

EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL NAS ORGANIZAÇÕES DA SOCIEDADE CIVIL DE INTERESSE PÚBLICO DO TERCEIRO SETOR DA REGIÃO SUL DO BRASIL

Vania Regina Morás

Mestranda em Ciências Contábeis pela Universidade Regional de Blumenau - FURB

Fabricia Silva da Rosa

Professora Doutora do PPGCC da Universidade Regional de Blumenau - FURB

RESUMO

A Evidenciação Contábil nas Organizações do Terceiro Setor é fundamental para os usuários das informações contábeis. Este estudo objetiva identificar o grau de conformidade das demonstrações contábeis das Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público da Região Sul do Brasil com as normas contábeis. A população compreende todas as Organizações do Terceiro Setor localizadas nos estados do Paraná, Santa Catarina e Rio Grande do Sul, a amostra compreende as Organizações denominadas juridicamente de OSCIP's, que possuem as informações sobre balanço patrimonial, demonstração de resultado, demonstração de superávit ou déficit e notas explicativas divulgadas no Cadastro Nacional das Entidades, no sítio do Ministério da Justiça nos anos de 2010 a 2012. Para isso, foi utilizada a técnica de *check list*, elaborado com base no exigido pelas Normas Brasileiras de Contabilidade NBC T 3 – Conceito, conteúdo, estrutura e nomenclatura das demonstrações Contábeis (Resolução CFC Nº 686/90) e NBC T 10.19 – Entidades sem finalidade de lucro (Resolução CFC Nº 877/00), e do trabalho de Silveira e Borba (2010). Como resultados encontrados, as OSCIP's não estão evidenciando os itens conforme pesquisa adequadamente, ainda precisam adequar-se as Normas Brasileiras de Contabilidade. As entidades do Terceiro Setor carecem de transparência em relação a evidenciação contábil, a qual abrange os usuários das informações contábeis.

Palavras-chave: Terceiro Setor, Evidenciação Contábil, Demonstrações Contábeis

1. INTRODUÇÃO

As Organizações Sem Fins Lucrativos, desempenham papel fundamental e relevante na sociedade, muitas vezes elas substituem ou complementam o papel do Estado. Atuam nas mais diversas áreas, incluem entidades religiosas, de recreação, saúde e educação, regulamentação de profissões. Apesar da importância dessas organizações e do aumento de recursos que as mesmas gerenciam, ainda não se obtém conhecimento sistematizado de como estas organizações divulgam suas prestações de contas (MIRANDA et. al; 2009).

Para Oliveira (2003) a principal característica das Organizações do Terceiro Setor é a finalidade social e o não provimento de lucro, o qual é reinvestido integralmente na organização, ao gerar superávit as organizações se auto sustentam, mas geralmente estas organizações possuem falhas no que se trata de planejamento estratégico adequado a realidade em que vivem.

Falconer (1999), destaca que o campo de estudos do Terceiro Setor é uma área pouco estudada no Brasil, existindo poucos estudos empíricos e um número insignificante com ênfase organizacional. O Terceiro Setor é um dos temas que vem despertando interesse nas escolas e faculdades no Brasil, as quais reflete em um conjunto de tendências complexas e relacionadas.

As mudanças de foco legal no Terceiro Setor se dão por intermédio de um processo longo, complexo, que envolve vários aspectos políticos, jurídicos e mudanças culturais, portanto não dependem somente do governo mas também das mudanças sociais (FERRAREZI; 2000).

As entidades, em geral, demonstram à sociedade seu valor social advindo de suas atividades corresponde por meio da Evidenciação Contábil. Para as entidades do Terceiro Setor, a adequação à Evidenciação Contábil é considerada um índice de transparência de suma importância que gera crédito para estas entidades diante da sociedade (SILVEIRA e BORBA; 2010).

Portanto, conforme o exposto acima apresenta-se a questão de pesquisa: qual o grau de conformidade das demonstrações contábeis das Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público da Região Sul do Brasil com as normas contábeis? Portanto, o objetivo da pesquisa é verificar o grau de conformidade das demonstrações contábeis das Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público da Região Sul do Brasil em relação as normas contábeis. Ocorre por meio de uma análise das demonstrações contábeis das organizações e sua transparência na divulgação e evidenciação contábil.

A pesquisa justifica-se pela insuficiência de informações não evidenciadas nas demonstrações contábeis das entidades do Terceiro Setor em relação a transparência em efetuar a evidenciação contábil, a qual passa a prejudicar os usuários de suas informações, entre eles os beneficiários ou até mesmo investidores. A necessidade de evidenciação do valor social é importante para analisar as condições atuais das entidades (SILVEIRA e BORBA; 2010).

2. REFERENCIAL TEÓRICO

No referencial teórico são abordados aspectos que embasam o tema desta pesquisa. Primeiro apresenta-se o conceito e características do Terceiro Setor, com destaque para as Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, seguido da Evidenciação Contábil conforme legislação para o Terceiro Setor e, por fim apresenta-se os estudos correlatos.

2.1 Terceiro Setor

A presença da população com necessidades no cenário mundial não representa uma surpresa. Todo ser humano por meio de suas conquistas apresenta também suas dificuldades,

assim pode-se verificar que todos possuem necessidades de algo. Porém, alguns indivíduos estão distantes das questões mais básicas de sobrevivência. Ao se deparar com a história ao longo dos anos, na Europa, a atitude de prestar uma ação pessoal a outra pessoa, apresentava-se como virtude privada movida pelo ideal da caridade, que provinha do doador como satisfação de ajudar o próximo (OLIVEIRA e ROMÃO; 2011).

A própria sociedade busca prover suas necessidades e melhora a qualidade de vida por meio das organizações de entidades sem fins lucrativos, as quais executam atividades sociais específicas e complementam as ações que o governo não realiza. Assim, constitui-se o Terceiro Setor como uma alternativa para o Estado denominado Primeiro Setor e para o Mercado denominado Segundo Setor (SILVEIRA e BORBA, 2010).

O Terceiro Setor é representado por Entidades de Interesse Social ou Organizações Não Governamentais denominadas ONGs, com o intuito de impulsionar iniciativas voltadas para o desenvolvimento social, sua posição intermedia o Estado e as empresas privadas. Não possuem finalidade lucrativa, sendo que a maioria dos trabalhos são realizados por voluntários. Essas organizações possuem empregados formais que trabalhar para controlar os recursos recebidos, administrar e prestar contas dos mesmos aos órgãos públicos e sociedade (VOESE e REPTCZUK; 2011).

Para Silveira e Borba (2010), a expressão Terceiro Setor serve para designar as entidades sem fins lucrativos que não estão enquadradas como privada e que desenvolvem atividades com finalidade coletivo ou público. Estas organizações, diferem do Estado, pois não estão encaixadas em sua hierarquia e não dependem dele, e do Mercado, por não distribuir resultados aos fundadores e associados.

O campo político econômico e institucional que engloba as organizações do Terceiro Setor localiza-se em uma zona nebulosa de pouca importância prática. A trajetória histórica de formação influencia na questão de como definir este setor: as pesquisas e referências mais antigas denominavam como entidades dedicadas a atividades filantrópicas e de associativismo comunitário e voluntário, as quais aparecem frequentemente de forma típica no modelo de vida norte-americana (FISCHER e FALCONER, 1998).

No Brasil, e na América-latina, as Organizações do Terceiro Setor assemelham-se com as organizações norte americanas e tornam-se distintas do Estado e do Mercado. O Terceiro Setor inicia-se por meio de um conjunto organizacional, processo de redemocratização que vem consolidar os trabalhos de grupos formais e informais, realizar mobilização civil para assegurar direitos e reivindicar atendimento a necessidades específicas dos vários segmentos carentes da população (FISCHER e FALCONER, 1998).

Ao longo dos anos, as organizações do Terceiro Setor sentem a necessidade de usufruir de técnicas de gestão utilizadas por empresas privadas, a partir de teorias econômicas, psicológicas e de gestão é determinado a eficácia do valor social das organizações. Para melhorar a eficiência, as organizações passam a aplicar a remuneração por desempenho, praticado por empresas privadas (THEUVSEN; 2004).

As organizações do Terceiro Setor nunca tiveram interesse em identificar-se como órgãos governamentais, os quais não gozam de boa imagem pública. Ao resgatar os princípios democráticos, diante da denominada crise do Estado, que afetou os países pobres e os países em desenvolvimento no final da década de 80. O Brasil encaminhou sua redemocratização e passa a priorizar a estabilidade da moeda e a modernização econômica para inserir-se no cenário globalizado. Na intenção de estimular a parceria com as Organizações do Terceiro Setor, o governo reconhece o insucesso do Estado, e estimula a participação da sociedade civil em solidariedade as organizações (FISCHER e FALCONER, 1998).

Para Voese e Reptczuk (2011), as Organizações do Terceiro Setor obtém registros e títulos como: Título de Utilidade Pública Federal (UPF); Registro no Conselho Nacional de

Assistência Social (CNAS); Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (Cebas); Qualificação como Organização Social (OS); e Qualificação como Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP), estes, por sua vez, contribuem para a diferenciação da categoria das organizações, inserindo-as em regimes jurídicos específicos. Torna-se possível o acesso a recursos públicos, convênios e parcerias com o Poder Público e facilitam a captação de investimentos privados e a obtenção de financiamentos, demonstrando credibilidade a sociedade.

A terminologia contábil trata-se de uma forma de como as informações contábeis podem ser classificadas. A necessidade do ser humano em separar e classificar animais, dados, coisas, objetos e informações para compreender melhor o que está em seu redor. Para visar e atender as necessidades dos usuários a terminologia contábil é fundamental para que a contabilidade demonstre com maior facilidade e entendimento as informações geradas. No Brasil esta terminologia é determinada, em sua maior parte, pela legislação que regulamenta as sociedades por ações, cujos procedimentos são utilizados por várias organizações, além das determinações do Conselho Federal de Contabilidade (MIRANDA et.al; 2009).

Os recursos adquiridos pelas Organizações do Terceiros Setor são provenientes de órgãos públicos e privados, por meio de convênios, parcerias, contratos e doações os quais são repassados para executar seu próprio funcionamento e o desenvolvimento de projetos na sociedade. Assim, após efetuar o repasse a entidade precisa prestar contas ao seu financiador, por meio da apresentação das demonstrações obrigatórias. Se as obrigações não forem cumpridas pode ocorrer consequências como a contas não serem aprovadas pela concedente, multas, processos administrativos, perdas de certidões negativas de débitos perante órgãos públicos e a não aprovações de convênios (VOESE e REPTCZUK; 2011).

Voese e Reptczuk (2011), destacam que para impedir a ocorrência de problemas relacionados a prestação de contas, as organizações precisam trabalhar com profissionais competentes, na busca de excelência nos resultados, quanto melhor forem os resultados alcançados melhor serão os investimentos nas organizações.

O Terceiro Setor no Brasil, conforme Falconer (1999), é formado por cinco categorias de organizações: a) instituições religiosas e entidades ligadas a Igreja; b) movimentos sociais e organizações não governamentais; c) empreendimentos sem fins lucrativos de serviços; d) entidade nascida sob a tutela do Estado denominada entidade paraestatal e; e) as fundações e entidades empresariais.

Conforme Código Civil Brasileiro art. 44 lei nº 10.406, de 10/01/2002, alterado pela lei nº 10.825 de 22/12/2003, destaca que Entidades do Terceiro Setor são pessoas jurídicas de direito privado e podem ser constituídas de duas formas: associações ou fundações.

As associações são constituídas da União de pessoas que se organizam para fins não econômicos, não há entre os associados direitos e obrigações recíprocas. As fundações são instituídas por escritura pública ou testamento, por meio de dotação especial de bens livres especificando a qual fim se destina e de que maneira será administrada, será constituída para fins religiosos, morais, culturais ou de assistência (Código Civil Brasileiro art. 53; art. 54 e art. 62 lei nº 10.406, de 10/01/2002, alterado pela lei nº 10.825 de 22/12/2003).

Ferrarezi (2000) destaca a Lei 9.790/99, conhecida como a nova lei do Terceiro Setor, como um primeiro passo na reforma do marco legal que passa a regulamentar as relações entre Estado e Sociedade Civil no Brasil. A estratégia desta reforma é o empoderamento das populações para influenciar nas decisões públicas e alavancar novos recursos que compete ao processo de desenvolvimento do país.

Conforme art. 1º lei 9.790/99, qualificam-se como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público as pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos e os

objetivos sociais e normais atendam aos requisitos instituídos em lei. Considera-se sem fins lucrativos a pessoa jurídica de direito privado que não distribui, entre sócios ou associados, conselheiros, diretores, empregados ou doadores eventuais excedentes operacionais brutos ou líquidos e que implique no objeto social.

O Termo de Parceria é um instrumento passível de ser firmado entre o Poder Público e as Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público discriminará direitos, responsabilidades e obrigações entre as partes. A execução do objeto do Termo de Parceria será acompanhada e fiscalizada por órgão do Poder Público da área de atuação correspondente à atividade fomentada, e pelos Conselhos de Políticas Públicas das áreas correspondentes de atuação existentes, em cada nível de governo. Os responsáveis pela fiscalização ao tomar conhecimento de irregularidade ou ilegalidade na utilização de recursos ou bens de origem pública pela organização parceira, darão imediata ciência ao Tribunal de Contas respectivo e ao Ministério Público, sob pena de responsabilidade solidária (art. 09, art. 10, art. 11 e art. 13 lei 9.790/99).

2.2 Evidenciação Contábil no Terceiro Setor

A evidenciação é uma maneira de tornar públicas para os usuários das informações contábeis as ações desenvolvidas pelas organizações do terceiro setor, as quais possuem finalidade com cunho no aspecto social, assim reflete na necessidade de transparência e na responsabilidade da entidade sobre seus atos que deverão ter impacto social (Silveira e Borba; 2010).

Conforme NBC T 10.19 em seu item 10.19.1.6 – aplicam-se às entidades sem finalidade de lucros os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidades e suas Interpretações Técnicas e Comunicados Técnicos, editados pelo Conselho Federal de Contabilidade (CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DE SANTA CATARINA, 2008).

A NBC T 10.19 estabelece critérios e procedimentos específicos de avaliação, de registros dos componentes e variações patrimoniais e de estruturação das demonstrações contábeis, e as informações a ser divulgadas em notas explicativas das organizações sem finalidade de lucro. A Norma, destina-se a orientar o atendimento às exigências legais sobre procedimentos contábeis, emissão de certificados pelas entidades filantrópicas (CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DE SANTA CATARINA, 2008).

A Evidenciação Contábil tem sentido restrito para a informação contábil, visto que a informação é um conjunto amplo que passa a ser estruturado conforme as necessidades dos diversos usuários, no entanto, a evidenciação refere-se a um destes métodos aplicados disponibilizando as informações aos usuários, a evidenciação também é considerada como um canal utilizado para o processo de comunicação entre as organizações e os tomadores de decisões que subsidiam a tomada de decisão (ARAÚJO; 2005).

A divulgação e a prestação de contas tornam o ambiente organizacional mais eficiente e sustentável para as organizações sem fins lucrativos, sendo que a divulgação de informações relevantes cria confiança e melhora as decisões sobre financiamento. Diferentes níveis e tipos de divulgação podem ser necessários, ela deve abranger as várias formas de organização (GANDÍA, 2009)

Cruz et al. (2010) consideram que a análise de desempenho sugere uma relação entre as informações contábeis e as informações operacionais da organização que gerem os recursos. Assim, a análise estrutural da empresa pode evidenciar informações que sugerem uma melhor gestão dos recursos públicos e privados nas organizações. Percebe-se a importância da prestação de contas por parte das organizações de Terceiro Setor, as quais utilizam suas informações e relatórios contábeis como principal fator de transparência da gestão dos recursos.

As funções desempenhadas pelas organizações sem fins lucrativos estão em pleno crescimento, visam a necessidade de recursos financeiros para concretizar a missão destas organizações, portanto a responsabilidade social e a necessidade de obter recursos, doações e subvenções faz as organizações apresentar à sociedade demonstrações e relatórios evidenciando o resultado e benefícios gerados em determinado período (DE PAULA, BRASIL e DO CARMO MÁRIO, 2009)

Behn, Devries e Lin, (2010) argumenta que a oportunidade do público em acessar as informações financeiras e operacionais das grandes organizações sem fins lucrativos é importante para o fluxo de capitais eficiente e pra a decisões de informações sobre as doações. Já a restrição ao acesso as informações pode resultar na perda da confiança dos usuários e investidores.

2.3 Estudos Relacionados

Para destacar a evidenciação contábil no terceiro setor apresenta-se estudos relacionados a está pesquisa: Na pesquisa de Miranda et. al; (2009) sobre a terminologia contábil utilizada pelas ONGs na prestação de contas de suas atividades e o grau de aderência das demonstrações contábeis utilizadas, conforme normas definidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), caracterizou o seguinte resultado: as organizações divulgam suas prestações de contas em seus sítios eletrônicos, porém dos 269 sítios visitados somente 11% apresentavam algum tipo de prestação de contas com informações econômicas financeiras. Baixo grau de aderência às normas do CFC em termos de terminologia utilizada nas demonstrações contábeis, o percentual médio de aderência foi de 44%, verificou-se maior aderência ao Balanço Patrimonial na substituição dos termos Lucros ou Prejuízos Acumulados por Superávit ou Déficit Acumulado, já o menor grau de aderência foi na Demonstração do Superávit ou Déficit, denominada como Demonstração do Resultado, no geral, as ONGs precisam se adequar melhor as Normas Brasileiras de Contabilidade.

Silveira e Borba (2010) realizaram uma pesquisa a qual analisam a conformidade das demonstrações contábeis das fundações da área de Educação e Pesquisa cadastradas pelo Ministério Público de Santa Catarina. Os resultados obtidos na análise do grau de conformidade das demonstrações das fundações com as normas contábeis, avaliado por meio da verificação do nível de evidenciação contábil de alguns itens das demonstrações contábeis, comprovou que as fundações deixam de evidenciar itens fundamentais. O item que mais chamou atenção foi a apresentação dos totais de receitas com e sem gratuidade e dos benefícios fiscais usufruídos.

A pesquisa de Voese e Reptczuk (2011), tem como objetivo demonstrar as características e peculiaridades aplicáveis às Organizações do Terceiro Setor, como resultado encontra-se diversas organizações classificadas nesta categoria, mas no Brasil elas ainda não possuem uma legislação específica de normatização, por isso precisam seguir normas técnicas do CFC e adaptar-se a leis destinadas a empresas privadas ou órgãos públicos.

Para avaliação e mensuração do desempenho na gestão das organizações sem fins lucrativos, De Paula, Brasil e Do Carmo Mário (2009) utiliza a metodologia SROI (*Social Return On Investment*) que quando aplicável possibilita quantificar o valor econômico e social criado com o investimento por meio da mensuração e evidenciação do desempenho organizacional. Como resultado, verificou-se que por meio da metodologia SROI foi possível verificar o valor da entidade representando pelo conjunto de criação de valor da atividade econômica, da sua causa social e os recursos captados para financiamentos e investimentos de longo prazo. Assim, o resultado alcançado contribuiu na avaliação e mensuração do desempenho das organizações pesquisadas.

Behn, Devries e Lin, (2010) apresentam em questão a preocupação e a capacidade dos membros do Senado dos EUA, os doadores e as partes externas interessadas em acessar informações específicas sobre as operações das organizações sem fins lucrativos importantes nas decisões de doações e a falta de transparência na prestação de contas. Deste modo, o estudo busca analisar por que algumas organizações divulgam voluntariamente as demonstrações financeiras auditadas e outras não. Os autores demonstram que uma organização de maior porte permite um melhor acesso as demonstrações financeiras auditadas e a divulgação é importante para os interessados contribuir com tempo e dinheiro e verificar se está aplicação está sendo de forma eficiente. Assim, a ponto que as organizações estão sendo monitoradas externamente a divulgação das demonstrações financeiras tendem a ser mais favoráveis.

3 ASPECTOS METODOLÓGICOS

Nesta seção desenvolve-se os aspectos metodológicos da pesquisa, onde classifica-se os procedimentos de pesquisa seguido do enquadramento de pesquisa.

3.1 Enquadramento Metodológico

A escolha do método e das técnicas serve para atingir com êxito os objetivos determinados na pesquisa. Desse modo, a presente pesquisa é classificada quanto aos objetivos como descritivo, quanto aos procedimentos como documental e no que tange a abordagem do problema se enquadra como qualitativa.

3.2 Procedimentos Metodológicos

Os dados foram coletados por meio do Cadastro Nacional de Entidades, disponibilizado no sítio eletrônico do Ministério da Justiça. A população compreende as Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público dos estados do Paraná, Santa Catarina e Rio Grande do Sul, a amostra é composta pelas Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público – OSCIPs qualificadas nestes três estados e que possuem informações sobre balanço patrimonial, demonstração de resultado, demonstração de superávit ou déficit e notas explicativas divulgadas no período de 2010, 2011 e 2012. As OSCIPs que não possuíam informações disponíveis em um destes período foram excluídas da amostra. As OSCIP's que tiverem início de atividades ou baixa de suas atividades corresponde neste período também não foram inclusas. A amostra finaliza com 110 OSCIP's no estado do Paraná, 61 OSCIP's no estado de Santa Catarina e 61 OSCIP's no estado do Rio grande do Sul.

Para verificar a evidenciação das Normas Brasileiras de Contabilidade NBC T 3 – Conceito, conteúdo, estrutura e nomenclatura das demonstrações Contábeis (Resolução CFC Nº 686/90) e NBC T 10.19 – Entidades sem finalidade de lucro (Resolução CFC Nº 877/00), aplicou-se um *check list*, adaptado das próprias NBCs e do trabalho de Silveira e Borba (2010).

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Para analisar as informações sobre as organizações, desenvolveu-se um *check list* determinado entre três grupos, o primeiro grupo analisa as informações constantes no Balanço Patrimonial, o segundo analisa as informações das Demonstração de Resultado e de Superávit e Déficit, e por fim o terceiro analisa as informações das Notas Explicativas.

A tabela 1 demonstra a análise de evidenciação dos itens do Balanço Patrimonial, considerando a NBC T 10.19 (2000), NBC T 3 (2000) e Silveira e Borba (2010) com as 110 organizações do estado do Paraná, 61 de Santa Catarina e 61 do Rio Grande do Sul, no período de 2010 a 2012:

Tabela1: Evidenciação do Balanço Patrimonial das OSCIP's.

ITEM ANALISADO	NORMA	TAXA DE EVIDENCIAÇÃO (%)								
		PARANÁ			SANTA CATARINA			RIO GRANDE DO SUL		
		2010	2011	2012	2010	2011	2012	2010	2011	2012
A organização registra o valor do superávit ou déficit do exercício em conta própria do Balanço Patrimonial?	Item 10.19.2.7, Silveira e Borba	90,1	85,16	89,25	91,20	87,18	89,10	87,80	91,18	88,20
A organização apresentou constituição de Provisão para cobrir possíveis perdas, bem como a baixa de valores prescritos, incobráveis e anistiados?	Item 10.19.2.2, Silveira e Borba	21,80	22,30	24,0	26,27	24,20	30,33	28,90	33,30	31,57
No grupo do Patrimônio Líquido a conta Capital está substituída pela conta Patrimônio Social?	Item 10.19.2.2	90,1	93,2	88,50	92,29	89,58	89,18	87,40	91,0	93,15
A organização evita apresentar contas do ativo com títulos genéricos e valor superior a um décimo do valor do respectivo grupo de contas?	Item 3.2.2.9 Silveira e Borba	62,20	64,87	58,33	49,50	53,18	55,20	60,13	63,18	62,85
No grupo do Patrimônio Líquido conta Lucros ou	Item 10.19.2.2	67,10	68,25	68,30	72,10	70,18	69,15	58,20	59,30	61,77

Prejuízos Acumulados está substituída pela conta Superávit ou Déficit do Exercício?										
A organização evita apresentar contas do passivo com títulos genéricos e valor superior a um décimo do valor do respectivo grupo de contas?	Item 3.2.2.9, Silveira e Borba	74,10	75,20	79,18	55,19	57,45	63,56	67,69	69,28	70,30
TOTAL GERAL	-	65,57	64,45	67,92	64,43	63,64	66,09	65,02	67,87	67,97

Fonte: Dados da pesquisa.

A partir dos dados coletados, busca-se evidenciar os itens analisados, estabelecendo um percentual para cada item, para cada ano analisado e para cada estado.

Conforme os itens do Balanço Patrimonial analisado, verifica-se que o item de maior destaque para o registro do valor do superávit ou déficit do exercício em conta própria do Balanço Patrimonial realizado pelas organizações, seguido da substituição da conta capital social pela conta patrimônio social no patrimônio líquido. Os percentuais encontrados para o primeiro item foram 90,10; 85,16 e 89,25 no estado do Paraná, 91,20; 87,18 e 89,10 no estado de Santa Catarina e 87,80; 91,18 e 88,20 correspondentes aos anos de 2010, 2011 e respectivamente 2012. Já para o segundo item de maior valor verificou-se 90,10; 93,20 e 88,50 no estado do Paraná, 92,29; 89,58 e 89,18 para Santa Catarina e respectivamente 87,40; 91,0 e 93,15 para o Rio Grande do Sul correspondente aos anos de 2010, 2011 e 2012.

O item com menor destaque percentual foi o de provisão para cobrir possíveis perdas, bem como baixa de valores prescritos, incobráveis e anistiados. No que segue os resultados 21,80; 22,30 e 24,0 representa as organizações do estado do Paraná, 24,20; 30,33 e 28,90 está entre as organizações de Santa Catarina e, por fim 28,90; 33,30 e 31,57 corresponde as organizações do Rio Grande do Sul, representando os anos de 2010, 2011 e 2012 respectivamente.

No que tange o percentual geral dos itens evidenciados sob as organizações 65,57; 64,45 e 67,92 corresponde ao estado do Paraná, 64,43; 63,64 e 66,09 a Santa Catarina e 65,02; 67,87 e 67,97 ao Rio Grande do Sul, representando os anos de 2010, 2011 e 2012 respectivamente. Portanto a evidenciação geral, tendo como base as NBCs em relação ao grupo do balanço patrimonial apontou índices acima da média, ou seja a maior parte das empresas estão evidenciando as contas do balanço patrimonial conforme solicitado pelas NBCs.

A tabela 2 demonstra a análise de evidenciação dos itens da Demonstração de Resultado Superávit ou Déficit considerando a NBC T 10.19 (2000), NBC T 3 (2000) e Silveira e Borba (2010), com as 110 organizações do estado do Paraná, 61 de Santa Catarina e 61 do Rio Grande do Sul, no período de 2010 a 2012:

Tabela 2: Evidenciação da Demonstração de Resultado e de Superávit ou Déficit das OSCIP's.

ITEM ANALISADO	NORMA	TAXA DE EVIDENCIAÇÃO (%)								
		PARANÁ			SANTA CATARINA			RIO GRANDE DO SUL		
		2010	2011	2012	2010	2011	2012	2010	2011	2012
A organização utiliza o Regime de Competência em sua Contabilidade?	Item 10.19.2.1, Silveira e Borba	81,20	82,57	86,10	79,18	82,79	81,93	79,01	83,76	82,25
A organização deve registrar as contas de receitas e despesas, superávit ou déficit de forma segregada, quando identificáveis por tipo de atividade.	Item 10.19.2.5, Silveira e Borba	49,25	46,22	43,17	40,81	42,59	45,29	43,39	44,63	42,91
A organização contabiliza a depreciação de seu ativo imobilizado?	Item 10.19.2.1, Silveira e Borba	50,89	53,64	55,22	63,10	65,29	66,18	49,50	45,17	47,89
A organização contabiliza a amortização de seu ativo intangível?	Item 10.19.2.1, Silveira e Borba	5,26	7,59	6,25	8,75	9,89	7,58	6,36	7,27	5,25
A organização evita apresentar contas de receitas com títulos genéricos e valor superior a um décimo do valor do	Item 3.2.2.9, Silveira e Borba	39,40	43,89	42,57	43,18	41,79	50,89	52,56	49,18	52,25

respectivo grupo de contas?										
A organização evita apresentar contas de despesas com títulos genéricos e valor superior a um décimo do valor do respectivo grupo de contas?	Item 3.2.2.9 , Silveira e Borba	37,58	42,69	40,75	37,29	35,18	32,47	35,79	37,63	33,64
TOTAL GERAL	-	43,93	46,10	45,68	45,38	46,25	47,39	44,44	44,61	44,03

Fonte: Dados da pesquisa.

Ao realizar a análise dos dados apresentados pela Tabela 2, sobre os itens que evidenciam às Demonstrações de resultado e de superávit e déficit também apresentam baixos índices de evidenciação entre as empresas analisadas. Com exceção do item 10.19.2.1 - contabilização pelo regime de competência, o qual teve maior destaque.

Neste grupo o melhor índice está relacionado à utilização do regime de competência para contabilização e elaboração das demonstrações contábeis, com 81,20; 82,57 e 86,10 está o Paraná, com 79,18; 82,79 e 81,93 Santa Catarina e, por fim com 79,01; 83,76 e 82,25 de evidenciação encontra-se o estado do Rio Grande do Sul, seguido dos anos de 2010, 2011 e 2012, respectivamente.

O segundo item com maior evidenciação e a contabilização da depreciação do ativo imobilizado com 50,89; 53,64 e 55,22 para o estado do Paraná, 63,10; 65,29 e 66,18 para Santa Catarina e 49,50; 45,17 e 47,89 no estado do Rio Grande do Sul, seguido dos anos de 2010, 2011 e 2012 respectivamente. Já com menor percentual de destaque está a contabilização para amortização do ativo intangível sendo que 5,26; 7,59 e 6,25 foi evidenciado pelo Paraná, 8,75; 9,89 e 7,58 por Santa Catarina e, por fim 6,36; 7,27 e 5,25 pelo estado do Rio Grande do Sul, correspondente aos anos de 2010, 2011 e 2012, respectivamente.

No geral, o percentual sobre a evidenciação da demonstração de resultado ou de superávit ou déficit está a baixo da média, a maioria das organizações não está evidenciando conforme sugere a NBCs. Portanto, 49,93; 46,10 e 45,68 cabe a evidenciação realizada pelo estado do Paraná nos anos de 2010, 2011 e 2012, respectivamente. Para Santa Catarina houve uma evidenciação de 45,38; 46,25 e 47,39 nos anos de 2010, 2011 e 2012, respectivamente. E no Rio grande do Sul evidenciou-se 44,44; 44,61 e 44,03 nos anos de 2010, 2011 e 2012, respectivamente.

A tabela 3 demonstra a análise de evidenciação dos itens das Notas Explicativas considerando a NBC T 10.19 (2000), NBC T 3 (2000) e Silveira e Borba (2010), com as 110 organizações do estado do Paraná, 61 de Santa Catarina e 61 do Rio Grande do Sul, no período de 2010 a 2012:

Tabela 3: Evidenciação das Notas Explicativas das OSCIP's.

ITEM ANALISADO	NORM A	TAXA DE EVIDENCIAÇÃO (%)		
		PARANÁ	SANTA CATARINA	RIO GRANDE DO

								SUL		
		2010	2011	2012	2010	2011	2012	2010	2011	2012
Apresenta o resumo das principais práticas contábeis?	Item 10.19.3.3, a)	92,20	93,45	91,89	89,90	92,25	94,56	91,30	92,89	91,59
Apresenta os critérios de apuração das receitas e das despesas, com gratuidades, doações, subvenções, contribuições e aplicações de recursos?	Item 10.19.3.3, b), Silveira e Borba	85,86	84,56	84,89	76,10	77,74	79,71	80,89	82,56	81,29
Apresenta os valores referentes à isenção de contribuições previdenciárias?	Item 10.19.3.3, c), Silveira e Borba	67,19	68,59	64,95	71,64	72,35	69,25	73,69	72,49	70,37
Apresenta as subvenções recebidas pela entidade, a aplicação dos recursos e as responsabilidades decorrentes dessas subvenções?	Item 10.19.3.3, d)	65,23	62,25	64,79	58,26	57,96	55,85	49,18	48,50	49,33
Apresenta os fundos de aplicação restrita e responsabilidades decorrentes desses fundos?	Item 10.19.3.3, e)	50,85	52,90	49,71	63,56	62,59	60,78	48,20	50,39	47,85
Apresenta suas receitas com e sem gratuidade de forma	Item 10.19.3.3, k)	69,25	68,10	67,15	63,18	65,63	67,20	72,99	73,58	71,79

segregada, e os benefícios fiscais gozados?										
TOTAL GERAL	-	71,76	71,64	70,56	70,44	71,42	71,23	69,38	65,50	68,70

Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme a tabela 3, observa-se que os itens analisados referentes as notas explicativas possuem maior índice de evidenciação contábil. Diante dos dez itens analisados verifica-se que as organizações de forma geral evidenciaram somente seis itens e quatro itens não teve nenhuma evidenciação identificada.

Dentre os itens evidenciados o percentual que merece maior destaque está nas principais práticas contábeis adotadas pelas organizações sendo que, 92,20; 93,45 e 91,89 corresponde a evidenciação realizada pelas organizações do Paraná, 89,90; 92,25 e 94,56 as organizações de Santa Catarina e 91,30; 92,89 e 91,59 as organizações do Rio Grande do Sul, nos anos de 2010, 2011 e 2012, respectivamente.

O item que observa os critérios de apuração das receitas e despesas também possui uma boa evidenciação contábil, sendo 85,86; 84, 56 e 84,89 para a evidenciação realizada no Paraná, em Santa Catarina cabe 76,10; 77,74 e 79,71 e para o Rio Grande do Sul 80,89; 82,56 e 81,29, referente aos anos de 2010, 2011 e 2012 respectivamente.

De forma geral, analisando-se a evidenciação dos itens das notas explicativas observa-se a necessidade de conhecimento por parte das entidades da contabilização de itens que não vem sendo contabilizados e evidenciados, há uma necessidade do envolvimento de pessoas com conhecimento mais aprofundado sobre as NBCs.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O terceiro setor é importante para o desenvolvimento da sociedade, ele encontra-se entre as entidades privadas do primeiro setor e as entidades públicas do segundo setor, surge da necessidade de desenvolver atividades sociais de responsabilidade pública e privada que não estava sendo desenvolvidas. O terceiro setor praticamente sobrevive de doações, subvenções e projetos de iniciativa pública e privada, por isso a necessidade de atuar com transparência em relação as demonstrações contábeis e fundamental tanto para os usuários como para os investidores.

De forma geral, o estudo contribuiu para investigar a evidenciação contábil das Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público dos estados do Paraná, Santa Catarina e Rio Grande do Sul em relação a adequação as Normas Brasileiras de Contabilidade. Para este fim, elaborou-se um *check list*, o qual baseia-se nos trabalhos de Silveira e Borba (2010) e as NBC T 3 – Conceito, conteúdo, estrutura e nomenclatura das demonstrações Contábeis (Resolução CFC Nº 686/90) e NBC T 10.19 – Entidades sem finalidade de lucro (Resolução CFC Nº 877/00)

Portanto, por meio dos resultados encontrados nesta pesquisa, as organizações de modo geral apresentam baixos índices de evidenciação contábil, apesar de considerar-se a evidenciação um fator importante para a prestação de contas. As organizações devem trabalhar e se organizar no intuito de melhorar estes índices. É importante destacar a importância das organizações em adotar modelos de demonstrações com maior abrangência, pois os modelos encontrados no estudo não atendem a todos os critérios para a prestação de contas.

Estes achados contribuirão com os estudos de Silveira e Borba (2010) que após analisar a conformidade das demonstrações contábeis das fundações da área de Educação e Pesquisa cadastradas pelo Ministério Público de Santa Catarina comprovou-se que as

fundações deixam de evidenciar itens fundamentais. Assim, confirma-se a deficiência das entidades do Terceiro Setor em relação a transparência com a evidenciação contábil, a qual atinge os usuários das informações contábeis.

Observou-se ainda, que existem dificuldades por parte das organizações em relação a prestação de contas e o grau de aderência as demonstrações contábeis de acordo com as NBC T 3 e a NBC T 10.19. Portanto, este estudo contribui com a pesquisa de Miranda et. al (2009) na qual somente 11% das organizações apresentam prestações de contas em sítios eletrônicos e obteve-se um percentual médio de aderência as normas de 44%, verificou-se maior aderência ao Balanço Patrimonial na substituição dos termos Lucros ou Prejuízos Acumulados por Superávit ou Déficit Acumulado, já o menor grau de aderência foi na Demonstração do Superávit ou Déficit, denominada como Demonstração do Resultado, no geral.

Ainda existem muitas fraquezas que precisam ser superadas por estas organizações, elas ainda precisam ser mais reconhecidas. Porém, as organizações devem estar atentas a prestação de contas, pois quanto maior a evidenciação contábil maior são as chances do número de doações aumentar, pois os doadores podem estar cientes da aplicação correta das mesmas.

A pesquisa não teve o propósito de observar a qualidade da evidenciação contábil realizada pelas organizações, ateu-se somente aos itens evidenciados conforme NBCs. Para pesquisas futuras recomenda-se a observação da qualidade da evidenciação contábil e a aplicação da pesquisa nas demais regiões brasileiras e organizações do terceiro setor com exceção para as OSCIP's.

REFERÊNCIAS:

ARAÚJO, Osório Cavalcante. **Contabilidade para Organizações do Terceiro Setor**. São Paulo: Atlas, 2005.

BEHN, Bruce K.; DEVRIES, Delwyn D.; LIN, Jing. The determinants of transparency in nonprofit organizations: An exploratory study. **Advances in Accounting**, v. 26, n. 1, p. 6-12, 2010.

Beuren, I. M. et al. 2006. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática** (3a ed.). São Paulo: Atlas.

BRASIL, Presidência da República. Lei nº 10.825, de 22 de dezembro de 2003. Dá nova redação aos arts. 44 e 2.031 da lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002, que institui o código civil. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/2003/110.825.htm>>. Acesso em: 15 de abril de 2014.

BRASIL, Presidência da República. Lei nº 9.790, de 23 de março de 1999. Dispõe sobre a qualificação de pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, como organizações da Sociedade civil de interesse público, institui e disciplina o termo de parceria, e dá outras providências. Cartilha oscips. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19790.htm>. Acesso em: 20 de abril de 2014.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DE SANTA CATARINA. **Princípios Fundamentais e Normas Brasileiras de Contabilidade**. Florianópolis: CRCSC, 2008.

CRUZ, June Alisson Westarb et al. Performance no terceiro setor uma abordagem de Accountability: Estudo de caso em uma Organização Não Governamental Brasileira. **Revista de Administração da UFSM**, v. 3, n. 1, p. 58-75, 2010.

DE PAULA, Cleberson Luiz Santos; BRASIL, Haroldo Guimarães; DO CARMO MÁRIO, Poueri. Mensuração do Retorno Social de Organizações sem Fins Lucrativos por meio do SROI–Social Return On Investment. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 20, n. 3, p. 127-155, 2009.

FALCONER, Andrés Pablo. **A promessa do Terceiro Setor: um estudo sobre a construção do papel das organizações sem fins lucrativos e do seu campo de gestão**. 1999. Dissertação (Mestrado em Administração.) – Programa de Pós- Graduação em Administração da Universidade de São Paulo. São Paulo: FEA/USP, 1999.

FERRAREZI, Elisabete. **OSCIP – Organização da Sociedade Civil de Interesse Público: a lei 9.790/99 como alternativa para o terceiro setor**. Brasília: Comunidade Solidária, 2000.

FISCHER, Rosa Maria; FALCONER, Andrés Pablo. Desafios da parceria governo e terceiro setor. **Revista de Administração**. São Paulo, v. 33, n.1, p. 12-19, jan/mar, 1998.

GANDÍA, J. L. Internet Disclosure by Nonprofit Organizations: Empirical Evidence of Nongovernmental Organizations for Development in Spain. **Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly**. v. 40, originally published online, 2011.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MIRANDA, Luiz Carlos; OLIVEIRA, Irani Maria da Silva; FEITOSA, Amanda Batista e RODRIGUES, Raimundo Nonato; Prestação de contas das organizações não governamentais brasileiras: uma investigação sobre terminologia contábil. **Revista Universo Contábil**, v. 5, n. 1, 2009.

OLIVEIRA, Aristeu de; ROMÃO, Valdo. **Manual do Terceiro Setor e Instituições Religiosas: trabalhista, previdenciária, contábil e fiscal**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

OLIVEIRA, Rodrigo Nunes de. Análise da gestão de organizações sem fins lucrativos: Estudo de caso. **Trabalho de Conclusão de Curso)-Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Atuária, PUC/SP, São Paulo**, 2003.

SILVEIRA, Douglas da; BORBA, José Alonso. **Evidenciação Contábil de Fundações Privadas de Educação e Pesquisa: Uma Análise da Conformidades das Demonstrações Contábeis de Entidades de Santa Catarina**. *Revista de Contabilidade Vista & Revista*, v. 21, n. 1, p 41-68, 2010.

THEUVSEN Ludwig. Doing Better While Doing Good: Motivational Aspects of Pay-for-Performance Effectiveness in Nonprofit Organizations. **Voluntas: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations**. v. 15, n. 2, p. 117-136, 2004.

VOESE, Simone Bernardes; REPTCZUK, Roseli Maria. Características e Peculiaridades das Entidades do Terceiro Setor. **ConTexto**, v. 11, n. 19, p. 31-42, 2011.