2015. Disponível em: [https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2015/ITG2002\(R1\)&arquivo=ITG2002\(R1\).doc](https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2015/ITG2002(R1)&arquivo=ITG2002(R1).doc). Acesso em: 15 maio 2019.
- Revista Opara - Ciências Contemporâneas Aplicadas, ISSN 2237-9991, FACAPE, Petrolina, v. 10, n. 3, p. 95-111, set./dez., 2020.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GODOY, J. G. V.; RAUPP, F. M.; TEZZA, R. Organizações do terceiro setor: Uma abordagem bibliométrica. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, v. 11, n. 1, p. 125-139, ago. 2016. Disponível em: <http://www.spell.org.br/documentos/ver/42376/organizacoes-do-terceiro-setor--uma-abordagem-bibliometrica/i/pt-br>. Acesso em: 8 jul. 2019.

GOLLO, V.; SCHULZ, S. J.; ROSA, F. S. Evidenciação contábil em entidades brasileiras de terceiro setor: adequação às normas brasileiras de contabilidade. **Contexto - Revista do Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade da UFRGS**, v. 14, n. 27, p. 104-116, 2014. Disponível em: <https://seer.ufrgs.br/ConTexto/article/view/41595>. Acesso em: 20 jul. 2019.

HENDRIKSEN, E. S.; VAN BREDA, M. F. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.

IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Cadastro Central de Empresas 2016**, Disponível em: <https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/pt/agencia-home.html>. Acesso em: 12 jul. 2019.

IDIS - Instituto pelo Desenvolvimento do Investimento Social. **PESQUISA DOAÇÃO BRASIL**, 2016. Disponível em: <https://www.idis.org.br/publicacoes/>. Acesso em: 16 jul. 2019.

INSTITUTO DOAR. Disponível em: <https://www.institutodoar.org/>. Acesso em: 13 maio 2019.

IUDÍCIBUS, S. **Teoria da contabilidade**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARQUES, B. A.; RODY, P. H. A.; CAMPOS, G. M.; REINA, D. Terceiro setor: panorama das tendências de 1998 a 2013 por meio de um estudo bibliométrico. **Enfoque: Reflexão Contábil**, v. 34, n. 2, p. 71-89, 2015. Disponível em: <https://doi.org/10.4025/enfoque.v34i2.23439>. Acesso em: 8 jul. 2019.

MILANI FILHO, M. A. F.; CORRAR, L. J.; MARTINS, G. A. O voluntariado nas entidades filantrópicas paulistas: o valor não registrado contabilmente. **Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 6, n. 1, p. 153-171, 2003. Disponível em: <https://www.revistacgg.org/contabil/article/view/200>. Acesso em: 20 jul. 2019.

PIZA, S. C. T.; PARISI, C.; MEGLIORINI, 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. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rcmccuerj/article/view/5346>. Acesso em: 20 jul. 2019.

RONEN, J.; YAARI, V. Incentives for voluntary disclosure. **Journal of Financial Markets**, v. 5, n. 3, p. 349-390, 2002. Disponível em: [https://doi.org/10.1016/S1386-4181\(01\)00034-9](https://doi.org/10.1016/S1386-4181(01)00034-9). Acesso em: 9 ago. 2019.

- SALIMON, M. I.; SIQUEIRA, M. V. S. Ideologia gerencialista e subjetividade do trabalhador no terceiro setor. **Rev. Adm. (São Paulo)**, São Paulo, v. 48, n. 4, p. 643-657, dez. 2013. Disponível em: <http://rausp.usp.br/wp-content/uploads/files/v48n4p643.pdf>. Acesso em: 8 jul. 2019.
- SILVA, L. F.; FERNANDES, K. R. As redes de relações interorganizacionais para prestar os serviços do terceiro setor. **Reuna**, v. 20, n. 1, p. 45-72, 2015. Disponível em: <https://revistas.una.br/reuna/article/view/638>. Acesso em: 26 jul. 2019.
- SILVEIRA, D.; BORBA, J. A. Evidenciação contábil de fundações privadas de educação e pesquisa: uma análise da conformidade das demonstrações contábeis de entidades de Santa Catarina. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 21, n. 1, p. 41-68, 2010. Disponível em: <https://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/815>. Acesso em: 14 ago. 2019.
- TONDOLO, R. R. P.; TONDOLO, V. A. G.; CAMARGO, M. E.; SARQUIS, A. B. Transparência no terceiro setor: Uma proposta de construto e mensuração. **Espacios Públicos**, v. 19, n. 47, p. 7-25, 2016. Disponível em: <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=67650281001>. Acesso em: 14 set. 2019.
- VOESE, S. B.; REPTCZUK, R. M. Características e peculiaridades das entidades do terceiro setor. **ConTexto**, v. 11, n. 19, p. 31-42, 2011. Disponível em: <https://seer.ufrgs.br/ConTexto/article/view/16314>. Acesso em: 13 jul. 2019.
- ZITTEI, M. V. M.; POLITELO, L.; SCARPIN, J. E. Nível de evidenciação contábil de organizações do terceiro setor. **Administração Pública e Gestão Social**, v. 1, n. 2, p. 85-94, 2016. Disponível em: <https://periodicos.ufv.br/apgs/article/view/4799>. Acesso em: 20 jul. 2019.