

Um Estudo nas Demonstrações Contábeis elaboradas, divulgadas e utilizadas na Prestação de Contas das Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público - OSCIP do Brasil

Elenildo Santos Bezerra (UEPB) - elenildo.consultoria@gmail.com

Mércia de Lima Pereira (UEPB) - mercia.uepb@gmail.com

Lúcia Silva Albuquerque (UEPB/ UFCG) - luciasalbuquerque@gmail.com

Resumo:

Com a criação da lei 9.790/99, uma nova titularidade surgiu no âmbito das organizações do terceiro setor, a de Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP), a partir daí, diversas exigências foram impostas pelo Estado para estabelecer parcerias com estas entidades, como a obrigatoriedade da divulgação das informações econômicas e financeiras aos usuários interessados. Essa pesquisa objetivou identificar as Demonstrações Contábeis elaboradas, divulgadas e utilizadas na Prestação de Contas das OSCIP do Brasil. A pesquisa pode ser classificada como bibliográfica e descritiva. A abordagem do problema é de natureza quanti-qualitativa, o instrumento de coleta foi um questionário estruturado no Google Drive, que foi encaminhado a 2.772 OSCIP, e do qual se obteve 168 questionários respondidos. Os resultados obtidos revelaram que em relação à elaboração de demonstrações contábeis, 97% e 96% das entidades elaboram, respectivamente, o balanço patrimonial e demonstração do superávit ou déficit do período. No que tange à prestação de contas, a pesquisa revelou que existe diferença no grau de exigência em relação aos interessados pelas informações (doadores, governos, agências de financiamento). Os relatórios mais utilizados para a prestação de contas aos doadores foi o relatório da administração, elaborado por 57% das OSCIP, seguido pelo balanço patrimonial, que foi indicado por 54% das entidades e a demonstração do superávit ou déficit do período (43%). Constatou-se nas entidades pesquisadas que ainda existe uma quantidade significativa que não faz a utilização efetiva da contabilidade enquanto instrumento essencial de evidenciação, gerenciamento e prestação de contas para os usuários das OSCIP.

Palavras-chave: *OSCIP. Demonstrações Contábeis. Prestação de Contas.*

Área temática: *Custos aplicados ao setor privado e terceiro setor*

Um Estudo nas Demonstrações Contábeis elaboradas, divulgadas e utilizadas na Prestação de Contas das Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público – OSCIP do Brasil

Resumo

Com a criação da lei 9.790/99, uma nova titularidade surgiu no âmbito das organizações do terceiro setor, a de Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP), a partir daí, diversas exigências foram impostas pelo Estado para estabelecer parcerias com estas entidades, como a obrigatoriedade da divulgação das informações econômicas e financeiras aos usuários interessados. Essa pesquisa objetivou identificar as Demonstrações Contábeis elaboradas, divulgadas e utilizadas na Prestação de Contas das OSCIP do Brasil. A pesquisa pode ser classificada como bibliográfica e descritiva. A abordagem do problema é de natureza quanti-qualitativa, o instrumento de coleta foi um questionário estruturado no Google Drive, que foi encaminhado a 2.772 OSCIP, e do qual se obteve 168 questionários respondidos. Os resultados obtidos revelaram que em relação à elaboração de demonstrações contábeis, 97% e 96% das entidades elaboram, respectivamente, o balanço patrimonial e demonstração do superávit ou déficit do período. No que tange à prestação de contas, a pesquisa revelou que existe diferença no grau de exigência em relação aos interessados pelas informações (doadores, governos, agências de financiamento). Os relatórios mais utilizados para a prestação de contas aos doadores foi o relatório da administração, elaborado por 57% das OSCIP, seguido pelo balanço patrimonial, que foi indicado por 54% das entidades e a demonstração do superávit ou déficit do período (43%). Contatou-se nas entidades pesquisadas que ainda existe uma quantidade significativa que não faz a utilização efetiva da contabilidade enquanto instrumento essencial de evidenciação, gerenciamento e prestação de contas para os usuários das OSCIP.

Palavras-chave: OSCIP. Demonstrações Contábeis. Prestação de Contas.

Área temática: Custos aplicados ao setor privado e terceiro setor

1 Introdução

A busca do terceiro setor por alternativas para amenizar os problemas gerados pela ineficiência do Estado em atender às demandas sociais proporcionou o grande crescimento deste setor e, em consequência, sua relevância econômica (ASSIS *et al.*, 2006).

De acordo com Falconer (1999), em um contexto no qual as organizações passam a competir de forma mais direta por recursos públicos e privados, deverá ser com a capacidade de demonstrar posições claras e resultados concretos que as organizações abertas, conhecidas do público, ganham legitimidade social. Portanto, *accountability*, mais que a prestação de contas, tende a estabelecer-se como estratégia competitiva.

Dentro desse contexto, as organizações sem fins lucrativos que compõem o terceiro setor necessita, devido ao seu caráter público, atuar de forma transparente e prestar contas das atividades por elas desenvolvidas, bem como a forma como os seus recursos estão sendo utilizados (Almeida; Ferreira, 2007; Costa, Ramus & Andreaus, 2011; Carneiro, Oliveira & Torres, 2011; Zittei, Politelo & Scarpin, 2013).

Diante desse cenário, o estudo proposto nesse artigo se justifica por pesquisas como Zittei, Politelo e Scarpin (2013), que enfatizam a transparência deste setor, por meio de sua

prestação de contas. Isto influencia, positivamente, o doador e está relacionado à quantidade de doações recebidas.

Dessa forma, surge o seguinte questionamento: Quais as Demonstrações Contábeis elaboradas, divulgadas e utilizadas na Prestação de Contas das OSCIP do Brasil?

Considerando o problema de pesquisa proposto, o objetivo geral desse estudo é identificar as Demonstrações Contábeis elaboradas, divulgadas e utilizadas na Prestação de Contas das OSCIP do Brasil.

2 Referencial Teórico

2.1 Organizações de Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP)

Com o crescimento do terceiro setor no Brasil, surgiu a necessidade de criar um instrumento legal que pudesse reconhecer a atuação desse setor na área de assistência pública, mesmo este setor não tendo natureza jurídica pública, na sua essência, realiza ações muitas vezes de natureza essencialmente públicas. Surgiu, então, a partir de uma consulta do Conselho da Comunidade Solidária, o projeto de Lei n. 4.690/98, de 28/07/98, que mais tarde deu origem à Lei 9.790, de 23/03/99, dispendo sobre a qualificação de entidades como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público – OSCIP. Esta lei teria como objetivo possibilitar um vínculo de parceria maior entre o terceiro e o primeiro setor.

Tachizawa (2004) destaca que a Lei 9.790/99 abriu às entidades do Terceiro Setor um caminho institucional mais moderno, condizente com as necessidades atuais da sociedade, já que rompe com as velhas amarras regulatórias. Pela primeira vez, o Estado reconhece, publicamente, a existência de uma esfera que é pública, não por sua origem, mas por sua finalidade: é pública, embora não estatal.

Araújo (2005, p.25) define OSCIP como “organizações do terceiro setor que, por intermédio da lei, relacionam-se com o Estado através de termo de parceria. São organizações parceiras do Estado”.

Essas organizações caracterizam-se por serem entidades do Terceiro Setor, pessoas jurídicas de direito privado, que não têm o lucro como seu fim, certificadas pelo Ministério da Justiça, que apresentam uma estrutura organizacional composta de assembleia geral, conselhos fiscal e consultivo, diretoria executiva, coordenação geral e as coordenações específicas de área da entidade. Elas também se identificam por celebrar Termos de Parceria com órgãos públicos, nos quais há uma cooperação entre as partes para o fomento e a execução das atividades de interesse público.

Ferrarezi e Rezende (2002) apontam que o principal objetivo da mudança na qualificação (OSCIP) é a delimitação, dentro do universo do Terceiro Setor, das organizações que, de fato, são sem fins lucrativos e, efetivamente, voltadas para a produção de bens e serviços de caráter público. O Terceiro Setor inclui uma miríade de entidades que não necessariamente estão voltadas ao interesse público.

Entretanto, Niyama, Guilherme, Barbosa e Silva (2002) enfatizam que uma grande parte das Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP) enfrenta dificuldades, no que concerne à organização dos aspectos administrativos, financeiros e contábeis. A chamada globalização pressiona as instituições a melhorar o seu desempenho, rever seus processos e procedimentos para manter-se no mercado e as OSCIP não estão excluídas deste processo. Igualmente são pressionadas pelo Estado, pelas agências de financiamentos e também pelo mercado. É necessário, portanto, responder às novas demandas e aos novos desafios com relatórios claros e transparentes.

2.2 Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Terceiro Setor

Conforme Rodrigues *et al* (2012, p. 136) as principais demonstrações que devem ser aplicadas as entidades do terceiro setor são:

- a) Balanço Patrimonial;
- b) Demonstração do Resultado do Período;
- c) Demonstração das Mutações do Patrimônio Social;
- d) Demonstração dos Fluxos de Caixa;
- e) Notas Explicativas.

Para Santos (2010, p. 30) “A contabilidade é objetivamente um sistema de informação e avaliação destinado a prover seus usuários com demonstrações e análise de natureza econômica e financeira”.

Sendo assim as demonstrações contábeis servirão como apoio aos gestores e a todos os usuários da contabilidade para devidas tomadas de decisões, sejam elas gerenciais ou financeiras.

O Balanço Patrimonial de uma entidade é de grande importância e utilidade aos usuários. Para Olak e Nascimento (2010, p. 68) “ é uma demonstração contábil indispensável a qualquer tipo de organização, quer explore ou não atividade lucrativa”. No qual para ter utilidade aos seus usuários deve refletir de forma clara a situação patrimonial da entidade.

O Balanço Patrimonial é formado por Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido. A Resolução CFC Nº 1.409, de 21 de Setembro de 2012 que aprovou a Interpretação ITG 2002 - Entidade sem Finalidade de Lucros destaca que no Balanço Patrimonial de entidades do terceiro setor, a denominação da conta Capital deve ser substituída por Patrimônio Social, integrante do grupo Patrimônio Líquido, como também a conta Lucros ou Prejuízos Acumulados por Superávit ou Déficit.

A Demonstração do Superávit ou Déficit do Exercício, é de ampla importância por evidenciar as ações dos gestores em termos de volume de recursos obtidos e custo e despesas empregadas. O resultado obtido ocorrido nas entidades sem fins lucrativos estão relacionados às suas finalidades institucionais, ou seja, o superávit gerado não poderá ser distribuído entre os sócios e sim aplicado na própria entidade (OLAK; NASCIMENTO, 2010).

A Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido tem como objetivo demonstrar as modificações ocorridas no patrimônio líquido durante o exercício social, permitindo uma visão mais adequada do desempenho dos capitais próprios da empresa, facilitando na identificação das causas de evolução ou involução (BRAGA, 2012).

A Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC) de acordo com Braga (2012, p.102) “evidencia as modificações ocorridas no saldo das disponibilidades (caixa e equivalentes de caixa) da empresa em determinado período, através de fluxos de recebimentos e pagamentos”.

A DFC está estruturada em atividades operacionais, atividades de investimentos e atividades de financiamentos (BRAGA, 2012).

A ITG 2002 – Entidade sem Finalidade de Lucros também acrescenta para a Demonstração do Superávit ou Déficit do Exercício, das Mutações do Patrimônio Líquido e dos Fluxos de Caixa as palavras lucro ou prejuízo devem ser substituídos por superávit ou déficit do exercício. Na DFC, as doações dos associados devem ser classificadas nos fluxos das atividades operacionais.

As Notas Explicativas explicam os principais critérios adotados pela Contabilidade para a elaboração das demonstrações contábeis, como também esclarece algumas operações realizadas pela organização que estão refletidas nas demonstrações monetariamente (OLAK; NASCIMENTO, 2010).

Essas demonstrações contábeis elaboradas de forma clara e objetiva irão ajudar tanto aos usuários internos quanto aos externos, facilitando também na captação de recursos para a entidade.

2.3 Prestação de Contas

As entidades que financiam seus projetos através da captação de recursos do setor público e junto a empresas privadas estão sujeitas a prestarem contas e divulgarem suas informações financeiras, podendo essas informações ser consideradas importantes pelos financiadores dos projetos (CUNHA, 2009).

Segundo Carneiro *et al* (2011, p. 95):

Todas as ESFL – Entidades Sem Fins Lucrativos devem ter a preocupação de direcionar sua prestação de contas, não apenas aos órgãos regulamentadores e fiscalizadores, mas também a toda sociedade, através de relatórios claros e objetivos para que todos possam compreender. Pois, a *accountability* desse setor interessa a toda comunidade.

O Manual de Procedimentos Contábeis para Fundações e Entidades de Interesse Social (2008, p.78) cita que:

Prestação de contas é o conjunto de documentos e informações disponibilizados pelos dirigentes das entidades aos órgãos interessados e autoridades, de forma a possibilitar a apreciação, conhecimento e julgamento das contas e da gestão dos administradores das entidades, segundo as competências de cada órgão e autoridade, na periodicidade estabelecida no estatuto social ou na lei.

Na visão de Oliveira (2009), para as entidades do terceiro setor, existem dois tipos de prestação de contas: a financeira e a não financeira. A prestação de contas financeira refere-se ao destino, à forma, à distribuição e ao uso dos recursos financeiros e a prestação de contas não financeira é focada nos resultados obtidos a partir da aplicação dos recursos, em outras palavras, aos resultados obtidos em relação à finalidade e missão da organização. Carneiro, *et al* (2011) complementam que, nestes relatórios (não financeiros), as organizações descrevem o que e como se realizaram as atividades por elas propostas.

Tendo como premissa básica o caráter público, as organizações do terceiro Setor devem atuar de forma transparente e prestar contas das atividades por elas desenvolvidas, bem como a forma como os seus recursos estão sendo utilizados (Almeida & Ferreira, 2007; Costa *et al*, 2011).

Portanto, verificar-se que a transparência é um fator determinante na sobrevivência do terceiro setor e, por esse motivo, é necessário que estas entidades prestem contas dos seus atos aos investidores sociais, doadores e patrocinadores (Assis *et al*, 2006; Brito *et al*, 2008).

A prestação de contas tornou-se um requisito obrigatório na credibilidade e legitimidade das ações desempenhadas pelas organizações do Terceiro Setor, que tem como principal aliada à utilização da contabilidade, para gerar esses relatórios que subsidiaram a gestão de cada entidade favorecendo-a com uma ótica mais fundamentada.

Nessa visão Assis, Mello e Slomski (2006) afirmam que a contabilidade tem um papel importante na solução das dificuldades que as entidades do terceiro setor enfrentam. Para os autores (2006), a contabilidade deve contribuir no processo de prestação de contas (*accountability*), ou seja, fornecer informações necessárias aos investidores sociais para que possam verificar como estas entidades têm gerido os recursos que recebem.

3 Metodologia

A pesquisa pode ser classificada como bibliográfica e descritiva. Já em relação à abordagem do problema, esta pesquisa é de natureza quanti-qualitativa. Como instrumento de coleta de dados, utilizou-se o questionário semi-estruturado, elaborado na ferramenta online, Google Drive, com o objetivo de facilitar o envio e o recebimento do mesmo.

O questionário foi estruturado tomando como base os estudos de Santos (2010) e Albuquerque (2007) com a finalidade de identificar quais são as demonstrações elaboradas e divulgadas pelas organizações e com que tempestividade este fato acontece, apresentar os principais meios de prestação de contas e de divulgação das informações contábeis, e ainda evidenciar quais os financiadores para os quais essas informações são prestadas e o grau de exigência destes.

O universo dessa pesquisa são todas as Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP) do Brasil, qualificadas pelo Ministério da Justiça. Inicialmente, foi solicitado junto ao Ministério da Justiça, utilizando-se da Lei de Acesso à Informação, o banco de dados das OSCIP cadastradas e seus respectivos e-mails. Por sua vez, o Ministério da Justiça disponibilizou um banco de dados contendo informações (nome, endereço, telefone e e-mail).

O universo da pesquisa foi de 2.772 entidades, das quais 168 responderam ao instrumento de coleta de dados. Configurando, portanto uma amostra não probabilística e por acessibilidade. O período de aplicação do questionário foi de 03 de Janeiro de 2014 a 7 de março de 2014.

Os dados obtidos das entidades foram organizados por meio de tabelas criadas a partir da ferramenta Microsoft Word 2010, posteriormente as informações foram analisadas de forma agregada, sem revelar quaisquer informações particulares às entidades envolvidas no estudo, interpretadas e apresentadas de forma descritiva.

4 Análise dos resultados

4.1 Aspectos relativos à elaboração e divulgação das Demonstrações Contábeis e à prestação de contas da organização

Neste tópico são apresentadas as questões relacionadas à elaboração e divulgação das Demonstrações Contábeis e à prestação de contas da organização, os itens pesquisados dizem respeito à: Elaboração das demonstrações contábeis pelas entidades; Divulgação das demonstrações contábeis pelas Organizações; Meios de comunicação em que são divulgadas as demonstrações contábeis; Aspectos relativos às escriturações contábeis das organizações; Demonstrações elaboradas para prestação de contas; Aspectos relativos à prestação de contas das organizações; Visão das organizações em relação à prestação de Contas; Grau de exigência dos financiadores; Aspectos considerados mais importantes pelos financiadores na prestação de contas das entidades e Alternativas para solucionar ou amenizar problemas enfrentados pela organização.

Segundo a Resolução CFC N.º 1.409/12 que aprovou a ITG 2002 – Entidade sem Finalidade de Lucros (item 22-25), as demonstrações contábeis, que devem ser elaboradas pela entidade sem finalidade de lucros são: o balanço patrimonial, a demonstração do resultado do período, a demonstração das mutações do patrimônio líquido, a demonstração dos fluxos de caixa e as notas explicativas, conforme previsto na NBC TG 26 ou na Seção 3 da NBC TG 1000, quando aplicável. A Tabela 1 destaca as demonstrações contábeis elaboradas pelas OSCIP.

Tabela 1 - Demonstrações Contábeis elaboradas pelas entidades

Demonstrações	Sim		Não		Total	
	<i>fi</i>	%	<i>fi</i>	%	<i>fi</i>	%
Balanco Patrimonial	163	97	5	3	168	100
Demonstração do Superávit ou Déficit do Exercício	162	96	6	4	168	100
Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos	147	88	21	12	168	100
Relatório da Administração	113	67	55	33	168	100
Balanco Social	105	63	63	37	168	100
Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido Social	109	65	59	35	168	100
Notas Explicativas	139	83	29	17	168	100
Demonstração de Fluxo de Caixa	151	90	17	10	168	100

Legenda: *fi* = frequência absoluta

Fonte: Pesquisa de Campo, 2014.

De acordo com a tabela 1, verificou-se que 97% das OSCIP utilizam o balanço patrimonial. Já, com referência a utilização da demonstração do superávit ou déficit do período, 96% utiliza. É importante ressaltar que os percentuais dessas demonstrações contábeis deveriam ser equivalentes, visto que parte do balanço patrimonial é decorrência da demonstração do superávit ou déficit do período. Verificou-se ainda que, a demonstração das mutações do patrimônio social é utilizada por 65% das entidades pesquisadas, 90% elaboram a demonstração dos fluxos de caixa, as notas explicativas obteve 83% e o relatório da administração atingiu o percentual de 67%.

Um dado interessante na pesquisa é que 88% das Entidades pesquisadas ainda elaboram a Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos, mesmo não sendo mais obrigatória sua elaboração a partir da vigência da Lei 11.638/07 e Pronunciamento Técnico CPC 26 (R1) – Apresentação das Demonstrações Contábeis e 63% elaboram o Balanço Social. Apesar do Balanço Social não ser obrigatório no Brasil, sua elaboração é de grande utilidade para as entidades do Terceiro Setor, pois possibilita uma melhor visualização da promoção humana e social, dirigidas a seus empregados e à comunidade na qual está inserida. Confere maior transparência e visibilidade às informações que interessam a sociedade em geral.

Cabe ainda ressaltar que os dados encontrados nessa tabela corroboram com as pesquisas de Albuquerque (2007) e Santos (2010), no qual a maioria das Entidades pesquisadas apresentam o balanço patrimonial e a demonstração do superávit ou déficit do período como os relatórios contábeis mais elaborados.

Com relação à divulgação das demonstrações contábeis, foi indagado aos responsáveis pelas OSCIP, se estas são divulgadas. Conforme estabelecido na Tabela 2, verifica-se que 67% das entidades pesquisadas evidenciam o balanço patrimonial e a demonstração do superávit ou déficit do período; 61% as notas explicativas; 39% a demonstração das origens e aplicações de recursos; apresentaram o percentual de 32% a demonstração dos fluxos de caixa, o relatório da administração e o balanço social; a demonstração das mutações do patrimônio social obteve 24%. Portanto, esses resultados evidenciam que ainda existe discrepância entre a elaboração e a divulgação das demonstrações contábeis (comparar tabelas 1 e 2). O ideal era à medida que os relatórios contábeis são elaborados também fossem divulgados, visto que essa difusão representa a implantação de ações de transparência pelas entidades, o que é bastante relevante, principalmente tratando-se de entidades do terceiro setor, que dependem em grande parte dos recursos advindos de seus parceiros e investidores, e para isso, deve deixá-los cientes de como os recursos recebidos estão sendo aplicados.

Tabela 2 - Divulgação das demonstrações contábeis pelas Organizações

Assertiva		<i>fi</i>		%		
Sim		113		67		
Não		55		33		
Total		168		100		
Demonstrações	Sim		Não		Total	
	<i>fi</i>	%	<i>fi</i>	%	<i>fi</i>	%
Balanco Patrimonial	113	67	55	33	168	100
Demonstração do Superávit ou Déficit do Exercício	113	67	55	33	168	100
Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos	66	39	102	61	168	100
Relatório da Administração	53	32	115	68	168	100
Balanco Social	54	32	114	68	168	100
Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido Social	40	24	128	76	168	100
Notas Explicativas	102	61	66	39	168	100
Demonstração de Fluxo de Caixa	54	32	114	68	168	100

Legenda: *fi* = frequência absoluta

Fonte: Pesquisa de Campo, 2014.

Verifica-se que a pesquisa de Zittei, Politelo e Scarpin (2013) sobre o nível de evidenciação contábil das entidades do terceiro setor apresentavam os seguintes números: 47% das entidades apresentam balanço patrimonial e demonstração de resultado ao final do período, e 20% apresentam demonstração de fluxo de caixa e notas explicativas. Portanto, os resultados encontrados nessa pesquisa apresentam um aumento no nível de evidenciação contábil nas entidades pesquisadas.

Os meios pelos quais as demonstrações financeiras podem ser divulgadas estão expressos na Tabela 3. Assim, observa-se que para divulgar tais informações, 59% das entidades se utilizam do Relatório de prestação de contas, 45% utilizam os portais e páginas na internet, 18% das entidades usam os jornais, e outras 7% divulgam as demonstrações contábeis em outros veículos de comunicação. Nessa assertiva poderia ser assinalada mais de uma opção.

Tabela 3 - Meios de comunicação em que são divulgadas as demonstrações contábeis

Assertivas	Portais e Páginas da internet		Jornais		Relatório de Prestações de contas		Outros	
	<i>fi</i>	%	<i>fi</i>	%	<i>fi</i>	%	<i>fi</i>	%
Sim	75	45	31	18	99	59	12	7
Não	93	55	137	82	69	41	156	93
Total	168	100	168	100	168	100	168	100

Legenda: *fi* = frequência absoluta

Fonte: Pesquisa de Campo, 2014.

Os aspectos relativos ao processo de escrituração contábil e a tempestividade dessa informação é exposto conforme Tabela 4. Segundo os respondentes, 92% das entidades realizam escrituração contábil. Quanto à frequência e tempestividade, os resultados podem ser considerados como satisfatórios, uma vez que 47% das entidades afirmam que fazem a escrituração mensalmente e com no máximo 10 dias de atraso.

Tabela 4 - Aspectos relativos às escriturações contábeis das organizações

A organização possui escrituração contábil de suas transações:		<i>fi</i>	%
Sim		155	92
Não		13	8
Total		168	100
Com que frequência e tempestividade são preparadas as demonstrações contábeis:		<i>fi</i>	%
Mensalmente, com no máximo 10 dias de atraso		73	47

Trimestralmente, com no máximo 10 dias de atraso	10	7
Semestralmente, com no máximo 10 dias de atraso	13	8
Anualmente, com no máximo 10 dias de atraso	47	30
Não existe regularidade na apresentação das informações contábeis	12	8
Total	155	100

Legenda: f_i = frequência absoluta

Fonte: Pesquisa de Campo, 2014.

As tabelas 5, 6, 7 e 8 apresentam as demonstrações contábeis elaboradas pelas entidades para prestação de contas a cada tipo de financiador.

Tabela 5 - Demonstrações elaboradas para prestação de contas ao Governo

Demonstrações	Sim		Não		Total	
	f_i	%	f_i	%	f_i	%
Balanco Patrimonial	132	79	36	21	168	100
Demonstração do Superávit ou Déficit do Exercício	132	79	36	21	168	100
Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos	90	54	78	46	168	100
Relatório da Administração	97	58	71	42	168	100
Demonstração do Valor Agregado	33	20	135	80	168	100
Balanco Social	55	33	113	67	168	100
Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido Social	63	38	105	62	168	100
Notas Explicativas	85	51	83	49	168	100
Demonstração de Fluxo de Caixa	75	45	93	55	168	100

Legenda: f_i = frequência absoluta

Fonte: Pesquisa de Campo, 2014.

Observa-se na Tabela 5 que 79% das entidades prestam contas ao Governo utilizando-se do balanço patrimonial e da demonstração do superávit ou déficit do exercício. 54 % elaboram a demonstração de origem e a aplicação de recursos; 38% elaboram a demonstração da mutação do patrimônio social; 45 % a demonstração dos fluxos de caixa. Apenas 33 % elaboram o balanço social. Em menor grau, tem-se a Demonstração do Valor Agregado com 20%.

Tabela 6 - Demonstrações elaboradas para prestação de contas as Agencias de financiamento

Demonstrações	Sim		Não		Total	
	f_i	%	f_i	%	f_i	%
Balanco Patrimonial	78	46	90	54	168	100
Demonstração do Superávit ou Déficit do Exercício	56	33	112	67	168	100
Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos	44	26	124	74	168	100
Relatório da Administração	57	34	111	66	168	100
Demonstração do Valor Agregado	13	8	155	92	168	100
Balanco Social	34	20	134	80	168	100
Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido Social	33	20	135	80	168	100
Notas Explicativas	41	24	127	76	168	100
Demonstração de Fluxo de Caixa	36	21	132	79	168	100

Legenda: f_i = frequência absoluta

Fonte: Pesquisa de Campo, 2014.

As principais demonstrações contábeis elaboradas para prestação de contas às agências de financiamento são o balanço patrimonial, representando 46% das afirmações, seguido do relatório da administração, que reflete o percentual de 34%. Observa-se que a demonstração do superávit ou déficit do exercício possui apenas 33%. Entretanto, percebe-se na Tabela 6 que o percentual de OSCIP que utilizam esses relatórios para prestar contas às agências de financiamento ainda é restrito.

Tabela 7 - Demonstrações elaboradas para prestação de contas aos doadores

Demonstrações	Sim		Não		Total	
	<i>fi</i>	%	<i>fi</i>	%	<i>fi</i>	%
Balanco Patrimonial	90	54	78	46	168	100
Demonstração do Superávit ou Déficit do Exercício	72	43	96	57	168	100
Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos	61	36	107	64	168	100
Relatório da Administração	95	57	73	43	168	100
Demonstração do Valor Agregado	23	14	145	86	168	100
Balanco Social	49	29	119	71	168	100
Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido Social	36	21	132	79	168	100
Notas Explicativas	56	33	112	67	168	100
Demonstração de Fluxo de Caixa	52	31	116	69	168	100

Legenda: *fi* = frequência absoluta

Fonte: Pesquisa de Campo, 2014.

No que tange à prestação de contas para os doadores, a investigação (Tabela 7) revelou que existe uma discrepância com os outros usuários da prestação de contas, como o governo e a agência de financiamento, pois os relatórios mais utilizados para a prestação de contas aos doadores foi o relatório da administração com 57% das OSCIP, seguida pela prestação de contas através do Balanço Patrimonial, que foi indicado por 54% das entidades e a Demonstração do Superávit ou Déficit do Período (43%). Outros relatórios com mais frequência são Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos (36%), 21% demonstração da mutação do patrimônio social; 31 % a demonstração dos fluxos de caixa, 29 % elaboram o balanço social, notas explicativas com 33% e apenas 14% a Demonstração do Valor Agregado com 14%.

Tabela 8 - Demonstrações elaboradas para prestação de contas à comunidade

Demonstrações	Sim		Não		Total	
	<i>fi</i>	%	<i>fi</i>	%	<i>fi</i>	%
Balanco Patrimonial	81	48	87	52	168	100
Demonstração do Superávit ou Déficit do Exercício	60	36	108	64	168	100
Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos	49	29	119	71	168	100
Relatório da Administração	79	47	89	53	168	100
Demonstração do Valor Agregado	17	10	151	90	168	100
Balanco Social	48	29	120	71	168	100
Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido Social	29	17	139	83	168	100
Notas Explicativas	41	24	127	76	168	100
Demonstração de Fluxo de Caixa	36	21	132	79	168	100

Legenda: *fi* = frequência absoluta

Fonte: Pesquisa de Campo, 2014.

Com relação à prestação de contas à comunidade (Tabela 8), a pesquisa mostrou que as demonstrações mais utilizadas são: balanço patrimonial (48%) seguido do relatório da administração com 47%, demonstração do superávit ou déficit do exercício 36%, demonstração das origens e aplicações de recursos e Balanço Social com 29% cada, demonstração dos fluxos de caixa (21%), notas explicativas (24%), demonstração da mutação do patrimônio social (17%) e, por fim, demonstração do valor adicionado com 10%.

Portanto, os dados demonstram que as organizações pesquisadas não estão cumprindo de forma plena um dos princípios básicos que é a prestação de contas. Na visão de Marcovitch (1997), por desempenhar função de interesse público, espera-se que a entidade do Terceiro Setor busque a transparência, quanto a suas atividades e projetos, e também quanto aos resultados obtidos e os recursos alocados. Nesse sentido diversos autores destacam que a divulgação de informações contábeis e a prestação de contas deve ser uma realidade nas entidades sem fins lucrativos em decorrência da sua dependência aos usuários como: governo,

doadores, comunidade, agencia de financiamento, sociedade de forma geral, no que diz respeito ao seu financiamento e também à sua finalidade social (Assis; Mello & Slomki, 2006; Almeida & Ferreira, 2007; Brito *et al.*, 2008; Carneiro, Oliveira & Torres, 2011; Zainon *et al.*, 2012).

Ainda em relação à prestação de contas, foi questionado se existe a evidenciação dos recursos recebidos, e em caso positivo, para qual (is) público(s) ocorre(m) a(s) prestação(ões) de contas. Conforme exposto na Tabela 9, 94% das organizações prestam contas dos recursos recebidos, e os interessados (a quem se destinam as informações) mais citados foram: órgãos governamentais, pessoas físicas e poder publico das três esferas com 55%, 53% e 52% respectivamente, os convênios foram citados por 46% das entidades e empresas privadas com 42%.

Tabela 9 - Aspectos relativos à prestação de contas das organizações

A organização presta contas dos recursos recebidos:					<i>fi</i>	%
Sim					158	94
Não					10	6
Total					168	100
Publico a quem se destina a prestação de contas	Sim		Não		Total	
	<i>fi</i>	%	<i>fi</i>	%	<i>fi</i>	%
Pessoas físicas (associados, doadores)	89	53	79	47	168	100
Empresas privadas	71	42	97	58	168	100
Convênios	78	46	90	54	168	100
Instituições financeiras	25	15	143	85	168	100
Órgãos governamentais	92	55	76	45	168	100
Poder público municipal, estadual, federal	88	52	80	48	168	100
Cidadãos, famílias beneficiadas	29	17	139	83	168	100
Outros	11	7	157	93	168	100

Legenda: *fi* = frequência absoluta

Fonte: Pesquisa de Campo, 2014.

Em relação à forma de controle e fiscalização na utilização dos recursos financeiros, percebe-se que 95% das entidades pesquisadas utilizam a prestação de contas, 35% utilizam a auditoria interna e 32% a Auditoria Externa como forma de controlar e/ou fiscalizar a utilização dos recursos, conforme demonstram os dados contidos na Tabela 10:

Tabela 10- Formas de controlar/fiscalizar a utilização dos recursos

Assertivas	Por prestação de contas		Auditoria Interna		Auditoria Externa	
	<i>fi</i>	%	<i>fi</i>	%	<i>fi</i>	%
Sim	159	95	35	21	32	19
Não	9	5	133	79	136	81
Total	168	100	168	100	168	100

Legenda: *fi* = frequência absoluta

Fonte: Pesquisa de Campo, 2014.

Neste estudo buscou-se ainda verificar como as OSCIP visualizam a prestação de contas. Conforme Tabela 11, observa-se que 90% das entidades percebe que a transparência nas atividades realizadas tem relação direta com a prestação de contas, 49% possui visão de que a prestação de contas é um facilitador na gestão da organização, 45% das entidades vislumbra esse processo como uma exigência imposta pelo governo ou por outro tipo de financiador, 38% das entidades vê como um atrativo para prospectar novos colaboradores, e apenas 2% das entidades possuem outras visões acerca da prestação de contas. Nessa questão podia ser assinalada mais de uma questão.

Tabela 11 - Visão das organizações em relação à prestação de Contas

Item	Sim		Não		Total	
	<i>fi</i>	%	<i>fi</i>	%	<i>fi</i>	%
Um atrativo para novos colaboradores	63	38	105	62	168	100
Uma exigência do governo, ou de outro tipo de financiador, ou doador	75	45	93	55	168	100
Facilitador na gestão da organização	83	49	85	51	168	100
Transparência nas atividades realizadas	151	90	17	10	168	100
Outros	3	2	165	98	168	100

Legenda: *fi* = frequência absoluta

Fonte: Pesquisa de Campo, 2014.

A respeito do grau de exigência dos agentes financiadores da organização é possível visualizar, com base na Tabela 12 que a maioria das organizações (56%) considera o governo muito exigente, apontam as empresas privadas como exigentes (37%), são indiferentes quanto aos doadores em 19% e os consideram pouco exigentes e não exigentes em 16% e 10%, respectivamente. Em relação às organizações internacionais, 39% das entidades não souberam o grau de exigência, esse número elevado pode estar vinculado ao fato de grande parte das organizações não terem relação com outras entidades.

Tabela 12 - Quanto ao grau de exigência dos financiadores

Item	Governo		Empresas Privadas		Instituições Financeiras		Organizações Internacionais		Doadores	
	<i>fi</i>	%	<i>fi</i>	%	<i>fi</i>	%	<i>fi</i>	%	<i>fi</i>	%
Muito exigente	94	56	33	20	59	35	52	31	19	11
Exigente	50	30	62	37	36	21	30	18	51	30
Indiferente	6	3	25	15	18	11	12	7	31	19
Pouco exigente	0	0	16	9	7	4	3	2	27	16
Não é exigente	1	1	5	3	3	2	5	3	16	10
Não sabe afirmar	17	10	27	16	45	27	66	39	24	14
Total	168	100	168	100	168	100	168	100	168	100

Legenda: *fi* = frequência absoluta

Fonte: Pesquisa de Campo, 2014.

A prestação de contas para os financiadores devem conter aspectos e características importantes em relação ao número de beneficiados por programas e desempenho operacional e financeiro na realização das atividades. Assim, na Tabela 13, verifica-se que 61% das entidades consideram muito importante o número de beneficiados por programas, outros 6% consideram este aspecto pouco ou não importante; 52% das organizações acham igualmente importante o desempenho operacional e financeiro na realização das atividades, 8% são indiferentes quanto a estes desempenhos, e apenas 1% acreditam não ser importante o número de doadores e o desempenho financeiro. O que caracteriza que a maior preocupação das OSCIP está voltada para a divulgação do número de pessoas beneficiadas a seus parceiros e financiadores.

Tabela 13 - Aspectos considerados mais importantes pelos financiadores na prestação de contas da entidade

Item	Número de beneficiados atingidos pelos programas		Desempenho operacional na execução dos programas (realização das atividades)		Desempenho financeiro na execução dos programas (custos/despesas incorridas nos programas)	
	<i>fi</i>	%	<i>fi</i>	%	<i>fi</i>	%
Muito importante	102	61	87	52	87	52
Importante	49	29	58	35	57	34
Indiferente	7	4	14	8	15	9

Pouco importante	6	4	9	5	6	3
Não é importante	4	2	0	0	3	2
Total	168	100	168	100	168	100

Legenda: f_i = frequência absoluta

Fonte: Pesquisa de Campo, 2014.

5 Considerações Finais

O objetivo deste estudo foi identificar as Demonstrações Contábeis elaboradas, divulgadas e utilizadas na Prestação de Contas das OSCIP do Brasil.

Com relação à elaboração das demonstrações contábeis, verificou-se que 97% das OSCIP utilizam o balanço patrimonial. Já, com referência a utilização da demonstração do superávit ou déficit do período 96%, a demonstração das mutações do patrimônio social é utilizada por 65% das entidades pesquisadas, 90% elaboram a demonstração dos fluxos de caixa, as notas explicativas obteve 83% e o relatório da administração atingiu o percentual de 67%. Esses dados indicam que, apesar das exigências da legislação, ainda existe um número grande de organizações que não cumprem o preconizado na Lei.

No que tange à prestação de contas para os doadores, a investigação revelou que existe uma discrepância com os outros usuários da prestação de contas, como o governo e a agência de financiamento, pois os relatórios mais utilizados para a prestação de contas aos doadores foi o relatório da administração com 57% das OSCIP, seguida pela prestação de contas através do balanço patrimonial, que foi indicado por 54% das entidades e a demonstração do superávit ou déficit do período (43%). Essa diferença explica-se pelo fato de que para o governo e agências de financiamento as demonstrações mais utilizadas para prestação de contas são o balanço patrimonial e a demonstração do superávit ou déficit do período.

Finalmente é possível concluir que nas entidades pesquisadas ainda existe uma quantidade significativa que não faz a utilização efetiva da contabilidade enquanto instrumento essencial de evidenciação, gerenciamento e prestação de contas para os usuários das Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, embora estejam estas obrigadas a dar publicidade de todas as informações contábeis exigidas.

Como sugestão de pesquisas futuras, propõe-se a realização de pesquisas com um número maior de entidade e comparações entre as práticas realizadas pelas OSCIP e por outras entidades classificadas também como do Terceiro Setor.

Referências

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

ALBUQUERQUE, Lúcia Silva. **O nível de evidenciação das informações contábeis geradas pelas organizações da sociedade civil de interesse público - OSCIP do Estado da Paraíba**. Dissertação de Mestrado do Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (UnB, UFPE, UFPB e UFRN). João Pessoa, 2007.

ASSIS, M. S.; MELLO, Gilmar Ribeiro; SLOMSKI, V. **Transparência nas entidades do Terceiro Setor. A demonstração do resultado econômico como instrumento de mensuração do desempenho**. In: 3º Congresso USP de Iniciação Científica em

Contabilidade, 2006, São Paulo. Anais...3º Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade, 2006.

ARAÚJO, Osório Cavalcante. **Contabilidade para organizações do terceiro setor**. São Paulo: Atlas, 2005.

BRAGA, Hugo Rocha. **Demonstrações Contábeis: Estrutura, Análise e Interpretação**. 7. ed. São Paulo: Editora Atlas S.A, 2012. 220 p.

BRASIL. Lei Nº 9.790, de 23 de março de 1990. **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**. Disponível em <<https://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em 22 abril, 2014.

_____. Decreto nº 3.100, de 30 de junho de 1999. **Regulamenta a Lei no 9.790, de 23 de março de 1999, que 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**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3100.htm>. Acesso em 22 abril, 2014.

BRITO P. P.; OLIVEIRA, M. C.; SANTOS, S. M. dos; LUCA, M. M. M. de; OLIVEIRA, B. C. de. **A utilização dos demonstrativos contábeis como instrumento de apoio a gestão nas organizações não governamentais: um estudo de caso no estado do Ceará**. Revista alcance.v. 15, n. 1, p. 61-80, jan./abr., 2008.

COSTA, E.; RAMUS, T.; ANDREAUS, M. **Accountability as a managerial tool in non-profit organizations: evidence from Italian CSVs**. Voluntas.v. 22, n. 3, p. 470-493, 2011. Disponível em: <http://link.springer.com/article/10.1007/s11266-011-9183-7#page-1> . Acesso em 10/abril/2013.

CUNHA, José Humberto da Cruz. **Captação de Recursos para Entidades sem Fins Lucrativos: diretrizes para a divulgação de informações**. 2009. 135 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Universidade de Brasília, Brasília, 2009.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Manual de Procedimentos Contábeis para Fundações e Entidades de Interesse Social**. 2ª ed. Brasília: Distrito Federal, 2008. Disponível em: <http://www.crcdf.org.br/crcdf/index.php?option=com_content&view=article&id=77&Itemid=35>. Acesso em: 30 fev. 2014.

DRUCKER, Peter F. Foundation. **Terceiro Setor: Ferramenta de auto-avaliação para empresas**. São Paulo: Editora Futura, 2001.

FERRAREZI, Elizabeth; REZENDE, Valéria. **OSCIP – Organização da sociedade Civil de Interesse Público: a Lei 9.790/99 como alternativa para o terceiro setor**. 2. ed. Brasília: Comunidade Solidária, 2002.

KAPLAN, Robert S.; Norton, David P. **Mapas estratégicos: convertendo ativos intangíveis em resultados tangíveis**. 1. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

MARCOVITCH, Jacques. **Da exclusão à coesão social: profissionalização do terceiro.setor.** In: 3º Setor: Desenvolvimento Social Sustentado. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1997.

NIYAMA, Jorge Katsumi *et al.* **Uma Contribuição a Contabilidade das Entidades Sem Fins Lucrativos Não Governamentais.** In II Congresso USP.São Paulo: 2002. Disponível em <http://www.eac.fea.usp.br/congressosp/seminario2/> . Acesso em 10. jan. 2014.

OLIVEIRA, I. M. da S. **Uma investigação sobre a prestação de contas das entidades do terceiro setor brasileiro.** 2009. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2009.

RODRIGUES, Aldenir O. et al. **Contabilidade do 3º Setor.** 2. ed. São Paulo: IOB, 2012.

SANTOS, Cleston Alexandre dos. **Práticas de contabilidade das organizações sem fins lucrativos de Curitiba.** Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal do Paraná. Programa de Pós- Graduação em Contabilidade, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas: Curitiba, 2010.

TACHIZAWA, Takeshy. **Organizações não governamentais e Terceiro setor: criação de ONGs e estratégias de atuação.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

ZAINON, S.; Atan, R.; Wah, Y. B.; Ahmad, R. A. R. **Information disclosure by charity organizations. In: Conference on Business administration.** Cambridge. Proceedings... 6º WSEAS Conferência internacional em administração de negócios, Harvard,2012. From: <<http://www.wseas.us/e-library/conferences/2012/CambridgeUSA/BUSINESS/BUSINESS-05.pdf> >. Retrieved November 12, 2013.

ZITTEI, Marcus Vinicius Moreira; POLITELO, Leandro e SCARPIN, Jorge Eduardo. **Nível de Evidenciação Contábil das Organizações do Terceiro Setor.** . In: 13º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 2013, São Paulo. Disponível em: <http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos132013/105.pdf>. Acesso em 13/junho/2013.