

# ***DIVULGAÇÃO CONTÁBIL EM ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR: COMPARTIVO ENTRE BRASIL E REINO UNIDO***

Patricia Villa Costa Vaz\*  
Vicente Pacheco\*\*

## **Resumo**

O presente estudo objetiva verificar as informações contábeis divulgadas pelas entidades do terceiro setor em dois países: Brasil e Reino Unido. Foram analisadas as demonstrações contábeis disponíveis nos *sites* de duas entidades representativas do setor de voluntariado, cada uma localizada em um dos países selecionados para o estudo. Quanto à metodologia, trata-se de um estudo de caso. Os resultados do estudo indicam que a entidade brasileira restringe-se a divulgar os demonstrativos básicos indicados pela legislação vigente, enquanto a entidade britânica inclui notas explicativas e o posicionamento do Conselho Administrativo, deixando claro para o leitor quais as ações que a entidade planeja realizar e quais já realizou. Espera-se que este estudo inicie o debate sobre a divulgação de informações contábeis nas entidades brasileiras, demonstrando uma possibilidade de abordagem.

**Palavras chave:** demonstrações contábeis; entidades sem fins lucrativos; terceiro setor; voluntariado.

## **Abstract**

This study aims to verify the financial information disclosed by the third sector entities in two countries: Brazil and the United Kingdom. We analyzed financial statements available in two entities representing the voluntary sector, each located in one of the countries selected for the study. Regarding the methodology, it is a case study. The study results indicate that the Brazilian entity is restricted to make the basic statements indicated by law, while the British entity includes notes and positioning of the Administrative Council, making it clear to the reader what actions the entity plans to hold and which already accomplished. It is hoped that this study will initiate the debate on the disclosure of financial information in Brazilian organizations, demonstrating a possible approach.

**Keywords:** financial statements; nonprofits organizations; third sector; volunteering.

---

\* Doutoranda do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade - Universidade Federal do Paraná – UFPR. E-mail: patricia.villa@ufpr.br

\*\* Doutor em Engenharia de Produção pela USFC. Professor do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da Universidade Federal do Paraná – UFPR. E-mail: vpacheco@ufpr.br

## 1 INTRODUÇÃO

O terceiro setor “é composto por um diversificado grupo de instituições que atuam no fornecimento de bens e serviços públicos, tendo como objetivo principal a melhoria das condições de vida de todos os indivíduos” (BETIOL JÚNIOR, 2005, p. 10).

Considerando tal caráter de atender as necessidades coletivas e individuais, as entidades componentes do terceiro setor apresentam particularidades, buscando uma regulamentação própria, que atenda suas características básicas. Neste sentido, este estudo pretende analisar as estruturas, fundamentos e normas relativas às práticas contábeis destas organizações do terceiro setor, tanto nacionais quanto internacionais, em especial a legislação britânica, sobre as entidades sem fins lucrativos.

Conforme Santos (2010, p. 16) o recente avanço tecnológico e as necessidades informacionais exigem “dos setores público e privado, bem como do terceiro setor, metodologias cada vez mais modernas e eficientes de gerenciamento, sugerindo novas técnicas que permitam uma melhor orientação e eficácia organizacional”.

Entretanto, “embora o terceiro setor seja frequentemente explorado como um novo campo de estudo às inovações administrativas, pouco se tem em termos de conhecimento sobre o desenvolvimento de teorias voltadas especificamente ao terceiro setor” (SANTOS, 2010, p. 16).

Para Ferreira e Ferreira (2006, p. 01) “as discussões recentes relacionadas ao terceiro setor têm suscitado algumas confusões que estão tornando complicados os esforços de defini-lo e compreendê-lo de forma mais clara e objetiva na realidade brasileira”. Diante dessa dificuldade, Ferrarezi (2007, p. 108) afirma que “o conceito de terceiro setor tem uma

imbricação com a noção de associativismo, ONGs, ajuda mútua, voluntariado e sociedade civil, cujo debate é rico, abrangente e variado”.

Com relação ao cenário brasileiro, Santos (2010, p. 15) afirma que “as entidades sem fins lucrativos passaram a desempenhar papel de fundamental importância para o Brasil, na medida em que constituem parte da solução para os problemas sociais do desenvolvimento”. Para este autor, a sociedade vem se conscientizando de que precisa participar dessas soluções e muitas organizações têm atuado com propriedade nesse sentido.

Entretanto, Santos (2010, p. 15) ainda afirma que:

Para superar os desafios que podem ameaçar sua existência e sua eficiência administrativa, tais entidades devem acrescentar as suas práticas de contabilidade novos instrumentos que assegurem o cumprimento dos seus objetivos institucionais, tais como: trabalhar por meio de redes sociais, criar mecanismos mais eficazes de controle que possibilitem avaliar o impacto das ações executadas e ganhar maior visibilidade divulgando o produto do trabalho realizado.

Ferreira e Ferreira (2006, p. 12) também discorrem sobre a questão conceitual das organizações do terceiro setor, afirmando que “se apresenta confusa devido ao fato de existirem inúmeras denominações que são utilizadas para identificar as organizações que fazem parte do terceiro setor”. Para estes autores,

O terceiro setor, (...), não teve, ao longo de seu processo de institucionalização como campo de estudos específico, a atenção de profissionais e pesquisadores de uma determinada linha ou área do saber. O conhecimento acumulado em relação às organizações que compõem o setor e as informações e conhecimentos que estão surgindo também não são – e talvez nem tenham condições de ser – compilados ou

agrupados de forma uniforme ou mesmo objetiva.

Neste sentido, questiona-se: quais as similaridades e divergências entre a divulgação de informações contábeis de duas entidades, uma brasileira e outra britânica, representativas do terceiro setor? O objetivo geral do presente estudo é analisar as divergências ou congruências entre a divulgação de informações contábeis nacionais e internacionais referentes ao terceiro setor. Para tanto, busca-se verificar as estruturas, fundamentos e normas nacionais das práticas de contabilidade para o terceiro setor; verificar as estruturas, fundamentos e normas internacionais das práticas de contabilidade para o Terceiro setor, em particular a legislação britânica; e comparar os modelos nacionais e internacionais mediante a realização de um estudo de caso com empresas do terceiro setor localizadas nos países selecionados.

O presente estudo justifica-se pois, conforme Oliveira (2009), o conceito normativo de terceiro setor não existe no Brasil. Este autor considera que a legislação vigente no país é “esparsa, difusa, multifacetada, confusa e fragmentada” (OLIVEIRA, 2009, p. 04), o que dificulta sua implementação. Além disso, a regulação das atividades do Terceiro setor “compete à órgãos públicos diversos, com superposição de competências normativas, e com baixo ou nenhum poder de comunicação intersetorial” (OLIVEIRA, 2009, p. 04).

Diante disso, estudos com foco no terceiro setor auxiliam na resolução de problemas referentes às organizações, buscando melhorias e otimização de novas práticas.

## 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Neste estudo, serão analisadas as práticas contábeis nacionais e internacionais

para o Terceiro setor, conforme a literatura a seguir.

### 2.1 Divulgação de informações contábeis para entidades do terceiro setor brasileiras

Para Sousa (2010, p. 28), a lei que rege as atividades das entidades do terceiro setor é a nº 9.790, de 23 de março de 1999. Já a Contabilidade para entidades sem fins lucrativos é regida pela ITG 2002 (2014), emitida pelo Conselho Federal de Contabilidade e que se refere à aplicação das Normas Brasileiras de Contabilidade para estas organizações.

Zanluca (2014, p. 01) define o terceiro setor como sendo “as organizações não governamentais (sigla ONG), que não têm finalidade de lucro, mas congregam objetivos sociais, filantrópicos, culturais, recreativos, religiosos, artísticos”.

Na classificação do Conselho Federal de Contabilidade (2008, p. 23), as entidades de Interesse Social componentes do Terceiro setor apresentam as seguintes características básicas:

- a) promoção de ações voltadas para o bem-estar comum da coletividade;
- b) manutenção de finalidades não-lucrativas;
- c) adoção de personalidade jurídica adequada aos fins sociais (associação ou fundação);
- d) atividades financiadas por subvenções do Primeiro Setor (governamental) e doações do Segundo Setor (empresarial, de fins econômicos) e de particulares;
- e) aplicação do resultado das atividades econômicas que porventura exerça nos fins sociais a que se destina;
- f) desde que cumpra requisitos específicos, é fomentado por renúncia fiscal do Estado.

Para a consecução das finalidades a que se propõem, essas entidades ado-

tam uma das formas jurídicas previstas pelo Código Civil Brasileiro, de fundação ou associação (...).

Contudo, Campos (2005, p. 06) afirma que:

Uma das características que identificam o setor formado pelas Organizações do Terceiro setor no Brasil é a sua cada vez maior profissionalização, tanto no que diz respeito às diversas ações que por ele são implementadas, como também das pessoas que nele atuam, aqui consideradas as formalmente contratadas e os voluntários. O aumento da demanda pela profissionalização do terceiro setor no Brasil também ocorre pelo incremento da participação do meio empresarial em projetos daquelas entidades, com destaque para a atuação das fundações empresariais ligadas a grupos comerciais e também o patrocínio de atividades esportivas e culturais, entre outras.

Conforme a Associação Brasileira de ONGs – Abong (2014), em junho de 2005 foi sancionada a Lei 11.127, que trouxe novas modificações ao Código Civil no que diz respeito às associações, em seus artigos 54, 57, 59, 60 e 2.031. As previsões estatutárias obrigatórias para as associações passaram a ser:

- a) A denominação, os fins e a sede;
- b) Os requisitos para admissão, demissão e exclusão de associados(as);
- c) Direitos e deveres dos associados(as);
- d) Fontes de recursos para sua manutenção;
- e) O modo de constituição e funcionamento dos órgãos deliberativos;
- f) As condições para a alteração das disposições estatutárias e para a dissolução da entidade;
- g) A forma de gestão administrativa e de aprovação das respectivas contas;
- h) Os critérios de eleição dos(as) administradores(as).
- i) Modo de representação ativa, passiva, judicial e extrajudicialmente;
- j) Se os membros respondem ou não subsidiariamente pelas obrigações sociais;

- k) Destino do patrimônio em caso de dissolução;
  - l) Forma e quórum para convocação da assembleia geral.
- (...) (ABONG, 2014)

Para o Conselho Federal de Contabilidade (2008, p. 22):

O novo Código Civil apresentou algumas modificações no seu texto sobre as organizações da sociedade civil, inserindo a expressão *de fins não-econômicos*, o que forçaria interpretações não-favoráveis ao perfil institucional das organizações sociais, em um momento em que se concentram esforços para a busca definitiva da autosustentabilidade por meio da promoção de atividades de cunho essencialmente econômico: *prestação de serviços profissionais, fabricação e venda de artesanatos e de outros produtos*.

De acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade para as Entidades sem fins lucrativos – ITG 2002 (2012),

1. A entidade sem finalidade de lucros é aquela em que o resultado positivo não é destinado aos detentores do patrimônio líquido, e o lucro ou prejuízo, resultado proveniente da confrontação das receitas com as despesas, é denominado, respectivamente, de superávit ou déficit.
2. Essa entidade é constituída sob a forma de fundação de direito privado, associação, organização religiosa, partido político e entidade sindical.
3. A entidade sem finalidade de lucros exerce atividades de assistência social, saúde, educação, técnico-científica, esportiva, religiosa, política, cultural, beneficente, social e outras, administrando pessoas, coisas, fatos e interesses coexistentes, e coordenados em torno de um patrimônio com finalidade comum ou comunitária.

Assim, Zanluca (2014) expõe que as características básicas da contabilidade do terceiro setor Brasileiro são definidas pela Lei das Sociedades por Ações (Lei 6404/1976). Contudo, considera que algumas adaptações devem ser feitas no que

dizem respeito, principalmente, à nomenclatura de algumas contas a serem utilizadas, pois o Patrimônio Líquido deve escriturado como Patrimônio Social e os recursos recebidos para atender atividades ou projetos específicos devem ser escriturados de forma separada em contas de Fundos.

Já Santos (2010) indica que a 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 da outras providências. Para o autor, esta lei criou uma nova qualificação para pessoas jurídicas de direito privado sem fins lucrativos.

O Decreto nº 3100/99 dispõe sobre a prestação de contas destas instituições, indicando que:

Art.11. Para efeito do disposto no art. 4º, inciso VII, alíneas "c" e "d", da Lei nº 9.790, de 1999, entende-se por prestação de contas a comprovação da correta aplicação dos recursos repassados à Organização da Sociedade Civil de Interesse Público.

§1º As prestações de contas anuais serão realizadas sobre a totalidade das operações patrimoniais e resultados das Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público.

§2º A prestação de contas será instruída com os seguintes documentos:

I - relatório anual de execução de atividades;

II - demonstração de resultados do exercício;

III - balanço patrimonial;

IV - demonstração das origens e aplicações de recursos;

V - demonstração das mutações do patrimônio social;

VI - notas explicativas das demonstrações contábeis, caso necessário; e

VII - parecer e relatório de auditoria nos termos do art. 19 deste Decreto, se for o caso.

Para Peyon (2006), a NBCT – 10 relaciona aspectos contábeis específicos em entidades diversas, como Fundações, Entidades que Recebem Subvenções, Sindicais e Associações de Classe, entre outras. Na NBCT – 10.19, para as Entidades Sem Finalidade de Lucros, estão estabelecidos critérios e procedimentos de avaliação, de registros dos componentes e variações patrimoniais e de estruturação das demonstrações contábeis. Estas normas se destinam, também, a orientar o atendimento às exigências legais sobre procedimentos contábeis a serem cumpridos pelas pessoas jurídicas de direito privado sem finalidade de lucros, especialmente entidades beneficentes da assistência social, para fins de emissão do “Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos”, da competência do Conselho Nacional de Assistência Social – CNAS.

Já para o Conselho Federal de Contabilidade (2008), os procedimentos de escrituração das transações praticadas pelas Entidades de Interesse Social no Brasil, em alguns aspectos, diferem dos utilizados para as demais entidades jurídicas, conforme disciplinado pelas Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC T 10.4 – Fundações e NBC T 10.19 – Entidades sem finalidades de lucros), nos seguintes aspectos:

#### **Prestação de Contas**

Uma das principais obrigações dos administradores das Entidades de Interesse Social é prestar contas, primeiramente, ao próprio órgão deliberativo da entidade, e, por fim, ao Poder Público por meio dos diversos órgãos governamentais, de acordo com a natureza jurídica, títulos e certificados que pleiteia ou possui.

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. (CFC, 2008, p. 78)

Conforme Santos (2010, p. 32), as demonstrações contábeis das Entidades de Interesse Social apresentam terminologias específicas diferentes das entidades de fins lucrativos. Os demonstrativos contábeis mínimos para as Entidades Beneficentes de Assistência Social são: Balanço Patrimonial, Demonstração de Superávit ou Déficit, Demonstração de Mutações do Patrimônio Social, Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos e Notas Explicativas. Se a entidade tiver obrigatoriedade de auditoria, então também necessita do Parecer da Auditoria.

Para o Conselho Federal de Contabilidade (2012) – ITG 2002, os seguintes itens devem ser observados:

#### **Demonstrações contábeis**

1. As demonstrações contábeis, que devem ser elaboradas pela entidade sem finalidade de lucros, são o Balanço Patrimonial, a Demonstração do Resultado, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido e a Demonstração dos Fluxos de Caixa, conforme previsto na NBC TG 26 ou na seção 3 da NBC TG 1000, quando aplicável.
2. No Balanço Patrimonial, a denominação da conta Capital deve ser substituída por Patrimônio Social, integrante do grupo Patrimônio Líquido; e a conta Lucros ou Prejuízos Acumulados por Superávit ou Déficit. Nas Demonstrações do Resultado, das Mutações do Patrimônio Líquido e dos Fluxos de Caixa as palavras lucro ou prejuízo devem ser substituídos por superávit ou déficit do período.
3. Na demonstração do resultado, devem ser destacadas as informações de gratuidade concedidas e serviços voluntários obtidos, e divulgadas em notas explicativas por tipo de atividade.
4. Na demonstração dos fluxos de caixa, as doações dos associados devem ser classificadas nos fluxos das atividades operacionais.

Após a indicação das características da legislação brasileira sobre as informações

contábeis relativas ao terceiro setor, o próximo tópico traz a legislação britânica referente a estas entidades, para posterior discussão.

#### **2.2 Divulgação de informações contábeis para entidades do Terceiro Setor britânicas**

Conforme Oliveira (2009, p. 33), as bases constitucionais e legais referentes ao Terceiro setor na Inglaterra são:

Charities Acts de 1992, 1993 e 2006;  
Companies Acts of 1985, 1990 and 2006;  
Trustee Acts of 1925 and 2000;  
Industrial and Provident Societies Acts of 1965 and 2002;  
Income and Corporation Taxes Act of 1998;  
Finance Acts of 1990, 2000;  
Race Relations Act of 1976; e  
Human Rights Act of 1998.

Segundo Ferreira (2000, p. 05), na Inglaterra utiliza-se o termo setor voluntário (*voluntary sector*), que enfatiza a falta de coerção na adesão às organizações ou participação e o papel dos voluntários. Tende a privilegiar a forma associativa e a excluir as cooperativas e as mutualidades, bem como as organizações que, apesar de privadas, são de adesão obrigatória ou possuem uma autoridade legal (e às quais os autores preferem chamar QUANGO, ou seja *quasi-nongovernmental organisations*). Em contrapartida, não se restringe às formas organizacionais, podendo por vezes abranger as iniciativas de voluntariado que se expandem para o setor público. Por vezes designa também a área da família e da comunidade.

Para Ferreira (2000, p. 101), “no Reino Unido existe um peso importante das organizações de educação mas na área do ensino superior, o que se deve, sobretudo, às medidas de privatização levadas a cabo na era Thatcher”. Assim,

No Reino Unido, as políticas de passividade reflectiram-se sobretudo nos benefícios universais, em especial nas pensões e benefícios para a infância, e apostou-se na selectividade com um grande aumento dos benefícios dependentes de condição de recursos. As classes médias foram encorajadas a optar por formas privadas de seguro (como foi o caso das pensões) e verificou-se uma ênfase nas medidas de activação, ou 'workfare', limitando-se a duração dos benefícios de desemprego e condicionando-os a critérios estritos de activação. (FERREIRA, 2000, p. 104)

Ferreira (2000, p. 105-106) ainda afirma que as restrições legais a práticas de campanhas ou advocacia por parte das organizações não-lucrativas, no Reino Unido, é feita pela entidade que regula estas organizações, a *Charity Commission*, sendo, portanto, mais arbitrária. Conforme Hilton *et al.* (2012), as entidades do terceiro setor na Inglaterra são definidas em voluntárias ou de caridade. As entidades de caridade são definidas pelo *Charities Act* de 2006 e devem trabalhar para:

- (a) a prevenção ou o alívio da pobreza;
- (b) o avanço da educação;
- (c) o avanço da religião;
- (d) o avanço da saúde ou o salvamento de vidas;
- (e) o avanço da cidadania ou do desenvolvimento comunitário;
- (f) o avanço das artes, da cultura, da identidade e das ciências;
- (g) o avanço dos esportes amadores;
- (h) o avanço dos direitos humanos, da resolução de conflitos ou da reconciliação, ou a promoção de harmonia religiosa ou racial, da igualdade ou da diversidade;
- (i) o avanço da proteção ou melhoria ambiental; o auxílio aos necessitados por razões de juventude, idade, má saúde, deficiência, ônus financeiros ou outras desvantagens;

(j) o avanço do bem-estar dos animais;

(l) a promoção da eficiência das forças armadas da Coroa, ou da eficiência dos serviços policial, de bombeiros, de resgate ou de ambulância; e

(m) quaisquer outros propósitos que possam ser considerados análogos aos listados, ou imbuídos do mesmo espírito daqueles listados, ou que como tais tenham sido considerados sob o direito das *charities*.

Assim, o termo “voluntariado” é utilizado para definir uma ação privada, ou seja, a ação que não esteja sob a direção de qualquer autoridade que detém o poder do Estado. Uma organização voluntária é aquela na qual os seus trabalhadores não são pagos ou remunerados, é iniciada e governada por seus próprios membros e não possui controle externo (HILTON *et al.*, 2012).

Para Hilton *et al.* (2012), uma organização não-governamental sem fins lucrativos (ONG) é uma tarefa orientada e composta de pessoas com interesses comuns, para executar uma variedade de serviços e funções humanitárias, trazendo preocupações dos cidadãos aos governos, monitorando a política e a implementação de programas, e incentivando a participação da sociedade civil a nível da comunidade.

De acordo com Oliveira (2009), as chamadas *voluntary organizations* têm em comum o fato de serem formadas por duas ou mais pessoas, com vistas à persecução de um objetivo comum, de interesse público, e sem fins lucrativos. Se o objetivo de determinada *voluntary organization* qualificar-se como uma *charitable purpose* (enumeradas em lei), tal organização pode pleitear o seu registro junto à autoridade reguladora competente como *charity*.

Já as *charitable purposes* são propósitos que apresentam duas características básicas: prestam-se ao

benefício do público em geral (no inglês, *public benefit*) e enquadram-se numa das doze categorias listadas na lei. Para o autor, há pelo menos três formas jurídicas admitidas para as *charities* na Inglaterra e País de Gales:

**a)** as *Companies Limited by Guarantee*, que são sociedades de responsabilidade limitada; quando tenham por objeto a promoção de *charitable purposes* e sejam registradas como tais perante a autoridade competente, são chamadas *charitable companies*; são regidas, atualmente, pelo *Companies Act* de 2006;

**b)** as *Unincorporated Associations*, que não têm responsabilidade limitada, de sorte que os seus membros são solidariamente responsáveis pelos débitos que elas contraírem; e

**c)** os *Trusts*, que são organizações encarregadas da gestão de um patrimônio, dotadas de gestores nomeados para mandatos sem duração fixa; se a gestão do patrimônio é feita para *charitable purposes*, é reconhecido como um *charitable trust*. (OLIVEIRA, 2009, p. 38)

De acordo com Salamon (1996), o Reino Unido possui predominância de projetos na área de educação, para entidades relacionadas ao terceiro setor. O segundo maior campo de atuação é de cultura e lazer.

Para o *National Council for Voluntary Organisations* – NCVO (2004), os dois itens essenciais relativos à contabilidade do terceiro setor britânico são *Accountability* e *Transparência*. *Accountability* é considerado como justificar ações ou decisões e dar um registro satisfatório ou explicação. Isto pode incluir tanto a descrição de um evento ou experiência e um registro financeiro de despesas e receitas. Implica, também, uma relação: a de que há uma parte que é devida uma explicação ou justificação e que tem o dever de dar-lhe. Além disso, na medida em que se trata de uma relação entre duas ou mais partes implica que existe uma

linguagem comum de prestação de contas e um conjunto comum de expectativas sobre o que é envolvido. Já a transparência possui maior ênfase nas organizações, balanceando o ônus entre ser honesto e transparente.

Assim, para Kendall (2000, p. 02), o impacto da regulamentação do governo no terceiro setor britânico indica que:

- O setor do voluntariado e da comunidade independente e diversificada é fundamental para o bem-estar da sociedade;
- No desenvolvimento e execução da política e dos serviços públicos, o governo e o setor têm papéis distintos, mas complementares;
- Há um valor adicionado em trabalhar em parceria no sentido de metas e objetivos comuns;
- O governo e o setor têm diferentes formas de prestação de contas, mas valores comuns de compromisso com a integridade, objetividade, transparência, honestidade e liderança.

Para a *Charities Commission* (2005), no Reino Unido e País de Gales, os atos do Governo que regulamentam as *Charities* são o *Charities Act* (2006) e os regulamentos da *Charities Commission*. A Comissão é responsável pela supervisão e regulação das entidades de caridade e manter um registro público destas organizações. Todas as organizações devem prover registros contábeis, além de preparar um registro de entradas e saídas e o balanço.

De acordo com o *Charities Regulation* (2008),

A prestação de contas deve ser constituída por

- 
- ( a ) uma declaração de atividades financeiras , mostrando o total de recursos recebidos e aplicação dos recursos , juntamente com quaisquer outros movimentos no total dos recursos , da caridade durante o exercício relevante; e
- ( b ) um balanço que mostra o estado de coisas da caridade como no final do exercício financeiro correspondente .



A prestação de contas deve ser elaborada de acordo com os seguintes princípios:

(a) a declaração de atividades financeiras devem dar uma imagem verdadeira e apropriada dos recursos recebidos e aplicação dos recursos da caridade no exercício financeiro correspondente;

(b) o balanço patrimonial devem dar uma imagem verdadeira e apropriada da situação financeira de caridade no final do exercício financeiro correspondente;

(...)

O próximo tópico traz a metodologia do estudo, para então discutir os aspectos semelhantes e divergentes das duas práticas contábeis de terceiro setor.

### **3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS**

Neste tópico serão analisados os aspectos metodológicos do trabalho, como caráter metodológico, estratégias de planejamento da pesquisa, amostra selecionada e tratamento e análise de dados.

A teoria de base do presente estudo engloba as estruturas, normas e fundamentos das práticas de contabilidade para as entidades do terceiro setor, em âmbito nacional e internacional. A pesquisa parte do pressuposto de que as práticas contábeis divergem para entidades sem fins lucrativos localizadas em diferentes países.

A abordagem metodológica do presente estudo é interpretativista, pois se baseia na visão de que “a realidade social não tem existência concreta, mas é produto da experiência subjetiva e intersubjetiva” (Macedo e Boava, 2008, p. 04).

Verifica-se que, em tal abordagem, a estratégia de pesquisa adotada é o estudo de caso, que também será adotado no presente estudo. Conforme Yin (1994), a realização de um protocolo de estudo de caso é fundamental, pois auxilia o investigador a antecipar problemas. Neste

estudo em particular, o protocolo fornecido pelo autor foi adaptado, conforme as seções indicadas no Quadro 01.

Quanto à abordagem com relação ao problema, o presente estudo constitui-se em qualitativo, pois serão realizadas análises mais profundas em relação ao fenômeno estudado, visando destacar características não observadas pelo estudo quantitativo e a análise detalhada de um ambiente, de um sujeito ou de uma situação em particular (Raupp e Beuren, 2003; Godoy, 1995).

Em relação à abordagem quanto ao objetivo do estudo, buscou-se um estudo descritivo, pois visa estimar as percepções e descobrir associações entre as variáveis, avaliando e coletando dados sobre vários aspectos do fenômeno pesquisado (Cooper e Schindler, 2003).

Quanto à amostra, foram selecionadas duas entidades representativas do terceiro setor que atuam com serviço voluntário. A representante brasileira é a ONG Parceiros Voluntários, já a britânica é a *Community Service Volunteers - CVS*. Serão analisados os reportes financeiros e a legislação vigente no ano de 2012/2013.

Os dados qualitativos foram analisados à luz da teoria selecionada, buscando-se interpretar os resultados das legislações vigentes conforme as definições teóricas sobre o terceiro setor. A abordagem interpretativista do estudo proporcionará a verificação da teoria com a amostra definida.

### **4 ANÁLISE DOS DADOS E DISCUSSÃO**

#### **4.1 O caso brasileiro: a ONG Parceiros Voluntários**

A primeira empresa analisada foi a Parceiros Voluntários, uma Organização Não-Governamental, sem fins lucrativos,

apartidária, criada em janeiro de 1997 por iniciativa do empresariado do Rio Grande do Sul. Com a missão de ser um movimento disseminador da cultura do voluntariado organizado no Brasil, visa pessoas, comunidades e uma sociedade mais solidária. A ONG lidera projetos e programas como: Voluntário Pessoa Física, Voluntário Pessoa Jurídica, Parceiros Jovens Voluntários e Organizações da Sociedade Civil.

No site da instituição, é possível consultar os demonstrativos financeiros do ano encerrado em 31 de dezembro de 2012. No arquivo de três páginas, verifica-se o Balanço Patrimonial, com as contas de Ativo, Passivo e Patrimônio Social; a Demonstração do Superávit do exercício, com Receitas, Despesas e Resultado Operacional e Financeiro; Demonstração das Mutações do Patrimônio Social; e Demonstração dos Fluxos de Caixa.

#### 4.2 O caso britânico: *Community Service Volunteers*

O documento referente às demonstrações contábeis e financeiras da *Community Service Volunteers* possui 41 páginas. Na capa, há a indicação de que é uma companhia limitada e do seu registro na *Charities Commission*. A página dois contém um índice do relatório e a seguir é disposta uma indicação das referências e alguns detalhes administrativos da entidade, como local das operações, membros do conselho e empresa de auditoria das demonstrações.

As próximas 12 páginas indicam o relatório do Conselho Administrativo, com informações e explicações sobre rendimentos, fundos, e uma análise sobre as atividades da entidade e seu impacto nas finanças. O relatório traz a opinião dos conselheiros sobre os impactos da economia nas finanças da entidade, deixando o leitor

seguro de que o seu trabalho é promover o melhor interesse para a CSV.

A seguir, é disposto o parecer dos auditores independentes, conforme disposto no *Companies Act* de 2006. As páginas na sequência trazem os demonstrativos consolidados, a saber: Demonstrativos consolidados das Atividades Financeiras – receitas e despesas; Balanço Patrimonial e Fluxo de Caixa consolidado. As notas que seguem as demonstrações trazem indicativos das políticas contábeis, formas de cálculos das receitas e despesas; informações sobre funcionários como salários e impostos e cálculos das contas de fundos.

#### 4.3 Comparação entre o caso brasileiro e o britânico

Observa-se que há uma grande diferença entre as disposições das informações contábeis entre as duas entidades do terceiro setor. A entidade brasileira restringe-se a apresentar o básico, como o Balanço Patrimonial, a Demonstração do Superávit do exercício, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Social e a Demonstração dos Fluxos de Caixa. Estes demonstrativos são importantes para a compreensão das finanças da entidade, entretanto, exigem que o leitor tenha algum conhecimento prévio sobre os conceitos nele utilizados, como receitas financeiras e patrimônio social.

Já o reporte financeiro da entidade britânica cumpre a legislação local, ao indicar os demonstrativos consolidados e suas devidas notas explicativas. Além disso, traz um posicionamento do Conselho Administrativo, o que pode indicar ao leitor as ações que a entidade tomará, facilitando uma previsão de seu futuro.

Ao analisar as duas entidades, nota-se que a entidade brasileira poderia aproveitar o momento da divulgação dos seus reportes financeiros para indicar ao leitor informações mais detalhadas, como seus projetos

atuais, planos para ações futuras e direcionamentos contábeis e financeiros que a entidade possui. Isto poderia deixar as informações contábeis mais claras e atrair mais investidores e voluntários, pois teriam a certeza que a entidade é séria e utilizará os recursos da melhor maneira possível.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo teve por objetivo analisar as divergências ou congruências entre a divulgação de informações contábeis nacionais e internacionais referentes ao terceiro setor. Para tanto, verificou-se as estruturas, fundamentos e normas das práticas de contabilidade para o terceiro setor no Brasil e no Reino Unido, para então comparar os modelos nacionais e internacionais mediante a realização de um estudo de caso com empresas do terceiro setor localizadas nestes dois países selecionados.

Os resultados do estudo indicam que a entidade brasileira restringe-se a divulgar os demonstrativos básicos indicados pela legislação vigente. Entretanto, a entidade britânica inclui notas explicativas e o posicionamento do Conselho Administrativo, deixando claro para o leitor quais as ações que a entidade planeja realizar e quais já realizou.

Diante disso, verifica-se que a importância de se analisar as entidades do terceiro setor remetem à sua característica social e à sua própria evolução. Conforme Ferreira e Ferreira (2006, p. 18):

O tema terceiro setor e o conceito a ele atribuído vêm causando também – paralelamente à sua evolução em termos de exposição nas mídias e em termos de representatividade de interesses – graves distorções de identidade e de enquadramento das organizações que o compõem ou que são passíveis de se incorporar a ele. Além disso, talvez seja impróprio

hoje tentar atribuir um papel específico ou mesmo tentar discutir o papel das organizações do terceiro setor enquanto fomentadoras da democratização e/ou redemocratização do espaço público, como ambientes de resgate da cidadania, solidariedade, bem estar social e como solucionadoras dos diversos problemas e mazelas sociais.

Este trabalho possui a limitação de analisar apenas duas entidades de cada setor. Contudo, o foco maior é iniciar o debate sobre a divulgação de informações contábeis nas entidades brasileiras, demonstrando uma possibilidade de abordagem. Portanto, sugere-se que estudos futuros analisem mais entidades brasileiras, aprofundando estas discussões e trazendo soluções e melhoras.

Seção	Tópicos
Visão geral do projeto de estudo de caso.	Analisar as similaridades e divergências entre a legislação brasileira e britânica referente às entidades que compõem o terceiro setor.
Procedimentos de campo.	Análise da legislação aplicável à tais entidades.
Questões do estudo de caso.	- Quais as estruturas, fundamentos e normas das práticas contábeis para as entidades do terceiro setor? - Há diferenças entre a legislação brasileira e britânica? Quais?
Guia para relatório do estudo de caso.	Análise das similaridades e divergências entre conceitos contábeis aplicáveis ao terceiro setor.

Quadro 01 – Protocolo do Estudo de Caso

Fonte: elaborado pelos autores

### Referências

ABONG – Associação Brasileira de ONGs. **O novo código civil e o estatuto social das ONGS**. 2014. Disponível em: <http://www.abong.org.br/ongs.php?id=19>. Acesso em: 19/04/2014.

BETIOL JÚNIOR, Alcides. **Formação e destinação do resultado em entidades do terceiro setor**: um estudo de caso. 116 f. Dissertação (Mestrado) – Universidade de São Paulo, 2005.

BRASIL. **Lei nº 9.790/1999**. 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. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19790.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19790.htm). Acesso em: 19/04/2014.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 3.100/1999**. 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](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3100.htm). Acesso em: 19/04/2014.

CAMPOS, Gabriel Moreira. A realidade contábil-gerencial de uma organização do terceiro setor: o caso da Fundação Otacílio Coser. **IX Congresso Internacional de Custos** – Florianópolis/SC, 28 a 30 de novembro de 2005.

CFC – CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **ITG 2002** – Entidade sem fins lucrativos. 2012. Disponível em: <http://www.portalcfc.org.br/legislacao/leis/>. Acesso em: 29/03/2014.

\_\_\_\_\_. **Manual de procedimento contábeis e prestação de contas das entidades de interesse social**. Brasília: CFC, 2008.

CHARITIES COMMISSION. **Accounting and Reporting by charities:** Statement of Recommended Practice. 2005. Disponível em: <http://www.charitycommission.gov.uk/media/95505/sorp05textcolour.pdf>. Acesso em: 22/04/2014.

COMMUNITY SERVICE VOLUNTEERS. **Annual Report.** 2012. Disponível em: <http://www.csv.org.uk/about-us>. Acesso em: 06/4/2014.

COOPER, D.R.; SCHINDLER, P.S. **Métodos de Pesquisa em Administração.** 7. ed. Porto Alegre: Bookman, 2003.

FERRAREZI, Elisabete Roseli. **A reforma do marco legal do terceiro setor no Brasil:** a criação da lei das OSCIP (Lei 9.790/99). 308 f. Tese (Doutorado) – Universidade de Brasília, 2007.

FERREIRA, Marcelo Marchine; FERREIRA, Cristina Hillen Marchine. **Terceiro Setor:** um conceito em construção, uma realizada em movimento. 2006. Disponível em: [http://www.dcc.uem.br/semana2006/anais2006/Anais\\_2006\\_arquivo\\_30.pdf](http://www.dcc.uem.br/semana2006/anais2006/Anais_2006_arquivo_30.pdf). Acesso em: 19/04/2014.

FERREIRA, Sílvia Maria Dias. **O papel das organizações do terceiro setor na reforma das políticas públicas de protecção social** – uma abordagem teórico-histórica. 395 f. Dissertação (Mestrado) – Universidade de Coimbra, 2000.

GODOY, A. S. Introdução à pesquisa qualitativa e suas possibilidades. **Revista de Administração de Empresas**, v. 35, n. 2, p. 57-63, mar/abr 1995.

HILTON, Matthew; CROWSON, Nick; MOUHOT, Jean-François; MCKAY, James A **Historical Guide to NGOs in Britain: Charities, Civil Society and the Voluntary Sector since 1945.** New York: Palgrave Macmillan, 2012.

INGLATERRA. **Charities Regulation.** 2008. Disponível em: <http://www.legislation.gov.uk/ukxi/2008/629/regulation/40/made>. Acesso em: 22/04/2014.

KENDALL, Jeremy. The mainstream of the thirrd sector into public policy in England in the late 1990s: Whys and wherefores. **Civil Society Working Paper 2**, 2000.

MACEDO, Fernanda Maria Felício; BOAVA, Diego Luiz Teixeira. Dimensões epistemológicas da pesquisa em empreendedorismo. **XXXII Encontro ANPAD.** Rio de Janeiro/RJ, 06-10 de março de 2008.

NCVO – National Council for Voluntary Organisations. **Accountability and transparency.** 2004. Disponível em: [http://www.ncvo.org.uk/images/documents/policy\\_and\\_research/charity\\_law\\_and\\_regulation/accountability\\_and\\_transparency\\_2004.pdf](http://www.ncvo.org.uk/images/documents/policy_and_research/charity_law_and_regulation/accountability_and_transparency_2004.pdf). Acesso em: 19/04/2014.

OLIVEIRA, Gustavo Justino de. **Perspectivas sobre o marco regulatório para o terceiro setor** – cenário internacional. Seminário: Terceiro Setor – cenários e desafios, 2009.

PARCEIROS VOLUNTÁRIOS. **Relatório Anual**. 2012. Disponível em: <http://www.parceirosvoluntarios.org.br/Componentes/Parceiros/RelatorioAnual.asp>. Acesso em: 06/04/2014.

PEYON, Luiz Francisco. **Contabilidade para entidades sem fins lucrativos (ONG / OSCIP)**. Conselho Regional de Contabilidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2006.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. **Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

SALAMON, Lester M. Social origins of civil society: explaining the nonprofit sector cross-nationally. **Working papers of the Johns Hopkins Comparative Nonprofit Sector Project**, n. 22, 1996.

SANTOS, Cleston Alexandre dos. **Práticas de Contabilidade das Organizações sem fins lucrativos de Curitiba**. 113f. Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal do Paraná – Curitiba, 2010.

YIN, R. K. **Pesquisa Estudo de Caso - Desenho e Métodos**. 2. Ed. Porto Alegre: Bookman, 1994.

ZANLUCA, Júlio César. A contabilidade do terceiro setor. 2014. Disponível em: <http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/terceirosetor.htm>. Acesso em: 19/04/2014.

*Recebido em 08/07/2014  
Aprovado em 16/07/2014*