

CONFORMITY OF THE PUBLIC CONSULTATION PORTAL CNE/MJ IN RELATION TO BRAZILIAN ACCOUNTING STANDARDS APPLIED TO THE THIRD SECTOR

Juline Sech Rech (Universidade do Contestado, Santa Catarina, Brasil) - juline.rech@gmail.com

Fernando Maciel Ramos (Universidade do Contestado, Santa Catarina, Brasil) – framos@unc.br

Cristiane Zucchi (Universidade do Contestado, Santa Catarina, Brasil) - criszucchi@unc.br

Jacir Favretto (Universidade do Contestado, Santa Catarina, Brasil) – jfavretto@unc.br

Larissa Alves Sincorá (Universidade Federal do Espírito Santo, Espírito Santo, Brasil) - larissa_sincora@hotmail.com

Abstract

In the context of the third sector accounting information is seen in the informational perspective of accountability, as a mechanism for generating information stakeholders, and also as a means of accountability to their donors, making relevant to financial reporting are reliable and meet the normative precepts. Because of that the objective of this study was the analysis that the conformity of the Public Consultation Portal National Register of Public Utility Entities of the Ministry of Justice in relation to Brazilian accounting standards. The methodological design is characterized as descriptive, document and quantitative, and the analysis period was October 2014. For verification of conformity was used an adapted checklist Ramos (2014), consisting of 58 criteria which was constituted based on standards Brazilian accounting applied to existing without profit entities. Through this checklist can be seen that the portal serves only 47.5% of the criteria set forth by Brazilian accounting standards applied non-profit entities in effect, which may compromise its users to use those data.

Keywords: Third Sector; Brazilian Accounting Standards, Accountability, Quality Accounting, Public Information Systems.

CONFORMITY OF THE PUBLIC CONSULTATION PORTAL CNE/MJ IN RELATION TO BRAZILIAN ACCOUNTING STANDARDS APPLIED TO THE THIRD SECTOR

Juline Sech Rech (Universidade do Contestado, Santa Catarina, Brasil) - juline.rech@gmail.com

Fernando Maciel Ramos (Universidade do Contestado, Santa Catarina, Brasil) – framos@unc.br

Cristiane Zucchi (Universidade do Contestado, Santa Catarina, Brasil) - criszucchi@unc.br

Jacir Favretto (Universidade do Contestado, Santa Catarina, Brasil) – jfavretto@unc.br

Larissa Alves Sincorá (Universidade Federal do Espírito Santo, Espírito Santo, Brasil) - larissa_sincora@hotmail.com

Abstract

In the context of the third sector accounting information is seen in the informational perspective of accountability, as a mechanism for generating information stakeholders, and also as a means of accountability to their donors, making relevant to financial reporting are reliable and meet the normative precepts. Because of that the objective of this study was the analysis that the conformity of the Public Consultation Portal National Register of Public Utility Entities of the Ministry of Justice in relation to Brazilian accounting standards. The methodological design is characterized as descriptive, document and quantitative, and the analysis period was October 2014. For verification of conformity was used an adapted checklist Ramos (2014), consisting of 58 criteria which was constituted based on standards Brazilian accounting applied to existing without profit entities. Through this checklist can be seen that the portal serves only 47.5% of the criteria set forth by Brazilian accounting standards applied non-profit entities in effect, which may compromise its users to use those data.

Keywords: Third Sector; Brazilian Accounting Standards, Accountability, Quality Accounting, Public Information Systems.

CONFORMIDADE DO PORTAL DE CONSULTA PÚBLICA DO CNE/MJ EM RELAÇÃO ÀS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO TERCEIRO SETOR

Resumo

No contexto do terceiro setor a informação contábil é vista sob a perspectiva informacional de *accountability*, como um mecanismo para geração de informação as partes interessadas, e ainda, como forma de prestação de contas aos seus doadores, tornando relevante que os relatórios contábeis sejam confiáveis e atendam os preceitos normativos. Frente a isso o objetivo desse estudo consistiu na análise da conformidade do Portal de Consulta Pública do Cadastro Nacional de Entidades de Utilidade Pública do Ministério da Justiça, em relação às normas brasileiras de contabilidade. O delineamento metodológico é caracterizado como descritivo, documental e quantitativo, sendo que o período de análise

foi outubro de 2014. Para verificação da conformidade foi utilizado um *checklist* adaptado de Ramos (2014), sendo composto por 58 critérios que foi constituído a partir das normas brasileiras de contabilidade aplicadas às entidades sem fins lucrativos vigentes. Por meio desse checklist pode-se perceber que o Portal atende a apenas 47,5% dos critérios dispostos pelas normas brasileiras de contabilidade aplicada as entidades sem fins lucrativos em vigência, o que pode comprometer aos seus usuários a utilização desses dados.

Palavras-chave: Terceiro Setor; Normas Brasileiras de Contabilidade, Prestação de Contas, Qualidade da Informação Contábil, Sistemas Públicos de Informação.

1 INTRODUÇÃO

Albuquerque, 2006, p.18 salienta que “A expressão ‘terceiro setor’ é uma tradução do termo em inglês *third sector*, que nos Estados Unidos, é utilizado juntamente à outras expressões, como ‘organizações sem fins lucrativos’ (do inglês, *nonprofit organizations*) ou ‘setor voluntário’ (do inglês, *voluntary sector*)”.

Formado por organizações privadas, sem fins lucrativos, o Terceiro Setor (também conhecido como organizações não governamentais, sociedade civil, sem fins lucrativos, filantrópicas, sociais, solidárias, independentes, caridosas, de base e associativas), representa um conjunto de iniciativas provenientes da sociedade, voltadas para a produção de bens públicos, como, por exemplo, a conscientização para os direitos da cidadania, a prevenção de doenças transmissíveis, a organização de ligas esportivas etc. (Falconer, 1999).

Não obstante, a credibilidade é fundamental para a sustentabilidade das organizações do Terceiro Setor, que operam na sua grande maioria com recursos provenientes de doações feitas pela iniciativa privada e, de recursos públicos advindos do governo. Nesse contexto, para compor seus fundos, essas entidades dependem de doações provenientes de interações com o Estado, organismos oficiais, organismos privados internacionais, fundações nacionais e internacionais, empresas nacionais e internacionais dos diversos segmentos da economia, bem como doações que podem abranger recursos monetários ou outros tipos de recursos obtidos por essas instituições (Bettiol Junior & Varela, 2006).

A contabilidade nas entidades do terceiro setor passou por algumas modificações e incrementos, principalmente no que tange à gestão e controle de seus recursos. Além disso, obteve maior relevância com a vigência da Lei 12.101/09, que traz significativo avanço para a certificação das entidades filantrópicas. Essa lei, por sua vez, estabelece não só critérios mais claros e objetivos sob a ótica da prestação do serviço beneficente, mas também exige a apresentação de um conjunto de demonstrações contábeis e acessórias para a renovação e manutenção do certificado.

Apesar das legislações acerca da certificação dessas entidades, Bettiol Junior e Varela (2006), argumentam que um dos principais desafios da entidade do Terceiro Setor, se refere à falta de transparência caracterizada pela resistência em abrir-se à avaliação externa.

Neves Júnior e Lins (2007) e Carvalho e Fadul (2012) discorrem que as entidades do terceiro setor possuem dificuldades quanto à gestão e à compreensão das informações

contábeis. Piza; Parisi; Megliorini e Gallo (2012) afirmam que tanto as entidades não possuem profissionalização, quanto as normas nacionais de contabilidade não auxiliam para que as organizações sem fins lucrativos possam mensurar e evidenciar adequadamente as suas informações por meio da contabilidade.

Com o objetivo de facilitar a comunicação do Estado, entidade e sociedade, houve a criação do CNE/MJ, onde permite que o estado estabeleça um modelo de controle sobre essas entidades, com o objetivo de prover mecanismos de análise, acompanhar a avaliação do uso de recursos públicos repassados as entidades, agilizar os processos de qualificação e prestação de contas e organizar um banco de dados com informações seguras (Ministério da Justiça [MJ], 2013).

Frente a isso, essa pesquisa possui como pergunta norteadora: *Qual o nível de conformidade do portal de consulta pública CNE/MJ em relação às normas contábeis aplicadas às organizações sem fins lucrativos?* E para responder a problemática do estudo, traçou-se como objetivo identificar o índice de conformidade do portal CNE/MJ em relação às normas brasileiras de contabilidade aplicadas às entidades do terceiro setor vigentes.

Dessa maneira, analisar a conformidade do portal em relação as normas de contabilidade aplicada às entidades sem fins lucrativos, torna-se importante, uma vez que no atual cenário nacional o CNEs Público é singular, ou seja, é a única fonte de consulta pública dos demonstrativos contábeis das entidades do terceiro setor brasileiro. Além disso, os resultados desse estudo poderão auxiliar na identificação de possíveis divergências entre o que é apresentado e às normas previstas em lei, servindo, assim, de base para que os órgãos governamentais que gerem esses dados utilizem dos resultados apresentados nessa pesquisa, para então adequar às normas contábeis.

No aspecto social, essa pesquisa justifica-se devida a importância que tais organizações possuem no meio em que estão inseridas, e as demonstrações contábeis, é uma das ferramentas que permitem à elas prestarem contas da gestão dos recursos angariados a partir de seus *stakeholders*. E já no campo teórico, o estudo visa contribuir para a literatura acerca da gestão da informação no contexto das organizações do terceiro setor, e a descortinar futuras oportunidades de pesquisa através dos resultados do presente estudo.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nessa seção são apresentados os conceitos teóricos que permeiam a realização desse estudo, bem como, pesquisas já realizadas que estão relacionadas a gestão das organizações sem fins lucrativos e a utilidade da informação contábil dessas instituições.

2.1 TERCEIRO SETOR

Fonseka, Colomage e Tian (2014) afirmam que “Organizações do Terceiro Setor são aqueles agentes não econômicos e não estatais que procuram atuar, coletiva e formalmente, para o bem-estar de uma comunidade ou sociedade (...)”. Para tanto, com intuito de desenvolverem suas atividades em áreas como assistência social, saúde, educação, e dentre outras de maneira eficaz, essas entidades buscam o auxílio dos demais setores da sociedade, a exemplo do mercado e do poder público.

A primeira utilização do termo “terceiro setor” se deu por pesquisadores nos Estados Unidos na década de 70. Na década seguinte passou a ser utilizada também pelos pesquisadores europeus, expressão utilizada para referir-se a um conglomerado de organizações que se apresentavam como uma alternativa para as desvantagens do mercado, em relação à maximização do lucro, e pelo governo em relação à sua burocracia (Coelho, 2002).

Atualmente, pode-se apontar que a expressão terceiro setor é designada para definir as organizações de iniciativa privada sem fins lucrativos, que desenvolvem suas atividades para fins coletivos, públicos, e para a geração do bem comum (Salamon & Anheier, 1997; Fischer, 2002; Silveira, 2007; Cruz; Stadler; Martins & Rocha, 2009). Sobretudo, diferem-se do primeiro setor, por não pertencer à hierarquia do Estado, e do segundo setor por não visar à distribuição de seus resultados (lucros) aos seus fundadores e/ou associados (Silveira, 2007).

O Conselho Federal de Contabilidade, por meio da NBC T 10.19 de (2000), define as entidades sem fins lucrativos como aquelas em que o resultado positivo não é destinado aos detentores do patrimônio líquido, e que exercem atividades assistenciais, de saúde, educacionais, técnico-científicas, esportivas, religiosas, políticas, culturais, beneficentes, sociais, de conselhos de classe e, outras em que suas finalidades são comunitárias e que podem ser constituídas sob forma de fundações públicas ou privadas, ou ainda de sociedades civis.

Salamon e Anheier (1997), estudando organizações do terceiro setor em todo o mundo, apresentam cinco características dessas entidades e que compõem o que se denomina definição estrutural/operacional das mesmas, sendo: (i) organizadas, ainda que não sejam legalmente formalizadas, precisam ter um sentido de permanência em suas atividades; (ii) privada; (iii) não distribuem lucros, ainda que as receitas sejam maiores que as despesas, todo o “lucro” deve ser revertido para a própria organização; (iv) autogovernáveis, existência independente do Estado ou de empresas, e; (v) voluntárias, devem apresentar algum grau de voluntariado, tanto no trabalho quanto no financiamento (doações). Steimetz (2007) destaca que as entidades que compõem o terceiro setor surgiram e ainda surgem em consequência das necessidades que se constata na sociedade.

Essas entidades dependem de contribuições, doações e subvenções para compor seus fundos. O montante arrecadado é integralmente utilizado na cobertura de suas despesas e na execução das atividades operacionais. As organizações do terceiro setor não se relacionam com um público preferencial, como é o caso dos clientes nas empresas de mercado, ao contrário, existem diversos públicos com diferentes expectativas (Ramos, 2014).

Como a organização busca (ou deve buscar) satisfazer a todos, eles poderiam de certa forma, ser considerados “clientes”, entretanto, a preferência é pelo uso do termo stakeholders, definidos como os públicos interessados na organização (Szazi, 2000; Keating & Frumkin, 2003). Segundo Kotler (1994), dois são os principais: beneficiários e financiadores, porém, outros também são importantes, como voluntários, governo e sociedade.

Dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE – 2010 (FASFIL, 2012) demonstram um crescimento das organizações sem fins lucrativos de 8,8% no

Brasil, sendo que essas entidades criaram 292,6 mil novos empregos no mesmo período. Paralelamente, a média do salário pago também aumentou 6,2%. Esses dados demonstram a importância direta e indireta dessas organizações na economia nacional. De acordo com dados do IBGE de 2000, no Brasil, as despesas destas instituições representavam 1,4% do PIB. Estes dados demonstram a importância destas entidades no contexto econômico e social no cenário nacional.

Essas entidades dependem de contribuições, doações e subvenções para compor seus fundos. O montante arrecadado é integralmente utilizado na cobertura de suas despesas e na execução das atividades operacionais.

2.2 INFORMAÇÃO CONTÁBIL NO TERCEIRO SETOR

Em meados de 1960, as pesquisas em contabilidade migraram de uma abordagem econômica e normativa para um enfoque com base nas informações (do inglês, *informational perspective*), passando a contabilidade a ser vista pela sua capacidade em fornecer informações úteis aos processos decisórios (Lopes & Martins, 2007).

No terceiro setor, os relatórios contábeis e financeiros são vistos em uma perspectiva de *accountability*, ou seja, como ferramenta de prestação de contas da gestão em relação aos recursos obtidos. Essas organizações possuem diversos interessados, tanto nos aspectos econômicos e financeiros, como na qualidade dos serviços e produtos oferecidos, além da sustentabilidade e continuidade operacional dessas entidades. Assim, é de suma importância que a informação contábil fornecida tenha utilidade.

Guimarães, Pinho e Leal (2010) e Carvalho e Fadul (2012), ao avaliar as características das entidades de sucesso do terceiro setor e a profissionalização da gestão, apontam que qualificação técnica, o posicionamento administrativo e a compreensão dos relatórios contábeis são características básicas para o sucesso destas organizações.

A contabilidade também é vista como um mecanismo para a minimização da assimetria informacional no terceiro setor, pois é por meio do registro fidedigno dos fatos econômicos e financeiros que se originarão as demonstrações contábeis das organizações (Falk, 1992; Healy & Palepu, 2001; Keating & Frumkin, 2003; Parsons, 2003; Parsons, 2007; Cruz, 2010). Tais demonstrações podem ser utilizadas como forma de controle e prestação de contas aos interessados nas organizações sem fins lucrativos.

A influência e relevância das informações contábeis para os investidores sociais já foi investigada no cenário internacional por Parsons (2003), Trussel e Parsons (2007), e Zhuang, Saxton e Wu (2011). Quanto ao cenário nacional, pode-se citar os estudos de Cruz (2010) e Carneiro, Oliveira e Torres (2011). Os resultados de tais estudos apontam que as doações são afetadas pelas informações financeiras, ou seja, os doadores levam em considerações variáveis contábeis para a decisão de investir nessas entidades. Sendo assim, pode-se apontar que a contabilidade é um importante mecanismo para o controle, monitoramento dos agentes e ainda de minimização da assimetria informacional (Ramos, 2014).

Para Parsons (2007, p. 182) “uma importante função dos relatórios financeiros e contábeis é auxiliar na análise e avaliação destas organizações”. Falk (1992) menciona que a contabilidade possui um importante papel para a tomada de decisão, análise e avaliação

dos usuários das entidades do terceiro setor. Sendo assim, a contabilidade surge como um mecanismo de informação que auxilia na mitigação da assimetria informacional.

A evolução dos mercados e da sociedade impõe a necessidade de melhores informações econômicas. Nesse cenário, a informação contábil deve ser capaz de atender às exigências e necessidades da organização em relação aos processos de tomada de decisão, bem como as necessidades de informação dos seus *stakeholders* (Dumitru, 2011).

No contexto do terceiro setor, a contabilidade torna-se indispensável no controle e gerenciamento dos recursos obtidos, além de servir como meio de prestação de contas aos interessados nessas entidades, como os doadores, usuários e a sociedade de forma geral (Chagas; Luzivalda; Alves & Queiroz, 2010).

No Brasil a contabilidade das organizações sem fins lucrativos é normatizada pela norma de Interpretação Técnica Geral (ITG) 2002 que tem por objetivo estabelecer critérios e procedimentos específicos de avaliação, de reconhecimento das transações e variações patrimoniais, de estruturação das demonstrações contábeis, além de informações mínimas a serem divulgadas em notas explicativas de entidade sem finalidade de lucros.

Além da Interpretação desta norma, aplica-se também a NBC TG 1000 – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas, ou normas completas (IFRS full), aos aspectos que não são abordados por esta interpretação.

Com a vigência da ITG 2002 (2013), tornou-se imprescindível 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 por Demonstração do Resultado do Exercício.

Ainda de acordo com a ITG 2002 o modelo de exemplos de demonstrações contábeis tem como objetivo auxiliar a preparação das informações contábeis e financeiras das entidades sem finalidade de lucro, podendo ser feita alterações ou inclusões de contas conforme a necessidade de cada entidade.

Silveira (2007) buscou observar a conformidade das prestações de contas das fundações em relação às normas de contabilidade, seu estudo foi realizado em 39 fundações e abrangeu 117 prestações de contas dos exercícios de 2004, 2005 e 2006. Com os resultados apurados, observou-se que há um baixo nível de evidenciação no uso das Notas Explicativas; que a Demonstração de Mutações do Patrimônio Social Líquido dentro das entidades foi a que apresentou melhor resultado, demonstrando que há uma grande necessidade na transparência em relação às normas contábeis, uma vez que a sua ausência acaba por prejudicar todos os usuários de suas informações, seus beneficiários e até mesmo seus potenciais investidores.

Não obstante, Ramos (2014) realizou um estudo acerca da qualidade da informação contábil e da relação com as características organizacionais das organizações sem fins lucrativos brasileiras. No seu estudo o autor utilizou uma amostra de 392 entidades, sendo que foram escolhidas aleatórias. Para mensurar a qualidade foi desenvolvido pelo autor um *checklist* de acordo com a norma ITG 2002, sendo ainda que o banco de dados com as demonstrações contábeis pertencente ao portal de consulta pública do MJ, é analisado nesse estudo.

Os resultados, por sua vez, indicaram que há um baixo nível da qualidade da informação contábil pelas entidades analisadas se comparadas às organizações do segundo setor, e ainda, que tamanho, qualificação e idade estão relacionadas e influenciam positivamente na qualidade dos relatórios contábeis.

Assim, a partir desses estudos é possível afirmar que a não divulgação das informações contábeis de forma adequada, pode vir a comprometer a qualidade desses dados e conseqüentemente causar danos ao processo de gestão e tomada de decisão, pelos gestores e partes interessadas nessas entidades. Daí a importância de que o portal de consulta pública das demonstrações contábeis esteja em conformidade com as normas brasileiras de contabilidade.

Na seção seguinte apresentar-se-á os aspectos metodológicos que nortearam a realização desse estudo.

3 PERCURSO METODOLÓGICO

Esta seção busca apresentar os métodos e procedimentos utilizados para a realização deste trabalho. Para uma melhor compreensão da metodologia, a seção está subdividida em delineamento da pesquisa, a demonstração da população e amostra analisada, e por fim, como ocorreu a coleta e análise dos dados.

3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO

De acordo com Beuren (2004) e Collis e Hussey (2005), uma pesquisa na área das ciências sociais aplicadas pode ser caracterizada quanto aos seus objetivos, procedimentos, estratégia de coleta de dados e pelas técnicas de análise utilizadas. Dessa forma, o presente estudo, quanto ao seu objetivo caracteriza-se como descritiva, quanto à estratégia é documental e quanto à abordagem de análise é quantitativa.

Gil (2010) afirma que a pesquisa descritiva tem como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis, dessa forma essa pesquisa enquadra-se como descritiva, pois visa descrever a conformidade do portal do CNE's em relação às normas brasileiras de contabilidade aplicadas às entidades sem fins lucrativos. A pesquisa é documental, pois vai analisar o *menu* de consulta pública do Cadastro Nacional de Entidades de Utilidade Pública (CNEs/MJ), das demonstrações contábeis.

A pesquisa quantitativa, por sua vez, tem por intenção garantir a precisão dos resultados, evitar distorções de análise e interpretação, possibilitando uma margem de segurança quanto às inferências feitas (Raupp & Beuren, 2006). Para Marconi e Lakatos (2005) a pesquisa quantitativa também é apresentada como “semântica quantitativa e análise de conteúdo”, trabalhando e mensurando dados de uma base textual.

Segundo Colauto e Beuren (2006), a ciência possui inúmeras formas de obter dados para subsidiar seus propósitos e destacam os instrumentos de coleta de dados mais abordados pelas ciências sociais no campo da Contabilidade, quais sejam: a observação, os questionários, as entrevistas, os *checklists* e a análise documental. Uma pesquisa é

considerada quantitativa principalmente pelo emprego de instrumentos estatísticos, tanto na coleta quanto no tratamento dos dados. (Raupp & Beuren, 2006).

A população desse estudo é composta pelos programas de consulta das demonstrações contábeis das entidades sem fins lucrativos, sendo no Brasil existente o CNE's/MJ. A amostra desse estudo está focada no portal de consulta pública do Ministério da Justiça, o qual é singular em âmbito nacional e que permite aos interessados acessar as demonstrações contábeis das entidades sem fins lucrativos que são tituladas como OSCIP ou UPF, constituindo-se assim como uma amostra intencional, não probabilística.

A partir disso é possível apontar que o objeto de observação do estudo é o portal de consulta pública CNE's/MJ, e o objeto de análise é a sua estrutura, que será analisada conforme descrito na seção seguinte.

3.3 COLETA E ANÁLISE DOS DADOS

A coleta de dados dessa pesquisa ocorreu por meio da consulta ao sítio do CNE's/MJ, e a base de dados de consulta pública às prestações de contas das entidades qualificadas como OSCIP ou UPF. Por tratar-se de uma análise do sítio de consulta, foi necessário aleatoriamente selecionar uma entidade, para se ter acesso ao sítio e a estrutura das demonstrações contábeis disponíveis para consulta. Cabe ressaltar, que a estrutura apresentada no sítio é igual para todas as entidades, sendo assim, a escolha aleatória de uma entidade não prejudica o resultado desse estudo.

Após o acesso à base de consulta pública, se fez necessário avaliar o nível de conformidade, para isso, foi utilizado um *checklist* adaptado de Ramos (2014) e Ramos e Klann (2014), o qual contém originalmente 59 critérios, que foi constituído a partir das normas brasileiras de contabilidade aplicadas às entidades sem fins lucrativos. Devido a objetos diferentes de análise foi necessário excluir um critério, e assim o *checklist* utilizado passou a ter 58 critérios. No quadro 1 apresenta-se as bases normativas e as seções do instrumento de coleta de dados utilizado por Ramos (2014) e Ramos e Klann (2014).

Quadro 1: Resumo do instrumento de pesquisa

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

Fonte: Ramos (2014); Ramos e Klann (2014).

Os dados coletados são secundários, uma vez que se dá por meio da análise do sítio do CNEs/MJ. Para facilitar o processo de coleta dos dados, foram utilizadas planilhas eletrônicas, por meio do Microsoft Excell®, usando ainda informação dicotômica, ou seja, para os itens do portal em conformidade com as normas foi atribuído o peso 1 e do inverso foi atribuído 0, o que permitiu o cálculo do índice de conformidade do portal em relação as normas brasileiras de contabilidade aplicadas às entidades do terceiro setor. Já a análise dos dados, para avaliação nível de conformidade do portal, se deu por meio de estatística descritiva.

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

Os relatórios contábeis no contexto das entidades do terceiro setor são vistos sob a ótica da transparência, do *accountability*, como forma de prestação de contas aos stakeholders dessas instituições (Falconer, 1999; Cruz, 2010; Ramos, 2014). O primeiro aspecto analisado no portal de consulta pública com base no instrumento de pesquisa foi à divulgação das demonstrações contábeis obrigatórias de acordo com a norma aplicada as organizações sem fins lucrativos a ITG 2002. Na tabela 1 apresentam-se os resultados acerca dos relatórios contábeis divulgados no portal.

Tabela 1 – Apresentação das Demonstrações Contábeis Obrigatórias

Nº	Item verificado	Fr
1	Apresentou o Balanço Patrimonial?	1
2	Divulga a Demonstração do Resultado do Período?	1
3	Apresenta a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido?	0
4	Apresenta a Demonstração dos Fluxos de Caixa?	0
5	Apresenta as notas explicativas?	1
ÍNDICE GLOBAL		60%

Fonte: Dados da pesquisa.

A partir dos dados analisados foi possível apontar que estão disponíveis no portal do Ministério da Justiça, apenas o balanço patrimonial, a demonstração do resultado e as notas explicativas das organizações que prestam contas, sendo que não foi identificado na consulta a DMPL e a DFC.

Olak e Nascimento (2010) afirmam que para empresas sem finalidade lucrativa, a DFC, independentemente dos aspectos normativos e formais, é uma demonstração importante para a administração, pois pode servir de apoio aos processos de tomada de decisão e controle gerencial. Marion (2009) aponta que as práticas internacionais dispõem que essa demonstração seja segregada em três tipos de fluxos de caixa: os fluxos das atividades operacionais, das atividades de financiamento e das atividades de investimentos.

Matarazzo (2010) identifica os principais objetivos da Demonstração de Fluxo de Caixa como: avaliar alternativas de investimentos; avaliar e controlar, ao longo do tempo, as decisões importantes que são tomadas na empresa, com reflexo monetário; avaliar as situações presentes e futuras do caixa, posicionando-a para que não chegue a situações de iliquidez; certificar de que os excessos momentâneos de caixa estão sendo devidamente aplicados.

Quanto a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL), tem como objetivo demonstrar a movimentação que compõe o Patrimônio Líquido, indicando a origem do acréscimo ou diminuição do mesmo.

Na tabela 2 observa-se o nível de evidenciação do Balanço Patrimonial em relação às entidades do terceiro setor. De acordo com Olak e Nascimento (2010) o Balanço Patrimonial tem por finalidade principal evidenciar a situação financeira e patrimonial da entidade em dado momento, representando, uma posição estática, composto entre ativos, passivos e patrimônio líquido.

Tabela 2 – Nível de evidenciação do Balanço Patrimonial

Nº	Item verificado	Fr
6	Apresenta na estrutura do BP a subdivisão dos grupos de ativo e passivo em circulante e não circulante?	0
7	Apresenta campo no não circulante para os impostos diferidos?	1
8	O ANC está subdividido em Realizável a Longo Prazo (RLP), Investimentos, Imobilizado e Intangível?	0
9	Permite a divulgação de rubricas adicionais às contas apresentadas, ou seja, subclassificações realizadas de acordo com a operação da entidade?	1
10	No BP está evidente o grupo do Patrimônio Líquido da organização?	1
11	Permite demonstrar a constituição de provisões para cobrir possíveis perdas, bem como a baixa de valores prescritos, incobráveis e anistiados?	1
12	O registro de recursos de convênios em contas próprias de ativo e passivo é evidente?	1
13	Apresenta o registro do valor do superávit ou déficit do exercício em conta própria do Balanço Patrimonial?	1
14	Não apresenta contas do ativo com títulos genéricos?	0
15	Não apresenta contas do passivo com títulos genéricos?	0
ÍNDICE GLOBAL		60%

Fonte: Dados da pesquisa.

De acordo com a tabela, pode-se verificar que em relação a estrutura do balanço patrimonial, o portal apresenta-se um índice de conformidade de 80%, porém, o mesmo não está em conformidade em relação a subdivisão dos grupos ativo e passivo em circulante e não circulante. Ao coletar os dados foi observado que quanto ao aspecto não atendido o portal encontra-se em conformidade com a estrutura antiga, onde o ativo é subdividido em circulante, realizável a longo prazo e permanente. Outro aspecto observado é que não existe o grupo de contas do Ativo Intangível. A nova estrutura que aborda os aspectos analisados e em não conformidade, passou a vigorar com o advento da lei 11.638/07.

Segundo Olak e Nascimento (2010, p. 68) “o Balanço Patrimonial é uma demonstração contábil indispensável a qualquer tipo de organização, quer explore ou não atividade lucrativa”. Para Dias (2003, p.17), “é importante que as contas do balanço patrimonial sejam classificadas de forma ordenada e uniforme para que os usuários consigam uma melhor visualização da situação patrimonial e financeira”.

A tabela 3 vai confrontar o nível de conformidade da Demonstração do Resultado do Período (DRE) em relação às normas de contabilidade. Segundo Matarazzo (2010), a Demonstração do Resultado do Exercício é uma demonstração das receitas e despesas seguindo uma forma de apresentação que as ordena de acordo com a sua natureza, fornecendo informações significativas sobre a empresa.

A Demonstração do Resultado do Exercício fornece os dados básicos da formação do resultado (lucro ou prejuízo) do exercício, onde são apresentadas as informações de forma a facilitar as análises pelos usuários e tornar a Demonstração de resultado mais adequada.

Tabela 3 – Nível de evidenciação da Demonstração do Resultado (DR)

Nº	Item verificado	Fr
16	As receitas são subdividas em receitas com ou sem restrições?	1
17	As receitas estão classificadas por programas/atividades de geração de receita?	0
18	Os custos estão apresentados por programas/atividades?	0

19	As despesas estão classificadas de acordo com as suas naturezas?	1
20	Possui campo para apresentação do regime utilizado para o registro dos fatos contábeis?	1
21	A demonstração apresenta o resultado (superávit ou déficit) do período?	1
ÍNDICE GLOBAL		66,7%

Fonte: Dados da pesquisa.

De acordo com os dados analisados, a tabela 3 teve o índice de evidência de 66,7%, ou seja, alguns dos itens não estiveram evidenciados na prestação de contas da DRE. Nas Demonstrações do Resultado do Exercício as receitas representam, quase sempre, aumento do ativo, conseqüentemente aumenta o patrimônio líquido (DIAS, 2003). Segundo Blatt, (2001, p.25), “a DRE é um resumo ordenado das receitas e despesas, não envolvendo necessariamente entrada e saída de numerário”.

Um dos itens que está presente na prestação de contas do Portal, mas apresenta-se nas notas explicativas, é a apresentação do regime utilizado para o registro dos fatos contábeis, regime de competência. Martinez (2001), Lopes e Martins (2007), Iudícibus (2010) apontam que o regime de competência é definido pelo registro das operações quando da ocorrência das mesmas, confrontando-se receitas e despesas.

Para Marion e Iudícibus (2006), a DRE apresenta-se como “resumo ordenado das receitas e despesas da empresa em determinado período”. Tem como finalidade demonstrar a real situação financeira da entidade.

A análise dos demonstrativos contábeis consiste na comparação de valores isolados ou de grupos de valores constantes dos demonstrativos contábeis, com a finalidade de obter informações sobre a situação econômico-financeira da empresa ou sobre o ritmo de seus negócios (Reis, 2003).

O item 22 ao 33 do *checklist* são aspectos relacionados a DFC e a DMPL, pois essas demonstrações como já mencionadas, não foram divulgadas no portal, o que torna uma não conformidade com as normas brasileiras de contabilidade aplicadas as entidades sem fins lucrativos, uma vez que a DFC, segundo Marion e Iudícibus (2006, p. 218) “demonstra a origem e a aplicação de todo o dinheiro que transitou pelo caixa em um determinado período e o resultado desse fluxo”. Já a DMPL demonstra toda movimentação das contas do patrimônio Líquido, reservas de reavaliação, subvenções e doações patrimoniais, superávit e déficit do exercício (Olak & Nascimento, 2010).

Na tabela 4, é demonstrado o nível de conformidade do portal em relação aos aspectos relacionados às notas explicativas. As notas explicativas têm por finalidade detalhar e explicar informações não explícitas nas Demonstrações Contábeis, não contradizendo essas demonstrações nem tampouco as substituindo, porém devendo apresentar realidade e clareza das informações (Chagas; Araújo & Damascena, 2011).

Tabela 4 – Nível de evidência por meio das Notas Explicativas

Nº	Item verificado	Fr
33	Divulga a norma contábil que é utilizada para determinação das práticas contábeis?	1
34	Está presente nas notas explicativas a declaração de conformidade com as normas, interpretações e comunicados técnicos do CFC?	1
35	Apresenta o resumo das políticas contábeis significativas aplicadas?	1
36	Dispõe de informações de suporte de itens das demonstrações pela ordem e com rubricas que são apresentados?	0
37	Apresenta outras divulgações inerentes a passivos/ativos contingentes e ou políticas de gestão?	0

38	No resumo das políticas contábeis, possui campo para divulgação das bases de mensuração e outras políticas contábeis utilizadas que sejam relevantes?	1
39	No resumo das políticas contábeis, possui campo para divulgação dos julgamentos realizados pelas entidades para determinação das políticas contábeis?	1
40	Possui campo para divulgação do 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?	0
41	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
42	É evidenciado nas NE os eventos subsequentes à data do encerramento do exercício que tenham, ou possam vir a ter efeito relevante sobre a situação?	0
43	Apresenta o contexto operacional das entidades, incluindo a natureza social, econômica e os objetivos sociais?	1
44	Apresenta os critérios de apuração da receita e da despesa, especialmente com gratuidade, doação, subvenção, contribuição e aplicação de recursos?	1
45	As renúncias fiscais relacionadas com a atividade são evidenciadas nas demonstrações contábeis como se a obrigação devida fosse?	1
46	Demonstram as subvenções recebidas pelas entidades, a aplicação dos recursos e as responsabilidades decorrentes dessas subvenções?	0
47	Divulga os recursos de aplicação restrita e as responsabilidades decorrentes de tais recursos?	0
48	Demonstra os recursos sujeitos a restrição ou vinculação por parte do doador?	0
49	Apresentam as taxas de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações a longo prazo?	0
50	Apresentam informações sobre os seguros contratados?	0
51	São divulgados os critérios e procedimentos do registro contábil de depreciação, amortização e exaustão do ativo imobilizado, devendo ser observado a obrigatoriedade do reconhecimento com base em estimativa de sua vida útil?	1
52	É apresentada a segregação dos atendimentos com recursos próprios dos demais atendimentos realizados pelas entidades?	1
53	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	0
54	Existe campo para demonstrar, comparativamente, o custo e o valor reconhecido quando este valor não cobrir os custos dos serviços prestados?	0
55	Divulga nas NE as informações relacionadas às gratuidades concedidas e serviços voluntários obtidos por tipo de atividade?	1
ÍNDICE GLOBAL		47,8%

Fonte: Dados da pesquisa.

Os dados analisados nesta tabela apontaram que em relação à conformidade com as notas explicativas, não atendeu todos os critérios das normas contábeis. As notas explicativas têm por finalidade detalhar e explicar informações não explícitas nas Demonstrações Contábeis, não contradizendo essas demonstrações nem tampouco as substituindo, porém devendo apresentar realidade e clareza das informações (Chagas; Araújo & Damascena, 2011).

Os índices de análise que não estão em conformidade foram às perdas por desvalorização reconhecidas no resultado durante o período. De acordo com a NBC TG 1000, uma perda por desvalorização ocorre quando o valor contábil de ativo excede seu valor recuperável, o valor das reversões de perdas por desvalorização apresentadas nas notas explicativas, os eventos subsequentes à data do encerramento do exercício, as taxas de juros e os seguros contratados.

A última tabela vai demonstrar o nível das informações obtidas através da evidenciação das subvenções governamentais. De acordo com a NBC T 19.4 e o CPC 07 as subvenções governamentais é uma assistência governamental na forma de contribuição

pecuniária, mas não só restrita a ela, concedida em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas às atividades operacionais da entidade.

Tabela 6 – Nível de evidenciação das subvenções governamentais

Nº	Item verificado	Fr
56	Possui campo para divulgar a política contábil adotada para as subvenções governamentais, incluindo os métodos de apresentação adotados nas demonstrações contábeis?	1
57	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?	1
58	Divulga as condições a serem regularmente satisfeitas e outras contingências ligadas à assistência governamental que tenha sido reconhecida?	0
ÍNDICE GLOBAL		66,7%

Fonte: Dados da pesquisa.

O índice global desta tabela aponta que em relação às subvenções governamentais, o Portal atingiu somente 66,7% de evidenciação. Segundo a Lei 4.320/64, as subvenções governamentais são programas de incentivos apresentados, administrados e outorgados pelos governos Federal, Estaduais e Municipais, cujo objetivo é ampliar as operações de desenvolvimento econômico e social para atrair investimentos e custear a promoção de atividades de interesse público.

Para Oliveira (1981), os primeiros indícios de subvenções governamentais ocorreram na década de 60, especificamente no período 1968, logo após destituição de um governo eleito por via direta, por um general com apoio da burguesia financeira e industrial, nacional e estrangeira. Segundo Taveira (2009), para realização das ações de subvenção, se faz necessário o envolvimento de três elementos fundamentais, governo, entidade jurídica e o tipo de ação.

Ao analisar todos os 58 índices do *checklist*, pode-se identificar que o portal de consulta pública do CNEs/MJ possui um índice de conformidade de 44,8% em relação as atuais normas de contabilidade aplicadas as organizações sem fins lucrativos. Na tabela 7 apresenta-se o resumo dos índices por grupos analisados, e o índice de conformidade do portal em relação as normas brasileiras de contabilidade aplicada as organizações sem fins lucrativos.

Tabela 7 – Resumo índices de conformidade

GRUPO	N. ESPERADO	N. OBTIDO	ÍNDICE GLOBAL
Demonstrações Contábeis	5	3	60,0%
Balanco Patrimonial	10	6	60,0%
Demonstração do Resultado	6	4	66,7%
Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido	6	0	0
Demonstração do Fluxo de Caixa	5	0	0
Notas Explicativas	23	11	47,8%
Subvenções Governamentais	3	2	66,7%
ÍNDICE GLOBAL DE CONFORMIDADE	58	26	44,8%

Fonte: Dados da pesquisa.

Em se tratar de uma consulta pública onde as entidades prestam contas de suas normas contábeis, esse índice apresenta-se baixo, pois a metade dos itens não está

presentes ou não se encontram de acordo com as normas contábeis, o que pode comprometer a utilização destes dados pelos seus usuários e até mesmo investidores porque é por meio deles que a entidade vai demonstrar como anda sua situação financeira e econômica.

A partir da tabela 7 é possível observar que o maior índice de conformidade do portal está no que tange a demonstração do resultado, a qual, apresentou um grau de 66,7% e os aspectos relacionados a divulgação das informações sobre subvenção governamental também com 66,7%.

Um aspecto importante que deve ser ressaltado é que duas demonstrações (DMPL e DFC) não estão presentes no portal de consulta pública, sendo que a elaboração dessas é obrigatório, conforme previsto pela ITG 2002. A não apresentação desses relatórios pode prejudicar a tomada de decisão das partes interessadas nas entidades sem fins lucrativos, pois elas são responsáveis em demonstrar as alterações sofridas no patrimônio e as saídas e entradas de recursos nas entidades.

Ao realizar a análise do portal, pode-se identificar que as nomenclaturas utilizadas pelo mesmo são referentes às normas antigas, o que torna necessário que o Ministério da Justiça realize uma atualização do portal para atender os preceitos das atuais normas de contabilidade, uma vez, que essas estão em conformidade com as normas internacionais de contabilidade.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A atuação do Terceiro Setor no cenário Brasileiro tem crescido constantemente, desta forma a abrangência das atividades que a cercam quanto à quantidade de beneficiários e a rede de voluntários que ela envolve apontam para uma importância social e econômica que não pode passar em branco pelos profissionais da contabilidade.

Este estudo teve como ponto de partida evidenciar a adequacidade do portal de consulta pública dos relatórios financeiros das entidades sem fins lucrativos em relação com as normas brasileiras de contabilidade.

Para realizar o presente estudo, foi utilizada uma revisão bibliográfica sobre o terceiro setor e quanto a sua informação contábil, a coleta de dados se desenvolveu através dos dados apresentados no Portal CNE/MJ, que foram fonte de análises para o desenvolvimento das respostas do *checklist* citados acima, que nos revelaram a real situação da apresentação das suas demonstrações.

Quando analisadas as informações de como está sendo divulgadas essas demonstrações, é que se percebe como ultimamente a contabilidade e a informação contábil dela gerada, se torna imprescindível para a tomada de decisões, controle e análise da situação real da entidade, uma vez que evidenciadas de forma correta, e que o terceiro setor no cenário social brasileiro tem crescido progressivamente. Keating e Frumkin (2003) afirma que para as organizações do Terceiro Setor ser levadas a sério elas devem levar-se a sério, como uma organização. Precisam se ater as trocas entre voluntarismo e profissionalismo. É necessário treinamento à assistência técnica e suporte institucional de longo prazo.

Através do portal pode-se perceber que as informações contábeis divulgadas ainda não atendem de forma satisfatória as normas de contabilidade, e que de acordo com as normas que regem a conformidade entre as informações evidenciadas, aponta que pode haver falta de profissionalismo e de conhecimento dos profissionais que estão envolvidos com a gestão destas entidades.

Ao analisar todos os 58 índices do checklist, pode-se afirmar que apenas 44,8% dos itens foram evidenciados e é demonstrado de acordo com as normas brasileiras de contabilidade e ainda em se tratar de uma consulta pública onde as entidades prestam contas de suas normas contábeis, esse índice apresenta-se baixo, pois a metade dos itens não está presentes ou não se encontram de acordo com as normas contábeis, o que pode comprometer a utilização destes dados pelos seus usuários e até mesmo investidores porque é através deles que a entidade vai demonstrar como anda sua situação financeira e econômica.

No entanto, como sugestão para novos estudos, recomenda-se um estudo mais detalhado da importância das demonstrações contábeis em se tratar de entidades do terceiro setor, para que as mesmas se detenham em apresentar de forma correta todas as demonstrações que estejam de acordo com as práticas contábeis, e ainda que os profissionais que atuam nesta área possam compreender a forma de como devem ser apresentadas todas as informações que o Portal deixou de apresentar.

REFERÊNCIAS

- Albuquerque, A.C.C. (2006). *Terceiro Setor: história e gestão de organizações* (1a ed.). São Paulo: Summus.
- Bettiol junior, A., & Varela, P.S. (2006). Demonstrações Contábeis para Instituições do Terceiro Setor: Um Estudo do Statement of Financial Accounting Standards nº 117 (FAS 117). *Anais do Congresso USP de Controladoria e Contabilidade*, São Paulo, SP, Brasil, 6.
- BEUREN, I.M. (2004). *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: Teoria e prática* (2a. ed.). São Paulo: Atlas.
- BLATT, A. (2001). *Análise de balanços: estrutura e avaliação das demonstrações financeiras e contábeis*. São Paulo: MAKRON Books.
- Carneiro, A. F., Oliveira, D. L., & Torres. (2011). Accountability e prestação de contas das organizações do terceiro setor: uma abordagem à relevância da contabilidade. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 6(2), 96-105.
- Carvalho, A. O., & Fadul, E. M. C. (2012). Os fatores críticos de sucesso na gestão de organizações não governamentais. *Administração Pública e Gestão Social*, 4(2), 148-171.
- Chagas, M. J. R., Luzivalda, G. D., Alves, K. R. C., & Queiroz, D. B. (2010). Evidenciação das subvenções e assistências governamentais recebidas pelas OSCIP's: uma análise empírica nos estados da Paraíba e do Rio Grande do Norte. *Anais do Seminário de Administração - SEMEAD*, São Paulo, SP, Brasil, 8.

- Chagas, M.J.R., Araújo, A.O., & Damascena, L.G. (2011). Evidenciação das subvenções e assistências governamentais recebidas pelas OSCIP's: uma análise empírica nos estados da Paraíba e do Rio Grande do Norte. *Revista Ambiente Contábil*, 3(2), 100-115.
- Coelho, S.C.T. (2002). *Terceiro Setor: um estudo comparado entre Brasil e Estados Unidos* (2a ed.). São Paulo: Ed. SENAC.
- Colauto, R.D., & Beuren, I.M. (2006). Coleta, análise e interpretação dos dados. In: BEUREN, I.M. (Org). *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade* (3a ed.). São Paulo: Atlas.
- Collis, J., & Hussey, R. (2005). *Pesquisa em administração*. (2a ed.). Porto Alegre: Bookman.
- Cruz, C.V.O.A. (2010). *A Relevância da Informação Contábil para os Investidores Sociais Privados de Entidades do Terceiro Setor no Brasil: Uma Investigação Empírica*. Tese de Doutorado, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.
- 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. *REBRAE - Revista Brasileira de Estratégia*, 2(1), 117-26.
- Dias, F.O. (2003). *Processo de Análise das Demonstrações Contábeis em Clubes Sociais: Um Estudo de Caso*. Monografia, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, SC, Brasil.
- Dumitru, G. (2011). The accounting information quality concept. *Journal of Academic Research in Economics*, 3(3), 559-569.
- Falconer, A. P. (1999). *A promessa do terceiro setor: um estudo sobre a construção do papel das organizações sem fins lucrativos e do seu campo de gestão*. Dissertação de Mestrado, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.
- Falk, H. (1992). Towards a framework for not-for-profit accounting. *Contemporary Accounting Research*, 8(2), 468-499.
- Fasfil. (2012). *As fundações e associações sem fins lucrativos no Brasil - 2010*. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatísticas – IBGE, Rio de Janeiro, Estudos e Pesquisas Informações Econômicas n. 20.
- Fischer, R. M. (2002). *O desafio da colaboração: práticas e responsabilidade social entre empresas e terceiro setor*. São Paulo: Gente.
- Fonseka, M.M., Colombage, S.R.N., & Tian, G.L. (2014). Effects of regulator's announcements, information asymmetry and ownership changes on private equity placements: evidence from China. *Journal of International Financial Markets, Institutions & Money*, 29, 126-149.
- Gil, A. C. (2010). *Como elaborar projetos de pesquisa* (5a ed.). São Paulo: Atlas.

- Guimarães, I. P., Pinho, L. A., & Leal, R. S. (2010). Profissionalização da gestão organizacional no terceiro setor: um estudo de caso na Fundação Instituto Feminino da Bahia. *Contabilidade Gestão e Governança*, 13(3), 132-148.
- Healy, P. M., & Palepu, K. G. (2001). Information asymmetry, corporate disclosure and the capital markets: a review of the empirical disclosure literature. *Journal of Accounting & Economics*, 31(1-3), 405-440.
- ITG – 2002. *Entidades sem finalidades de lucro* – NBC ITG – 2002. (2013). Conselho Federal de Contabilidade.
- Iudícibus, S. (2010). *Contabilidade introdutória* (11a ed.). São Paulo: Atlas.
- Keating, E. K., & Frumkin, P. (2003). Reengineering nonprofit financial accountability: toward a more reliable foundation for regulation. *Public Administration Review*, 63(1).
- Kotler, P. (1994). *Administração de marketing - análise, planejamento, implementação e controle*. Tradutor: Ailton Bomfim Brandão (traduzido da 8a edição -1994) Editor Atlas. São Paulo. 4a Edição. (Original: “Marketing Management :analysis, planning, implementation and control - 1994 - Editora Prentice Hall, Inc, Englewood Cliffs, New Jersey -USA).
- Lopes, A. B., & Martins, E. (2007). *Teoria da contabilidade: uma nova abordagem* (2a ed). São Paulo: Atlas.
- Marconi, M. A., & Lakatos, E. M. (2005). *Fundamentos de metodologia científica* (6a ed.). São Paulo: Atlas.
- Marion, J.C., & Iudícibus, S. (2006). *Introdução à teoria da contabilidade: para o nível de graduação* (4a ed.). São Paulo: Atlas.
- Marion, J.C. (2009). *Análise das demonstrações contábeis* (4a ed.). São Paulo: Atlas.
- Matarazzo, D.C. (2010). *Análise financeira de balanços: abordagem gerencial*. (7a ed.). São Paulo: Atlas.
- NBC T 10.19. *Entidades sem Finalidade de Lucros*. Resolução CFC nº 877, de 20 de abril de 2000.
- Neves Júnior, I. J. D., & Lins, A. (2007). A contribuição do Contador para a gestão das empresas do Terceiro Setor: uma pesquisa de campo no Distrito Federal. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios*, 9(23), 28-41.
- Olak, P. A., & Nascimento, D. T. (2010). *Contabilidade para entidades sem fins lucrativos (terceiro setor)*. São Paulo: Atlas.
- Oliveira, F. (1981). *A economia brasileira: crítica à razão dualista* (4a ed.). Petrópolis: Vozes.

- Parsons, L. M. (2003). Is accounting information from nonprofit organizations useful to donor? A review of charitable giving and value-relevance. *Journal of Accounting Literature*, 22, 104-129.
- Parsons, L. M. (2007). The impact of financial information and voluntary disclosures on contributions to not-for-profit organizations. *Behavioral Research in Accounting*, 19, 179-196.
- Piza, S. C. T., Parisi, C., Megliorini, E., & Gallo, M. F. (2012). A aderência das práticas contábeis das entidades do terceiro setor às normas brasileiras de contabilidade: um estudo multicaso de entidades do município de São Paulo-SP. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, 17(3), 78-97.
- Ramos, F. M. (2014). *Qualidade da informação contábil Ter das entidades do terceiro setor*. Dissertação Mestrado, Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, SC, Brasil.
- Ramos, F.M., & Klann, R.C. (2014). Qualidade da informação contábil das entidades do terceiro setor. *Anais do Seminário de Administração – SEMEAD*, São Paulo, SP, Brasil, 17.
- Raupp, F.M., & Beuren, I.M. (2006). Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: Beuren, I.M. (Org). *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade* (3a ed.). São Paulo: Atlas.
- Reis, A. (2003). *Demonstrações Contábeis: estrutura e análise*. (2003). São Paulo: Saraiva.
- Salamon, L.M., & Anheier, H.K. (1997). *Defining the Nonprofit Sector: A Cross National Analysis*. 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, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, SC, Brasil.
- Szazi, E. (2000). *Terceiro Setor: Regulação no Brasil*. São Paulo: Peirópolis.
- Trussel, J. M., & Parsons, L. M. (2007). Finances reporting factors affecting donations to charitable not-for-profit organizations. *Advances in Accounting*, 23, 263-285.
- Zhuang, J., Saxton, G.D., & Wu, H. (2014). Publicity vs. impact in nonprofit disclosures and donor preference: a sequential game with one nonprofit organization and N donors. *Annals of Operations Research*, 215, p.1-23.