

EFEITOS DO PROCESSO DE CONVERGÊNCIA CONTÁBIL INTERNACIONAL NAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DE ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR

EFFECTS OF CONVERGENCE PROCESS IN INTERNATIONAL ACCOUNTING FINANCIAL STATEMENTS OF THE THIRD SECTOR ENTITIES

Recebido em 18.01.2014 | Aceite final em 22.10.2014 |

Nota: este artigo foi aceito pelo Editor Jorge Eduardo Scarpin e passou por uma avaliação *double blind review*

A reprodução dos artigos, total ou parcial, pode ser feita desde que citada a fonte.

EDSON ROBERTO MACOHON

Mestre em Administração de Empresas | Universidade Regional de Blumenau | Professor assistente da Universidade Estadual do Centro-Oeste | Rua Antônio da Veiga 140 | Campus 1 | Sala D-202 | Victor Konder | Blumenau – SC | Brasil | CEP 89012-900 | Telefone (+5547) 3321-0938 | E-mail: emacohon@yahoo.com |

ROBERTO CARLOS KLANN

Doutor em Ciências Contábeis e Administração | Universidade Regional de Blumenau | Professor do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis Universidade Regional de Blumenau | Rua Antônio da Veiga 140 | Victor Konder | Campus 1 | Sala D-202 | Blumenau – SC | Brasil | CEP 89012-900 | Telefone (+5547) 3321-0938 | E-mail: rklann@furb.br |

RESUMO

O objetivo da pesquisa consiste em verificar como o processo de convergência contábil internacional modificou as demonstrações contábeis das entidades do terceiro setor no Brasil, no período de 2007 a 2010. Estudo descritivo, com abordagem teórico-empírica, pesquisa do tipo documental, com abordagem qualitativa. A amostra deste estudo compreendeu 26 entidades sem fins lucrativos que desenvolvem *disclosure* voluntário das demonstrações contábeis. As entidades que se destacaram positivamente quanto à divulgação das demonstrações contábeis são a Ashoka, Fundação Abrinq, Fundação Gol de Letra, a Fundação Xuxa Meneghel e a Pastoral da Criança, que publicaram o Balanço Patrimonial (BP), a Demonstração das Mutações do Patrimônio Social (DMPLS), a Demonstração de Superávit ou Déficit (DSD) e a Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos (DOAR). O BP, a DSD e a DMPLS são as demonstrações contábeis mais publicadas, respectivamente. Notou-se que a DOAR a partir de 2009 teve queda acentuada no número de publicações. No entanto, a Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC) está cada ano sendo

mais publicada pelas entidades do terceiro setor. Conclui-se, portanto, que o processo de convergência contábil teve pouca influência na estrutura das demonstrações contábeis das entidades do terceiro setor pertencentes à amostra pesquisada.

Palavras-chave: Entidades do Terceiro Setor. Demonstrações Contábeis. Convergência Contábil.

ABSTRACT

The research objective is to verify how the process of international accounting convergence modified the financial statements of the entities of the third sector in Brazil, in the period 2007-2010. Descriptive study with theoretical-empirical research on the type of documents, with a qualitative approach. The sample comprised 26 nonprofits that develop voluntary disclosure of financial statements. Entities that stood out positively on the disclosure of financial statements are the Ashoka, Foundation ABRINQ, Foundation Gol de Letra, Foundation Xuxa Meneghel and Pastoral the child, which published the Balance Sheet, the Statement of Changes in Equity Social, the Statement of Surplus or Deficit and the Statement of Sources and Uses of Funds. The Balance Sheet, the Statement of Surplus or Deficit and Statement of Changes in Social Equity Social are the most published financial statements, respectively. It was noted that from 2009 the Statement of Sources and Uses of Funds had sharp fall in the number of publications. However, the Statement of Cash Flows is more being published every year by the third sector entities. We conclude, therefore, that the accounting convergence process had little influence on the structure of financial statements of the third sector entities belonging to the sample surveyed.

Key-words: Third Sector Entities. Financial Statement. Accounting convergence.

1. INTRODUÇÃO

Desde a década de 1980 as administrações públicas foram vistas cada vez mais como ineficientes em comparação com as organizações regidas por princípios de mercado, que são consideradas mais propícias para a promoção da qualidade dos serviços com melhor custo-benefício. Como consequência, ampliou-se o papel desempenhado pelas entidades privadas, seja com ou sem fins lucrativos (LARATTA, 2009).

Salamon (1996) argumenta que o setor sem fins lucrativos é o centro da sociedade civil. O papel da sociedade civil tornou-se cada vez mais central nas discussões sobre políticas públicas. Acredita-se que uma sociedade pluralista só pode ser bem sucedida como uma democracia, a longo prazo, quando saudáveis organizações independentes (por exemplo, partidos políticos, organizações não-governamentais e associações empresariais) servem como mediação das relações entre governo e cidadãos (DEHOOG; RACANSKA, 2003).

As economias ocidentais estão se tornando cada vez mais dependentes da contribuição econômica e social do terceiro setor. A saúde financeira das organizações sem fins lucrativos é vital para garantir a sustentabilidade do setor. A fim de avaliar a posição econômica, financeira e social da entidade, os usuários requerem informações transparentes e comparáveis dos demonstrativos contábeis. A baixa qualidade dos demonstrativos das entidades sem fins lucrativos tem sido reconhecida como uma das principais questões regulamentares para o setor. Este fato não só põe em perigo a saúde financeira das organizações, como apresenta um risco elevado para a confiança do público no setor (IRVINE; RYAN, 2010).

Embora, muitos tenham apontado as limitações da contabilidade para entidades sem fins lucrativos, tem havido relativamente algumas tentativas para criar instruções de contabilidade para estas entidades, levando em consideração os seus impactos econômicos e sociais (MOOK; RICHMOND; QUARTER, 2003).

A produção de informações financeiras de alta qualidade exige o estabelecimento de um sistema regulamentar e um regime de contabilidade que reconheça as necessidades únicas do terceiro setor e seus públicos de interesse, que forneçam orientação de auxílio à preparação de informações claras, compreensíveis e comparáveis dos demonstrativos contábeis (IRVINE; RYAN, 2010).

O perfil crescente do setor no âmbito internacional, juntamente com a evolução de regulamentos e a introdução de Normas Internacionais de Contabilidade (IFRS), fornecem oportunidade para ter visão mais ampla do papel destas organizações nos contextos social e econômico (IRVINE; RYAN, 2010).

No Brasil, a Lei nº 9.790/99 dispõe sobre a qualificação de pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP), a qual instituiu o Termo de Parceria entre entidades sem fins lucrativos com o Estado. A referida lei teve como motivação principal os escândalos de “entidades-fantasma”. Souza e Valadão (2004) destacam o papel da transparência nas demonstrações contábeis para evitar os problemas de corrupção nestas entidades.

Para tanto, Alves, Carvalho e Slomski (2004) constataram a falta de uniformidade dos critérios adotados pelas normas contábeis norte-americanas (US GAAP), internacionais (IAS) e brasileiras (NBC-T), em especial com relação às normas do CFC.

Diante do exposto, a questão de pesquisa que norteia o presente estudo é a seguinte: Quais as principais modificações nas demonstrações contábeis de entidades do terceiro setor no Brasil, decorrentes do processo de convergência contábil internacional? Para responder a pergunta de pesquisa, o estudo tem como objetivo verificar como o processo de convergência contábil internacional modificou as demonstrações contábeis das entidades do terceiro setor no Brasil, no período de 2007 a 2010.

O terceiro setor brasileiro envolve aproximadamente 12 milhões de pessoas, entre gestores, voluntários, doadores e beneficiados de entidades beneficentes, além de 45 milhões de jovens que veem como sua missão ajudarem o terceiro setor (SEBRAE, 2012). A pesquisa realizada pela entidade Filantropia.Org (2011) revelou alguns números das 400 maiores entidades do Brasil no ano de 2000. O dispêndio social das 400 maiores entidades foi de R\$ 1.971.000,00; ao todo, contrataram 86.894 funcionários e 400.933 voluntários.

Dessa forma, acredita-se na relevância do estudo quanto à investigação sobre os efeitos da convergência contábil internacional na qualidade da evidenciação contábil das entidades do terceiro setor no Brasil, pela importância crescente deste setor no cenário econômico e social do país.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1. DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DAS ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR

O *Financial Accounting Standard Board* (FASB) emitiu a Norma nº 117 *Financial statements of not-for-profit organizations*, a qual regulamenta a estrutura das demonstrações contábeis para entidades do terceiro setor nos Estados Unidos da América. No Brasil, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) ainda não emitiu um pronunciamento contábil específico para estas entidades. No entanto, existe a expectativa para a elaboração de um pronunciamento específico do CPC para as entidades sem fins lucrativos. O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) deve emitir uma interpretação em caráter de urgência, tornando explícita a adoção obrigatória de todos os pronunciamentos emitidos pelo CPC para as entidades sem fins lucrativos.

O Art. 176 da Lei nº 6404/76 destaca as principais Demonstrações Contábeis que são aplicadas também às entidades do terceiro setor: Balanço Patrimonial; Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados; Demonstração do Resultado do Exercício; Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos; Demonstração dos Fluxos de Caixa (Redação dada pela Lei nº 11.638/2007); e, Demonstração do Valor Adicionado (Incluído pela Lei nº 11.638/2007).

No contexto das entidades do terceiro setor, o CFC (item 3.3 da NBC-T3) confere alteração na denominação da Demonstração do Resultado para Demonstração do *Superávit* ou *Déficit*, a qual deve evidenciar a composição do resultado de um determinado período. A denominação da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (item 3.5 da NBC-T3) é alterada para Demonstração das Mutações do Patrimônio Social, que deve evidenciar num determinado período, a movimentação das contas que integram o seu patrimônio. A Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos (DOAR) tornou-se obrigatória para as organizações do Terceiro Setor por meio da NBC T 10.19. Para o CFC (1990), a NBC-T 3.6 determina que: “a DOAR é a demonstração contábil destinada a evidenciar, num determinado período, as modificações que originaram as variações no capital circulante líquido da entidade”.

Olak e Nascimento (2006, p. 76) concebem sobre o contexto do processo de convergência contábil e a publicação da Demonstração de Fluxos de Caixa (DFC) pelas entidades do terceiro setor:

[...] com a mudança da legislação societária, a elaboração e divulgação da DFC, seguindo tendência mundial, passam a ser obrigatórias para algumas empresas (companhias abertas, companhias fechadas com patrimônio líquido, na data do balanço, igual ou superior a dois milhões de reais e sociedades de grande porte, ainda que não constituídas sob forma de sociedades por ações). No campo das demais empresas e outras entidades, como as sem fins lucrativos, a DFC, independentemente dos aspectos formais, normativos, é uma necessidade administrativa [...]

Além das demonstrações contábeis, existem outras demonstrações que são utilizadas para prestações anuais de contas, que estão previstas no Art. 176 da Lei nº 6404/76: Relatório da Administração, Notas Explicativas, Parecer dos Auditores Independentes e Parecer do Conselho Fiscal.

2.2. PROCESSO DE CONVERGÊNCIA CONTÁBIL NO TERCEIRO SETOR

O processo de convergência contábil visa à transparência das demonstrações financeiras (DF). Entretanto, ainda que pareça claramente benéfica, a elaboração das demonstrações convergidas às normas internacionais pode não ser adotada pelas entidades do terceiro setor, que não são obrigadas a apresentá-las. Um dos problemas identificados por Antunes, Antunes e Penteado (2007) é o excesso de recursos necessários (como pessoal qualificado, treinamento, tempo, entre outros), devido à necessidade de investimentos na elaboração de demonstrações e informações adicionais, auditoria independente específica, manutenção de controles contábeis, dentre outros. A auditoria independente deverá acompanhar os trabalhos de divulgação das informações financeiras e de orientação do mercado.

Pouca atenção tem sido dada na literatura acadêmica em relação ao processo de convergência contábil internacional às entidades do terceiro setor. O estudo de Irvine e Ryan (2010) aborda esta lacuna, fornecendo uma perspectiva oportuna internacional da evolução da regulação da contabilidade para as entidades do terceiro setor.

Os autores descreveram que nos EUA, a regulação da contabilidade do terceiro setor é exercida por várias organizações reguladoras e está dominada pela Receita Federal. Constatou-se que há pouca cooperação entre os órgãos reguladores. O FASB opera de forma independente, embora a necessidade de um sistema mais integrado de regulação da contabilidade para entidades sem fins lucrativos tenha sido reconhecida (KEATING; FRUMKIN, 2003).

Na Austrália há uma crescente pressão exercida pelo governo federal quanto à simplificação e adaptação da contabilidade para o terceiro setor. O *Australian Accounting Standards Board* (AASB) reconhece e recentemente respondeu a estas pressões. No entanto, o governo australiano ainda deliberará se vai estabelecer um órgão regulador independente (IRVINE; RYAN, 2010).

No Brasil, Alves, Carvalho e Slomski (2004) observaram a falta de uniformidade dos critérios contábeis às normas internacionais das entidades do terceiro setor. Lesquievicz e Macohon (2011) discorreram como a convergência internacional pode influenciar a estrutura das demonstrações financeiras das entidades do terceiro setor no Brasil. No entanto, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) ainda não emitiu um pronunciamento contábil específico para estas entidades.

A convergência das normas contábeis para as entidades sem fins lucrativos é uma questão de importância global para o terceiro setor. A enorme variedade de porte, estrutura legal e foco das organizações sem fins lucrativos, bem como, a complexidade das estruturas legais e regulamentares de cada país. Isto posto, observa-se que a resolução destas questões de regulação contábil está longe de ser simples (IRVINE; RYAN, 2010).

3. MÉTODOS E PROCEDIMENTO DA PESQUISA

3.1. DELINEAMENTO DA PESQUISA

Para a consecução deste artigo o método de pesquisa utilizado quanto aos objetivos é descritivo. Para Scapens (1990), a pesquisa descritiva dá-se quando há o detalhamento da prática contábil, neste estudo, a descrição do *disclosure* voluntário das demonstrações financeiras.

A tipologia de pesquisa utilizada quanto aos procedimentos caracteriza-se como documental. Para Alves-Mazzotti e Gewandsznajder (2000, p. 170), “considera-se como documento qualquer registro escrito que possa ser usado como fonte de informação”. Nesse sentido, foram analisadas as demonstrações contábeis publicadas das entidades do terceiro setor componentes da amostra.

Devido à identificação holística das alterações na estrutura de cada demonstração contábil acerca do processo de convergência e a respectiva entidade, esta pesquisa é caracterizada como qualitativa quanto à abordagem do problema. Para Stake (2005), a pesquisa qualitativa é baseada em uma visão holística em que os fenômenos sociais, dilemas humanos e a natureza dos casos são situacionais e influenciados por acontecimentos.

3.2. POPULAÇÃO E AMOSTRA

A identificação da população do estudo teve como base as entidades do terceiro setor cadastradas no Ministério da Justiça. Na sequência foram investigadas quais entidades possuíam sítio eletrônico para publicação de informações institucionais.

Assim, a amostra da pesquisa é não aleatória e intencional, limitada em 26 entidades brasileiras do terceiro setor que praticam *disclosure* voluntário das demonstrações contábeis. O período de abrangência para o levantamento das informações foi de 2007 a 2010. No período de operacionalização da pesquisa, apenas duas entidades, Instituto Equit e AS-Pta, haviam publicado as demonstrações contábeis do ano de 2011. Desta forma, optou-se por excluir o ano 2011 para o processo de análise dos dados.

3.3. COLETA E ANÁLISE DOS DADOS

O CPC ainda não emitiu um pronunciamento contábil específico para as entidades do terceiro setor. Diante disso, optou-se em investigar apenas os quesitos preliminares do processo de convergência contábil internacional, contemplados no CPC 00. Esta fase abordou as seguintes perspectivas: 1) demonstrativos financeiros publicados; 2) auditor independente; 3) classificação do ativo não circulante; 4) classificação do passivo; e 5) características qualitativas das demonstrações contábeis. O constructo da pesquisa foi adaptado do estudo de Lesquievicz e Macohon (2011).

Os itens 1 ao 4 foram analisados por meio de análise de conteúdo das demonstrações financeiras publicadas nos sítios eletrônicos das entidades pertencentes à amostra da pesquisa. Para Bardin (1977), a análise de conteúdo é uma abordagem empírica, metodológica que analisa documentos a partir de perspectivas de análise. A perspectiva “características qualitativas das demonstrações contábeis” teve como base os preceitos do Pronunciamento Técnico CPC 00 (Pronunciamento Conceitual Básico) Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis.

Para definição do grau de qualidade da estrutura das demonstrações contábeis, de acordo com o CPC 00, foi utilizada a seguinte escala: a) Péssimo; b) Deficiente; c) Satisfatório; d) Bom; e, e) Muito Bom. Cabe salientar que a indicação desta escala é de caráter subjetivo dos pesquisadores. O Quadro 1 discrimina as características qualitativas e os respectivos critérios de pontuação das escalas.

Quadro 1: Discriminação das características qualitativas e os respectivos critérios de pontuação das escalas

CARACTERÍSTICAS QUALITATIVAS	DISCRIMINAÇÃO				
	PÉSSIMO	DEFICIENTE	SATISFATÓRIO	BOM	MUITO BOM
Compreensibilidade	Registro e/ou evidenciação contábil inadequado	Excesso de termos técnicos nas DF's	Eventual dificuldade de compreensão de registro e/ou evidenciação contábil	Registro e/ou evidenciação contábil adequado	Pronto entendimento por parte do usuário
Relevância	Inadequada informação contábil para tomada de decisões	Excesso de informações sem materialidade	Ausência de informações para avaliações de impactos futuros	Adequada informação contábil para tomada de decisões	Adequada informação contábil para avaliação do impacto de eventos passados, presentes e/ou futuros
Confiabilidade	Informação apresentada de forma inapropriada	Informação apresentada de forma parcialmente apropriada	Informação apresentada de forma apropriada, respeitando a Prudência	Informação apresentada de forma apropriada, respeitando a Neutralidade e a Prudência	Informação apresentada de forma apropriada, respeitando a Primazia da Essência Sobre a Forma, a Neutralidade, a Prudência e a Integridade
Comparabilidade	Registro e/ou evidenciação contábil sem os mesmos critérios e princípios ao longo do tempo	Registro e/ou evidenciação contábil com diferentes critérios e princípios ao longo do tempo	Ocorreram mudanças (até duas) de registro e/ou evidenciação contábil ao longo do tempo	Ocorreu mudança de registro e/ou evidenciação contábil ao longo do tempo	Registro e/ou evidenciação contábil com mesmos critérios e princípios ao longo do tempo

Fonte: Dados da pesquisa.

3.4.LIMITAÇÕES DO ESTUDO

As principais limitações do estudo são: há poucas pesquisas que envolvem a estrutura das demonstrações contábeis para as entidades do terceiro setor; atraso nas publicações dos relatórios contábeis; prestações de contas com publicações incompletas; ausência de normas contábeis específicas para o terceiro setor; e, subjetividade atribuída quanto à pontuação das características qualitativas dos demonstrativos financeiros.

4. DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1. PERFIL DAS ENTIDADES PESQUISADAS

Nesta seção descreve-se o perfil das entidades pesquisadas, primeiramente, abordam-se a data de fundação e o tempo de funcionamentos das entidades. Na sequência, discorre-se sobre a área de atuação das entidades. Por fim, apresenta-se o volume movimentado de recursos financeiros.

4.1.1. DATA DE FUNDAÇÃO

A Tabela 1 apresenta a data de fundação das entidades pesquisadas.

Tabela 1: Data de fundação das entidades pesquisadas

ENTIDADES	ANO DE FUNDAÇÃO	TEMPO DE FUNCIONAMENTO (ANOS)
1) Abia	1987	25
2) Abong	10 /08/ 1991	21
3) Abth	25 /11/ 1996	16
4) Ashoka	1980 Índia, 1986 Brasil	32 Índia, 24 Brasil
5) AS-Pta	1989	23
6) Care Brasil	2000	12
7) CDI	1995	17
8) Cdjbc	1995	17
9) Cese	1973	39
10) Fundação Abrinq	1990	24
11) Fundação Gol de letra	10/12/1998	14
12) Fundação Xuxa Meneghel	1989	23
13) Gife	26/04/1995	17
14) Instituto Ayrton Senna	11/1994	18
15) Instituto Ecoar	1992	20
16) Instituto Equit	2003	9
17) Instituto Ethos	1998	14
18) Instituto Sou da Paz	1999	13
19) IPF	1992	20
20) ISA	1994	18
21) Pastoral da Criança	01/03/1987	25
22) SOS Mata Atlântica	1986	26
23) Transparência Brasil	04/2000	12
24) Viva Rio	12/1993	19
25) WWF. Brasil	1993	19
26) 5 Elementos	1996	16

Fonte: dados da pesquisa.

Verifica-se na Tabela 1 que a Organização Cese foi fundada em 1973, é a mais antiga entre as pesquisadas, com 39 anos de atividade no Brasil. A Organização Ashoka, fundada em 1980 na Índia, seis anos após sua fundação iniciou suas atividades no Brasil. Esta é a segunda mais antiga entre as pesquisadas, com 31 anos na Índia e 25 anos de atuação no Brasil. O Instituto Equit tem apenas 9 anos de atuação, é a entidade mais jovem dentre as pesquisadas, a data de sua fundação foi no ano de 2003. A Tabela 1 revela ainda que a maioria das entidades inseridas na amostra da pesquisa teve início das suas atividades a partir da década de 90.

4.1.2. ÁREA DE ATUAÇÃO DAS ENTIDADES

O Quadro 2 revela as áreas de atuação das entidades.

Quadro 2: Áreas de atuação das entidades

ENTIDADES	ÁREA DE ATUAÇÃO
1) Abia	Tratamento e assistência
2) Abong	Áreas Diversas
3) ABTH	Assistência Social
4) Ashoka	Áreas Diversas
5) As-Pta	Agricultura Alternativa
6) Care Brasil	Combate a Pobreza
7) Cdi	Democratização da Informática
8) Cdjbc	Áreas Diversas
9) Cese	Questões agrárias, Trabalho e renda
10) Fundação Abrinq	Educação
11) Fundação Gol de letra	Educação
12) Fundação Xuxa Meneghel	Assistência Infância
13) Gife	Áreas Diversas
14) Instituto Ayrton Senna	Responsabilidade Social
15) Instituto Ecoar	Meio Ambiente
16) Instituto Equit	Economia e Cidadania Global
17) Instituto Ethos	Responsabilidade Social
18) Instituto Sou da Paz	Combate a Violência
19) IPF	Cultura e Educação
20) ISA	Meio Ambiente e Questão indígena
21) Pastoral da Criança	Assistência Infância
22) SOS Mata Atlântica	Meio Ambiente
23) Transparência Brasil	Responsabilidade social
24) Viva Rio	Combate a Violência
25) WWF Brasil	Meio Ambiente
26) 5 Elementos	Meio Ambiente

Fonte: Dados da Pesquisa.

4.1.3. VOLUME MOVIMENTADO DE RECURSOS FINANCEIROS

A Tabela 2 evidencia o volume de recursos financeiros que as entidades movimentaram nos períodos de 2007, 2008, 2009 e 2010.

Tabela 2: Movimentação anual de recursos financeiros

ENTIDADES	2007	AV %	2008	AV %	2009	AV %	2010	AV %
1) Abia	-	0,00	-	0,00	2.622.925	1,01	-	0,00
2) Abong	2.037.533	1,20	1.442.326	0,69	1.998.900	0,77	1.227.991	0,66
3) ABTH	-	0,00	1.347.870	0,64	1.581.688	0,61	-	0,00
4) Ashoka	4.920.169	2,89	5.877.174	2,81	5.684.894	2,19	-	0,00
5) As-pta	2.968.359	1,74	3.584.698	1,71	4.014.996	1,55	4.525.930	2,45
6) Care Brasil	1.251.000	0,74	6.220.000	2,97	4.771.000	1,84	-	0,00
7) CDI	-	0,00	-	0,00	-	0,00	5.920.246	3,20
8) CDJBC	1.832.461	1,08	1.202.616	0,57	-	0,00	-	0,00
9) Cese	6.250.798	3,67	6.463.420	3,09	7.033.766	2,71	6.892.630	3,73
10) Fundação Abrinq	12.099.900	7,11	12.143.771	5,80	11.790.288	4,55	12.366.350	6,69
11) Fundação Gol de letra	4.201.745	2,47	3.825.272	1,83	3.790.024	1,48	5.327.008	2,88
12) Fundação Xuxa Meneghel	1.204.918	0,71	1.335.621	0,64	2.933.124	1,13	3.402.006	1,84
13) Gife	2.077.370	1,22	3.250.568	1,55	1.970.410	0,76	4.885.803	2,64
14) Instituto Ayrton Senna	-	0,00	35.012.705	16,73	48.454.255	18,70	42.915.662	23,23
15) Instituto Ecoar	1.550.218	0,91	925.490	0,44	-	0,00	-	0,00
16) Instituto Equit	808.636	0,48	754.687	0,36	438.995	0,17	316.673	0,17
17) Instituto Ethos	9.532.628	5,60	11.220.264	5,36	8.173.618	3,15	-	0,00
18) Instituto Sou da Paz	3.207.532	1,89	4.265.965	2,04	3.532.493	1,36	3.694.755	2,00
19) IPF	-	0,00	-	0,00	22.887.711	8,83	31.254.926	16,92
20) ISA	15.131.706	8,89	17.201.505	8,22	17.943.905	6,92	19.068.428	10,32
21) Pastoral da criança	35.809.867	21,05	36.404.965	17,40	44.078.916	17,01	15.521.726	8,40
22) SOS Mata Atlântica	20.497.000	12,05	18.477.000	8,83	21.919.000	8,46	-	0,00
23) Transparência Brasil	969.106	0,57	745.732	0,36	-	0,00	-	0,00
24) Viva Rio	10.881.752	6,40	10.464.292	5,00	15.211.171	5,87	-	0,00
25) WWF. Brasil	32.883.000	19,33	27.089.000	12,95	27.318.000	10,54	27.432.000	14,85
26) 5 Elementos	-	0,00	-	0,00	1.027.153	0,40	-	0,00
Total	170.115.698	100	209.254.941	100	259.177.232	100	184.752.134	100

Fonte: dados da pesquisa.

A Tabela 2 revela que a maior movimentação de recursos ocorreu em 2009, um total de aproximadamente 260 milhões de reais. No ano de 2007, a entidade Pastoral da Criança teve o maior volume de recursos financeiros, representou 21% do volume total da amostra, em segundo lugar a WWF.Brasil, com 19%. Em 2008, a Pastoral da Criança teve novamente a maior proporção de recursos arrecadados, 17% do total da amostra, em segundo lugar o Instituto Ayrton Senna, com 16%. Em 2009, o Instituto Ayrton Senna teve o maior volume arrecadado, 18% do total da amostra. A Pastoral da Criança ficou em segundo lugar, com 17%. No ano de 2010, o Instituto Ayrton Senna,

mesmo com uma queda de arrecadação, ficou em primeiro lugar no quesito volume de recursos financeiros. Destaca-se a redução significativa do volume financeiro da Pastoral da Criança, queda de 2009 a 2010 de aproximadamente 30 milhões de reais. Outro destaque é o IPS, que em 2010, alcançou o segundo lugar, com 17% do total da amostra.

A Tabela 2 destaca ainda o incremento contínuo de arrecadação da entidade Gife nos quatro anos de análise. A redução dos valores totais de 2009 para 2010 deve-se ao fato que as entidades Abia, ABTH, Ashoka, Care Brasil, CDJBC, Instituto Ecoar, Instituto Ethos, SOS Mata Atlântica, Transparência Brasil, Viva Rio e 5 Elementos não praticaram o *disclosure* voluntário das suas demonstrações contábeis.

4.2. CONVERGÊNCIA CONTÁBIL DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DAS ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR

4.2.1. DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DAS ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR

As informações contábeis necessárias para demonstrar a situação financeira das entidades do terceiro setor estão discriminadas pela Norma Brasileira Contabilidade (NBC T-3) e Resolução CFC Nº 1.283/2010, que estabelecem que o conceito, a estrutura e a nomenclatura dos demonstrativos financeiros devem estar inseridos no contexto das normas convergidas. A Tabela 3 evidencia as demonstrações contábeis publicadas pelas entidades no período de 2007 a 2010.

Tabela 3: Publicação das demonstrações contábeis

Anos	Abia	Abong	ABTH	Ashoka	As-pta	Care Brasil	CDI	CDJBC	Cese	Fundação Abrinq	Fundação Gol de letra	Fundação Xuxa Meneghel	Gife	Instituto Ayrton Senna	Instituto Ecoar	Instituto Equit	Instituto Ethos	Instituto Sou da Paz	IPF	ISA	Pastoral da criança	SOS Mata Atlântica	Transparência Brasil	Viva Rio	WWF. Brasil	5 Elementos	
2007																											
BP	-	X	-	X	X	X	-	X	-	X	X	X	X	-	X	X	X	X	-	-	X	X	X	X	X	X	X
DMPLS	-	X	-	X	X	X	-	X	-	X	X	X	-	-	-	X	-	X	-	-	X	-	X	X	X	X	-
DSD	-	X	-	X	X	X	-	X	-	X	X	X	X	-	X	X	X	X	-	-	X	X	X	X	X	X	-
DOAR	-	-	-	X	-	X	-	X	-	X	X	X	X	-	-	X	-	-	-	-	X	-	-	-	X	-	-
DFC	-	X	-	-	X	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	X	-	-	X	-	X	-	-	-	-
2008																											
BP	-	X	X	X	X	X	-	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	-	X	X	X	-	X	X	X	X
DMPLS	-	X	-	X	X	X	-	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	-	X	X	-	-	X	X	-	-
DSD	-	X	X	X	X	X	-	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	-	X	X	X	-	X	X	X	-
DOAR	-	-	-	X	-	X	-	-	-	X	X	-	X	-	-	-	-	-	-	-	X	-	-	X	X	-	-
DFC	-	X	-	-	X	-	-	X	-	-	-	X	-	X	-	-	-	X	-	X	X	-	-	-	X	-	-
2009																											
BP	-	X	X	X	X	-	-	-	X	X	X	X	X	X	-	X	X	X	X	X	X	X	-	X	X	X	-
DMPLS	-	X	-	X	X	-	-	-	X	X	X	X	X	X	-	X	-	X	X	X	X	X	-	-	X	-	-
DSD	-	X	X	X	X	-	-	-	X	X	X	X	X	X	-	X	X	X	X	X	X	X	-	X	X	X	-
DOAR	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	X	-	-	-	-	-	-
DFC	-	X	-	X	X	-	-	-	-	X	X	X	X	X	-	-	-	X	-	X	X	-	-	X	-	-	-
2010																											
BP	-	X	X	X	X	-	X	-	X	X	X	X	X	X	-	X	-	X	X	X	X	X	-	X	-	-	-
DMPLS	-	X	-	X	X	-	-	-	X	X	X	X	X	X	-	X	-	X	X	X	X	X	-	-	X	-	-
DSD	-	X	X	X	X	-	X	-	-	X	X	X	X	X	-	X	-	X	X	X	X	X	-	X	-	-	-
DOAR	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	X	-	-	-	-	-	-
DFC	-	X	-	X	X	-	-	-	-	X	X	X	X	X	-	X	-	X	-	X	X	-	-	X	-	-	-

A Tabela 3 destaca as organizações Ashoka, Fundação Abrinq e a Fundação Gol de Letra, que publicaram quatro demonstrações contábeis em 2007 e 2008: BP, DMPLS, DSD e DOAR. Em 2009 as respectivas entidades convergiram às normas internacionais e substituíram a DOAR pela DFC. A Fundação Xuxa Meneghel também divulgou quatro demonstrações, no entanto, passou a publicar a DFC a partir de 2008 e a DOAR não foi publicada desde 2008.

Destaca-se também que a Pastoral da Criança é a entidade entre as pesquisadas que teve maior transparência, publicou cinco demonstrações contábeis nos 4 anos analisados. A Abong, As-pta e Instituto Sou da Paz publicaram o BP, a DMPLS, a DSD e a DFC em todos os anos de análise.

Como destaques negativos pode-se citar a Abia, que foi a que demonstrou menor transparência, pois publicou apenas demonstrativos de receitas e despesas, que não seguem um padrão contábil. O Instituto 5 Elementos publicou apenas o BP em 2007 e 2008. A CDI publicou o BP e a DSD apenas em 2010. As entidades que não foram citadas publicaram esporadicamente as demonstrações contábeis. A Figura 1 agrupa as informações acerca da publicação das demonstrações contábeis.

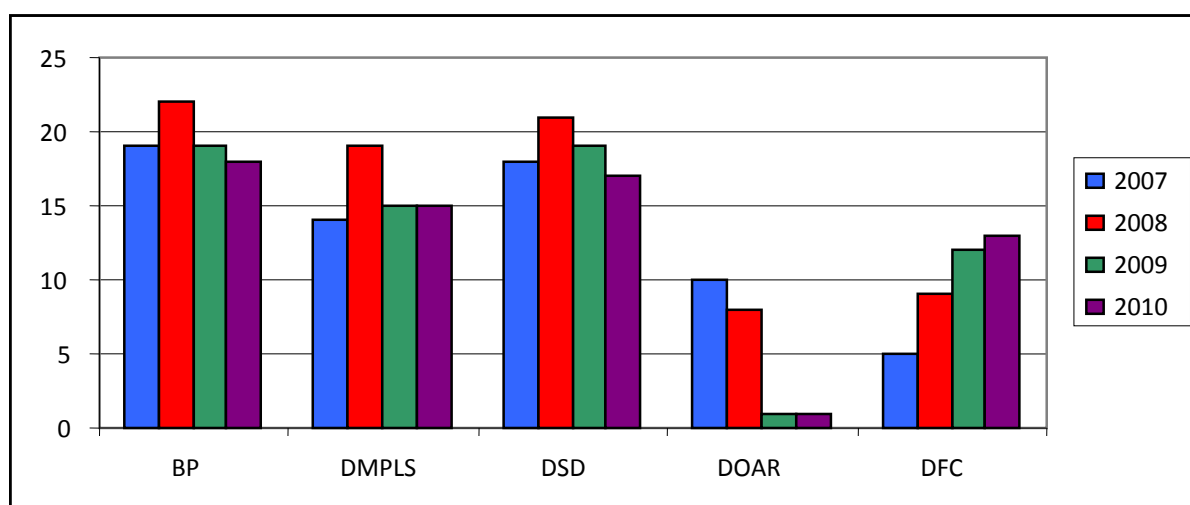


Figura 1: Demonstrações contábeis publicadas

Fonte: Dados da pesquisa.

A Figura 1 revela que o BP, a DSD e a DMPLS são as demonstrações contábeis mais publicadas, respectivamente. Percebe-se que a DOAR a partir de 2009 teve queda acentuada no número de publicações. No entanto, a DFC está a cada ano sendo mais publicada pelas entidades do terceiro setor.

4.2.2. DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS AUDITADAS POR AUDITOR INDEPENDENTE

O Quadro 3 apresenta as entidades que são auditadas por auditor independente.

Quadro 3: Entidades auditadas por auditor independente

ENTIDADES	AUDITOR INDEPENDENTE
1) Abia	Não Disponível
2) Abong	Sim
3) ABTH	Sim
4) Ashoka	Sim
5) As-pta	Sim
6) Care Brasil	Sim
7) CDI	Sim
8) CDJBC	Sim
9) Cesse	Sim
10) Fundação Abrinq	Sim
11) Fundação Gol de letra	Sim
12) Fundação Xuxa Meneghel	Sim
13) Gife	Sim
14) Instituto Ayrton Senna	Sim
15) Instituto Ecoar	Não Disponível
16) Instituto Equit	Não Disponível
17) Instituto Ethos	Não Disponível
18) Instituto Sou da Paz	Sim
19) IPF	Não Disponível
20) ISA	Sim
21) Pastoral da Criança	Sim
22) SOS Mata Atlântica	Não Disponível
23) Transparência Brasil	Sim
24) Viva Rio	Sim
25) WWF. Brasil	Sim
26) 5 Elementos	Não Disponível

Fonte: Dados da pesquisa.

Em cumprimento com o artigo 177, segundo parágrafo, inciso II, da lei 11.638/07, no Quadro 3 denota-se que 19 entidades são auditadas por auditores independentes registrados na Comissão de Valores Mobiliários (CVM). Percebe-se que a maioria das entidades pesquisadas tem seus demonstrativos contábeis auditados, o que revela a preocupação dos gestores no controle, gerenciamento e transparência da prestação de contas junto à sociedade.

4.2.3. CLASSIFICAÇÃO DO ATIVO NÃO CIRCULANTE

O grupo ‘Não Circulante’ é desdobrado em Ativo Realizável a Longo Prazo, Investimentos, Imobilizado e Intangível. A Tabela 4 indica a classificação do Ativo Não Circulante no Balanço Patrimonial das entidades pesquisadas.

Tabela 4: Classificação do Ativo Não Circulante

ENTIDADES	REALIZÁVEL A LONGO PRAZO				INVESTIMENTOS				IMOBILIZADO				INTANGÍVEL			
	2007	2008	2009	2010	2007	2008	2009	2010	2007	2008	2009	2010	2007	2008	2009	2010
1) Abia	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
2) Abong	-	-	-	-	-	-	-	-	X	X	X	X	-	-	-	-
3) ABTH	-	-	-	-	-	-	-	-	X	X	X	X	-	-	-	-
4) Ashoka	-	-	-	-	-	-	-	-	X	X	X	-	-	X	X	-
5) As-Pta	X	X	X	X	-	-	-	-	X	X	X	X	-	-	-	-
6) Care Brasil	-	-	-	-	-	-	-	-	X	X	X	-	-	-	-	-
7) CDI	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	X	-	-	-	-
8) CDJBC	-	-	-	-	-	-	-	-	X	X	-	-	-	-	-	-
9) Cese	-	X	X	X	-	X	X	X	-	X	X	X	-	X	X	X
10) Fundação Abrinq	-	-	-	-	-	-	-	-	X	X	X	X	X	X	X	X
11) Fundação Gol de letra	X	X	X	X	-	-	-	-	X	X	X	X	X	X	X	X
12) Fundação Xuxa Meneghel	X	X	X	-	-	-	-	-	X	X	X	X	-	-	-	X
13) Gife	-	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	-	X	X	X
14) Instituto Ayrton Senna	-	-	-	-	-	-	-	-	-	X	X	X	-	X	X	X
15) Instituto Ecoar	X	X	-	-	-	-	-	-	X	X	-	-	-	-	-	-
16) Instituto Equit	-	-	-	-	-	-	-	-	X	X	X	X	-	-	-	-
17) Instituto Ethos	X	X	X	-	-	X	X	-	X	X	X	-	X	-	-	-
18) Instituto Sou da Paz	-	-	-	-	-	-	-	-	X	X	X	X	X	X	X	X
19) IPF	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	X	X	-	-	X	X
20) ISA	-	-	-	-	-	-	-	-	X	X	X	X	-	X	X	X
21) Pastoral da Criança	X	X	X	X	-	-	-	-	X	X	X	X	-	-	-	-
22) SOS Mata Atlântica	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	-	-	-	-
23) Transparência Brasil	-	-	-	-	-	-	-	-	X	-	-	-	-	-	-	-
24) Viva Rio	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	-	-	-	-
25) WWF. Brasil	X	X	X	X	-	-	-	-	X	X	X	X	-	-	-	-
26) 5 Elementos	X	-	-	-	X	-	-	X	X	-	X	-	X	X	X	-

Fonte: dados da pesquisa.

A Tabela 4 evidencia que a maioria das entidades ainda não convergiu totalmente às novas normas de contabilidade brasileiras (alteradas pelas Leis nº. 11.638/07 e 11.941/09). Grande parte das entidades ainda contabilizam o Realizável a Longo Prazo e poucas entidades contabilizam o Intangível. Esta informação surpreende pelo fato de que a maioria das entidades utiliza serviços de auditoria independente.

4.2.4. CLASSIFICAÇÃO DO PASSIVO

Na Tabela 5 é evidenciada a classificação do Passivo Circulante e do Passivo Não Circulante.

Tabela 5: Classificação do Passivo

ENTIDADES	PASSIVO CIRCULANTE				PASSIVO NÃO CIRCULANTE				PASSIVO EXIGÍVEL A LONGO PRAZO				RESULTADOS DE EXERCÍCIOS FUTUROS			
	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2
	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	0	0	0	1	0	0	0	1	0	0	0	1	0	0	0	1
	7	8	9	0	7	8	9	0	7	8	9	0	7	8	9	0
1) Abia	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
2) Abong	X	X	X	X	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
3) ABTH	-	X	X	X	-	-	X	X	-	-	-	-	-	-	-	-
4) Ashoka	X	X	X	-	X	X	X	-	X	X	X	-	-	-	-	-
5) As-Pta	X	X	X	X	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
6) Care Brasil	X	X	X	-	-	-	-	-	X	X	-	-	-	-	-	-
7) CDI	-	-	-	X	-	-	-	X	-	-	-	X	-	-	-	-
8) CDJBC	X	X	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
9) Cese	-	X	X	X	-	-	X	X	-	-	-	-	-	-	-	-
10) Fundação Abrinq	X	X	X	X	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
11) Fundação Gol de letra	X	X	X	X	X	X	X	X	X	-	-	-	-	-	-	-
12) Fundação Xuxa Meneghel	X	X	X	X	X	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
13) Gife	X	X	X	X	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
14) Instituto Ayrton Senna	-	X	X	X	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
15) Instituto Ecoar	X	X	-	-	X	X	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
16) Instituto Equit	X	X	X	X	-	-	-	-	X	X	X	X	-	-	-	-
17) Instituto Ethos	X	X	X	-	-	-	-	-	-	X	X	-	-	X	X	-
18) Instituto Sou da Paz	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	-	-	-	-
19) IPF	-	-	X	X	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
20) ISA	X	X	X	X	-	X	X	X	-	-	-	-	-	-	-	-
21) Pastoral da Criança	X	X	X	X	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
22) SOS Mata Atlântica	X	X	X	X	-	-	-	-	X	X	X	X	X	X	X	X
23) Transparência Brasil	X	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
24) Viva Rio	X	X	X	X	-	-	X	X	X	X	X	-	-	-	-	-
25) WWF. Brasil	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	-	-	-	-	-
26) 5 Elementos	X	X	X	-	-	-	-	-	X	-	-	-	X	-	-	-

Fonte: Dados da pesquisa.

Da mesma forma que ocorre na evidenciação do Ativo, a maioria das entidades pertencentes à amostra não classifica o Passivo de acordo com as normas contábeis convergidas. A Tabela 5 revela que ainda há entidades contabilizando o Passivo Exigível a Longo Prazo e Resultados de Exercícios Futuros. Apenas oito entidades contabilizaram o Passivo Não Circulante. Estas informações fazem refletir sobre a importância dos órgãos regulamentadores da contabilidade emitir normas específicas para o terceiro setor.

4.3. CARACTERÍSTICAS QUALITATIVAS DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Conforme o CPC 00 (Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis), a Tabela 6 apresenta a categorização qualitativa das demonstrações contábeis das

entidades do terceiro setor, com base na escala: a) Péssimo; b) Deficiente; c) Satisfatório; d) Bom; e, e) Muito Bom.

Tabela 6: Categorização qualitativa das demonstrações contábeis

ENTIDADES	COMPREENSIBILIDADE					RELEVÂNCIA					CONFIABILIDADE					COMPARABILIDADE				
	a	b	c	d	e	a	b	c	d	e	a	b	c	d	e	A	b	c	d	e
1) Abia		X					X					X				X				
2) Abong				X					X					X				X		
3) ABTH				X					X					X				X		
4) Ashoka				X					X					X					X	
5) As-pta					X					X					X					X
6) Care Brasil				X					X						X				X	
7) CDI			X						X					X					X	
8) CDJBC			X						X					X				X		
9) Cese					X					X					X					X
10) Fundação Abring				X					X						X				X	
11) Fundação Gol de letra					X					X					X				X	
12) Fundação Xuxa Meneghel				X						X					X				X	
13) Gife				X					X						X				X	
14) Instituto Ayrton Senna					X					X					X				X	
15) Instituto Ecoar			X						X					X					X	
16) Instituto Equit				X					X					X					X	
17) Instituto Ethos			X						X					X				X		
18) Instituto Sou da Paz				X				X							X				X	
19) IPF					X					X					X					X
20) ISA				X					X						X				X	
21) Pastoral da criança			X						X						X		X			
22) SOS Mata Atlântica		X						X					X			X				
23) Transparência Brasil			X						X						X			X		
24) Viva Rio				X						X					X					X
25) WWF. Brasil				X						X					X					X
26) 5 Elementos			X						X					X					X	

* a) Péssimo; b) Deficiente; c) Satisfatório; d) Bom; e, e) Muito Bom

Fonte: Dados da pesquisa.

Os critérios de pontuação das escalas foram descritos no Quadro 1. A Tabela 6 destaca as entidades As-pta, Cese, Instituto Ayrton Senna e IPF, as quais foram avaliadas com o conceito 5 (“Muito Bom”) nas 4 categorias preconizadas pelo CPC 00 (Compreensibilidade, Relevância, Confiabilidade, Comparabilidade). Estas entidades demonstraram um bom grau de compreensibilidade de seus demonstrativos; adequada informação contábil para avaliação de eventos passados, presentes e/ou futuros (conforme notas explicativas). Em geral, os contadores destas entidades respeitaram a Primazia da Essência Sobre a Forma, Neutralidade, Prudência e Integridade (salienta-se que a pesquisa não tem por objetivo auditar a contabilidade das entidades, fez-se apenas uma abordagem

aos documentos públicos disponibilizados nos sítios eletrônicos de cada entidade); e, não se constatou diferentes critérios contábeis ao longo do período de análise.

No quesito “Compreensibilidade”, 12 entidades teve conceito “Bom”; na categoria “Relevância”, 14 entidades foram classificadas como “Bom”; quanto à “Confiabilidade”, 15 entidades alcançaram o conceito “Muito Bom”; e, 13 entidades foram classificadas como “Bom” no aspecto “Comparabilidade”. A maioria das entidades teve conceitos de Satisfatório a Muito Bom para as 4 categorias analisadas.

5. CONCLUSÕES

O objetivo geral da pesquisa consistiu em verificar como o processo de convergência contábil internacional modificou as demonstrações contábeis das entidades do terceiro setor no Brasil, no período de 2007 a 2010. O estudo envolveu entidades do terceiro setor que exercem suas atividades nas áreas de defesa do meio ambiente; questões indígenas e meio ambiente; responsabilidade social; assistência social; combate à violência; assistência à infância; educação; tratamento e assistência; agricultura alternativa; combate à pobreza; democratização da informática; questões agrárias, trabalho e renda; e, economia e cidadania global.

As entidades que se destacaram positivamente quanto à divulgação das demonstrações contábeis foram a Ashoka, Fundação Abrinq, Fundação Gol de Letra e a Fundação Xuxa Meneghel, que publicaram o Balanço Patrimonial, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido Social, a Demonstração de *Superávit* ou *Déficit* e a Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos. Em 2009 as respectivas entidades convergiram às normas internacionais e substituíram a DOAR pela Demonstração dos Fluxos de Caixa. Destaca-se também a Pastoral da Criança que publicou nos quatro anos de análise todas as demonstrações contábeis contempladas pelo estudo.

As demais entidades publicaram esporadicamente suas demonstrações contábeis. Percebe-se que a prática de *disclosure* voluntário das demonstrações contábeis ainda não é uma prática frequente pelas entidades do terceiro setor. O BP, a DSD e a DMPLS são as demonstrações contábeis mais publicadas, respectivamente. Notou-se que a DOAR a partir de 2009 teve queda acentuada no número de publicações. No entanto, a DFC está a cada ano sendo mais publicada pelas entidades do terceiro setor.

A pesquisa revelou que mais de 50% das entidades incluíram a DFC em suas publicações, aproximadamente 30% das que publicam a DFC utilizam três fluxos: das operações, dos financiamentos e dos investimentos. Esta informação revela a substituição natural e gradativa da DOAR pela DFC, a qual segue os preceitos do processo de convergência contábil internacional.

Verificou-se que a maioria das entidades pesquisadas tem seus relatórios contábeis auditados. Observa-se, desta forma, a preocupação dos gestores na transparência e confiabilidade das informações contábeis à sociedade em geral. No entanto, o trabalho de auditoria não tem proporcionado à convergência contábil internacional dos critérios utilizados para a evidenciação do Ativo e Passivo. O processo de convergência contábil na estrutura das demonstrações contábeis das entidades do terceiro setor ainda está em sua fase inicial.

A maioria das entidades pesquisadas tiveram bons conceitos quanto às perspectivas qualitativas das demonstrações contábeis. Mesmo com o detalhamento dos critérios de avaliação (Quadro 1), esta análise tornou-se limitada por sua subjetividade e pelo fato de que a pesquisa não teve como objetivo auditar os documentos contábeis das entidades. Os pesquisadores tiveram acesso apenas aos documentos públicos disponibilizados nos sítios eletrônicos de cada entidade. Para uma análise mais aprofundada destas perspectivas, devem ser consultados os documentos contábeis de cada entidade.

REFERÊNCIAS

ALVES, C. V. O.; CARVALHO, L. N. G.; SLOMSKI, V. O reconhecimento das contribuições, doações e subvenções nas entidades do terceiro setor: uma comparação entre os US-GAAP, normas do IASB e do CFC. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 4, SP, *Anais...* São Paulo: FEA/USP, 2004.

ALVES-MAZZOTTI, A. J.; GEWANDSZNAJDER, F. *O método nas ciências naturais e sociais: pesquisa quantitativa e qualitativa*. Pioneira, 2000.

ANTUNES, J.; ANTUNES, G. M. B.; PENTEADO, I. M. A convergência contábil brasileira e a adoção das normas internacionais de contabilidade: o IFRS 1. In: SEMINÁRIOS EM ADMINISTRAÇÃO FEA-USP, 10., 2007, São Paulo. *Anais...* São Paulo: USP, 2007. Disponível em: <<http://www.ead.fea.usp.br/semead/10semead/sistema/resultado/trabalhosPDF/30.pdf>>. Acesso em: 01 nov. 2012.

BARDIN, L. *Análise de Conteúdo*. Lisboa, Portugal: Edições 70, 1977.

BRASIL. Lei 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. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 24 mar. 1999. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_3/Leis/Lei-principal.htm. Acesso em: 20 abr. 2012.

BRASIL. *Lei das Sociedades por Ações*, nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Brasília, DF, 1976. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404consol.htm>. Acesso em: 23 mar. 2012.

BRASIL. Lei n. 11638, de 28 de dezembro de 2007. Altera e revoga dispositivos da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei no 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404consol.htm>. Acesso em: 23 mar. 2012.

BRASIL. Lei n. 11941, de 27 de maio de 2009. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Brasília, DF. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404consol.htm>. Acesso em: 23 mar. 2012.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. *Manual de procedimentos contábeis para fundações e entidades de interesse social*. Brasília: CFC, 2008. Disponível em: <www.cfc.org.br>. Acesso em: 13 maio 2012.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. *Resolução CFC n. 686*, de 14 de dezembro de 1990. Aprova a NBC T.3 – Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das Demonstrações Contábeis.[...] NBC T 3.1 – Das Disposições Gerais. NBC T 3.2 – Do Balanço Patrimonial. NBC T 3.3 – Da Demonstração do Resultado. NBC T 3.4 – Da Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados. NBC T 3.5 – Da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido. NBC T 3.6 – Da Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos. Rio de Janeiro. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_686.doc>. Acesso em: 13 maio 2012.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS - CPC. *CPC 00: estrutura conceitual para elaboração e apresentação das demonstrações contábeis*. Brasília, 2008. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/pdf/pronunciamento_conceitual.pdf>. Acesso em: 12 fev. 2012.

DEHOOG, R. H.; RACANSKA L. The role of the nonprofit sector amid political change: contrasting approaches in the Slovak Republic. *Voluntas: The Journal of Nonprofit and Voluntary Organizations* v. 14, p. 263-282, Sep. 2003

FILANTROPIA.ORG. *O que é terceiro setor?* 2011. Disponível em: <<http://www.filantropia.org/OqueeTerceiroSetor.htm>>. Acesso em: 24 abr. 2012.

FINANCIAL ACCOUNTING STANDAR BOARD – FASB. *Financial statements of not-for-profit organizations*. Statement of Financial Accounting Standards, n. 177. Jun. 1993. Disponível em: <http://72.3.243.42/pdf/aop_FAS117.pdf>. Acesso em: 03 abr. 2012.

IRVINE, H.; RYAN, C. An international comparison of non-for-profit accounting regulation. In.: ASIA-PACIFIC INTERDISCIPLINARY RESEARCH IN ACCOUNTING CONFERENCE (APIRA), 6th, Sydney, Jul., 2010. *Anais...* Disponível em: <http://apira2010.econ.usyd.edu.au/conference_proceedings/>. Acesso em: 20 maio 2012.

KEATING, E. K.; FRUMKIN, P. Reengineering nonprofit financial accountability: toward a more reliable foundation for regulation. *Public Administration Review*. v. 63, n. 1, p. 3–15. 2003.

LARATTA, R. Autonomy and accountability in social services nonprofits: Japan and UK. *Social Enterprise Journal*, v. 5, n 3, p. 259-281, 2009.

LESQUIEVICZ, J. C. E.; MACOHON, E. R. A influência das mudanças introduzidas pela lei 11.638/2007 nas entidades do terceiro setor. In.: SEMANA DE INTEGRAÇÃO ENSINO, PESQUISA E EXTENSÃO (SIEPE), II, n. 1097, Guarapuava-PR, 2011. *Anais...*

MOOK, L.; RICHMOND, B. J.; QUARTER, J. Integrated social accounting for nonprofits: a case from Canada. *Voluntas: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations*. v. 14, n. 3, Set. 2003.

OLAK, P. A.; NASCIMENTO, D. T. *Contabilidade para entidade sem fins lucrativos*. São Paulo: Atlas 2006.

SALAMON, L. M. The crisis of the nonprofit sector and the challenge of renewal. *National Civic Review*. v. 85, n. 4, Winter, 1996.

SCAPENS, R. W. Researching management accounting practice: the role of case study methods. *The British Accounting Review*, v. 22, n. 3, p. 259-281, 1990.

SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS - SEBRAE. *O terceiro setor*. 2012. Disponível em: <http://www.sebraemg.com.br/culturadacooperacao/oscip/terceiro_setor.htm>. Acesso em: 15 maio 2012.

SOUZA, A. C. L. M.; VALADÃO, V. M. J. *A gestão no terceiro setor: estudo de caso em uma fundação*. 2004. Disponível em: <<http://www.ead.fea.usp.br>>. Acesso em: 15 mar. 2012.

STAKE, R. E. Case studies. In: NORMAN, K. D.; YVONNA, S. Lincoln (Ed.). *The Sage handbook of qualitative research*. Sage, 2005.