

## EVIDENCIAÇÃO DAS INFORMAÇÕES, TAMANHO, RESULTADO E DESPESAS REALIZADAS NO 3º SETOR: EXISTE RELAÇÃO?

**Virna Melo Matos<sup>1</sup>; Francisca Francivânia Rodrigues Ribeiro Macêdo<sup>2</sup>; Agnis de Sousa Torres<sup>3</sup>; Hemerson da Rocha Oliveira<sup>4</sup>; Luciene Santos Lima<sup>5</sup>**

<sup>1</sup>Curso de Ciências Contábeis, CCSA, UVA; E-mail: vyrna.mello.matos@gmail.com, <sup>2</sup>Docente/pesquisadora, CCSA, UVA; E-mail: francymacedo2011@gmail.com; <sup>3</sup>Curso de Ciências Contábeis, CCSA, UVA; E-mail: agnistorres@gmail.com; <sup>4</sup>Curso de Ciências Contábeis, CCSA, UVA; E-mail: hermesonoliveira29@gmail.com  
<sup>5</sup>Docente/pesquisadora, CCSA, UVA; E-mail: lima\_luciene@uvanet.br

**Resumo:** Este estudo teve por **objetivo** verificar a relação da evidenciação das informações com tamanho, resultado e despesas realizadas por organizações do terceiro setor. Para isso, realizou-se **pesquisa** descritiva, com abordagem quantitativa, conduzida por meio de procedimento documental. A amostra correspondeu a 60 organizações do terceiro setor brasileiras que dispunham de dados para a pesquisa. O período analisado foi o intervalo de 2012 a 2022. Para tratamento dos dados, utilizou-se estatísticas descritivas e correlação de Pearson. Os **resultados** demonstraram que as entidades do terceiro setor analisadas, registraram tinham uma média de evidenciação informacional em torno de 57%. Viu-se ainda que o nível de evidenciação não exerceu influência no tamanho, no resultado e nem nas despesas realizadas por essas organizações. Ao final, **concluiu-se** que as organizações sem fins lucrativos analisadas, precisavam implementar melhorias na evidenciação das informações contábeis, havendo necessidade de sensibilização imediata de seus gestores sobre a relevância dos relatórios contábeis.

**Palavras-chave:** Evidenciação, Informações, Terceiro setor.

### INTRODUÇÃO E OBJETIVO

O termo terceiro setor foi cunhado na teoria econômica. Nela, a sociedade é dividida em setores baseados na finalidade econômica dos integrantes sociais. Consoante Oliveira e Coelho (2017), os setores da economia são divididos em três. O primeiro é composto pelo governo e não possui fins lucrativos; o segundo, é constituído por entes privados com o objetivo de gerar o máximo de lucro possível; e o terceiro, é formado por agentes não governamentais, também sem fins lucrativos.

Vieira *et al.* (2019) relatam que as entidades do terceiro setor buscam o bem-estar social. Jorge, Souza e Vendruscolo (2021) comentam que tais organizações possuem como viga mestra a participação voluntária, fora do escopo governamental. Ou seja, são instituições que, a partir da esfera privada, propõem-se a realizar ações em prol do interesse público (Zitfei; Politello; Scarpin, 2016).

Em outras palavras, tais organizações buscam beneficiar à sociedade, inclusive exercendo atividades que deveriam ser desempenhadas pelo próprio Estado. Para Rosa e Petri (2020), alguns dos fatores que contribuíram para a expansão e o fortalecimento das entidades do terceiro setor foram a deficiência do Estado na promoção de determinados serviços públicos, aliado ao protagonismo da sociedade moderna em se co-responsabilizar pelas demandas sociais.

Consoante o Código Civil brasileiro, em seu artigo 44, dentro do terceiro setor encontram-se as organizações religiosas, partidos políticos, fundações, entidades beneficentes, fundos comunitários, associações de moradores, etc. (BRASIL, 2002). Campos, Moreira e Scalzer (2014) e Soares, Casagrande e Silva (2019) destacam que as entidades do terceiro setor englobam uma grande diversidade de instituições que fornecem serviços à população,

envolvendo os direitos do cidadão, tais como saúde, educação, inclusão social, dentre outros.

Outro detalhe relevante que diferencia essas entidades é a necessidade de parcerias para que se mantenham em atividade, especialmente a sinergia que mantém com o Estado. Além da imprescindibilidade do apoio de outros doadores - pessoas físicas ou jurídicas.

De acordo com dados da Pesquisa Doação Brasil (2021), em 2015, 77% dos brasileiros doaram recursos para o terceiro setor, representando, naquele ano, um volume total de R\$ 13,7 bilhões (0,23% do PIB). Em 2016, 52% das organizações disseram ter recebido doações voluntárias, sendo 21% advindas de governos municipais e 17% de empresas. Em termos de empregabilidade, consoante o Mapa das Organizações da Sociedade Civil emitido pelo IPEA (2020), no ano de 2020 mais de dois milhões de pessoas estavam empregadas no terceiro setor.

Quanto à forma de captação de recursos, Soares, Casagrande e Silva (2019) explicam que apesar de algumas dessas entidades se autossustentarem, a vasta maioria é financiada de forma mista - pelos setores público e privado, concomitantemente. Os autores esclarecem que em se tratando de valores provenientes da seara pública, os recursos advêm de projetos junto aos órgãos do primeiro setor. Ao passo que, os valores que recebem do setor privado procedem, essencialmente, de doações do segundo setor.

Como se vê, tais organizações movimentam e apresentam números vultosos, merecendo, portanto, investigações acerca de suas questões. Outrossim, para essas organizações mantenham-se longevas e perenes, precisam primar pela transparência de suas ações (Oliveira; Coelho, 2017), de modo que seus *stakeholders* compreendam e visualizem o fluxo do dinheiro investido, bem como a sua efetiva aplicação, evidenciando-se o contributo social e o próprio valor econômico do ente. Jorge, Souza e Vendruscolo (2021) chamam atenção ainda para o fato dos recursos dessas entidades serem, no geral, escassos. Isto posto, a gestão eficiente dos seus gastos pode ser um dos fatores preponderantes para sua continuidade.

Ante o exposto, este estudo tem como pergunta: Qual a relação da evidenciação das informações com tamanho, resultado e despesas realizadas por organizações do terceiro setor? Para responder ao questionamento, traçou-se como objetivo verificar a relação da evidenciação das informações com tamanho, resultado e despesas realizadas por organizações do terceiro setor.

Este estudo se justifica pela deferência que o tema reúne em si, bem como pelo crescimento do número de entidades do terceiro setor ao longo dos anos, pelo volume de recursos que estas organizações movimentam, pelos importantes serviços ofertados à coletividade e, ainda, pelo volume substancial de empregos que gera (Oliveira; Coelho, 2017; IPEA, 2020; Jorge; Souza; Vendruscolo, 2021).

Além disso, como bem ponderam Jorge, Souza e Vendruscolo (2021), as peculiaridades das organizações do terceiro setor propiciam um campo de pesquisas frutífero, ao englobar assuntos relacionados à sustentabilidade financeira, uso apropriado dos recursos, evidenciação, transparência, governança, custos, dentre outros.

## MATERIAL E MÉTODOS

Quanto ao delineamento da pesquisa, este estudo classifica-se como descritivo, documental e quantitativo (Soares; Casagrande; Silva, 2019). A população correspondeu às 500 maiores organizações do terceiro setor brasileiras. Como critério para selecionar as empresas utilizou-se o tamanho, representando pelo ativo total. A amostra, correspondeu a 60 organizações do terceiro setor que dispunham de todos os dados para a pesquisa. O período de análise referiu-se ao intervalo entre anos de 2012 a 2022. A justificativa para esse interregno é o fato de alguns indicadores serem melhor analisados com um intervalo de mais de dez anos.

Para mensurar o nível de evidenciação informacional utilizou-se o *checklist* baseado no estudo de Flach, Rosa e Stupp (2014) que possui 22 itens e está dividido em duas dimensões: Aspectos Organizacionais (desmembrado em duas partes: Institucional – com nove itens - e Atividades, com com três itens) e Aspectos Contábeis, com nove itens. Quanto aos dados em si, foram obtidos nos *websites* oficiais de cada uma das organizações do terceiro setor, entre os meses de abril de 2023 e junho de 2023.

Para cada informação foi atribuída nota 0 (zero) ou 1 (um), em que “1” significa que a informação foi divulgada e “0” significa que não foi divulgada. Todas as questões receberam o mesmo peso e, ao final, cada organização obteve uma pontuação que variou de 0 (representando 0% de evidenciação) a 22 (representando 100% de evidenciação). As análises do índice de evidenciação foram efetuadas utilizando-se estatística descritiva (médias, mínimos, máximos e desvio padrão).

Para além do índice de evidenciação utilizaram-se as seguintes *proxies*: Tamanho (ativo total e receita total); Resultado (superávit/déficit); Despesas Realizadas (despesa total). A técnica estatística utilizada para verificar a relação entre essas variáveis e o grau de evidenciação foi a Correlação de Pearson.

## RESULTADOS E DISCUSSÃO

Esta seção contém a descrição e análise dos dados. Primeiramente, apresentam-se os resultados do índice de evidenciação das informações. Na sequência, é apresentada a análise da Correlação de Pearson para verificar a relação da evidenciação das informações com tamanho, resultado e despesas realizadas em organizações do terceiro setor.

Na Tabela 1 podem-se observar os resultados acerca da evidenciação informacional das entidades em estudo (2012 a 2022).

**Tabela 1 – Evidenciação das informações das organizações do terceiro setor**

Dimensões do Índice de Evidenciação	Nº de Observações	Mínimo	Máximo	Média	Desvio Padrão
Aspectos Organizacionais	60	0,00	83,33	50,00	20,92
Aspectos Contábeis	60	0,00	83,33	54,72	21,72
<b>Índice Geral</b>	<b>60</b>	<b>4,55</b>	<b>90,91</b>	<b>57,12</b>	<b>17,78</b>

Fonte: Dados da pesquisa.

Nota-se, na Tabela 1, que nenhum dos aspectos considerados no índice de evidenciação utilizado obteve 100% de divulgação das informações investigadas. Sendo o percentual de 83,33%, o maior *disclosure* informacional da amostra ao analisar-se, separadamente, cada uma das dimensões do constructo.

Vê-se também o percentual máximo de divulgação do índice foi de 90,91%. Percebe-se que o desvio padrão das variáveis da amostra se mostraram com valores similares em ambas as variáveis, indicando que há pouca dispersão em relação à média, suscitando uma distribuição equânime das variáveis investigadas, ao longo do intervalo analisado.

Informa-se que no aspecto organizacional, o item melhor divulgado foi a identificação da equipe e direção (Associados, Conselho de Direção, Conselho Fiscal e Coord. Executiva), com percentual de 75% de evidenciação pelas organizações em estudo. Ao passo que, a informação sobre a Inscrição Municipal e Estadual e as Certidões negativas, foi a menos divulgada pelas organizações do terceiro setor investigadas, computando um percentual de 15% de divulgação. Ou seja, apenas nove entidades vincularam tal informação em seu sítio.

Em se tratando dos aspectos contábeis, as informações mais divulgadas foram o balanço patrimonial e a demonstração do superávit ou déficit do período da organização, com



UNIVERSIDADE ESTADUAL  
VALE DO ACARAÚ

Pró-Reitoria de Pesquisa e Pós-Graduação - PRPPG



**CEARÁ**  
GOVERNO DO ESTADO  
SECRETARIA DA CIÊNCIA, TECNOLOGIA  
E EDUCAÇÃO SUPERIOR

percentuais de divulgação de 91,66% e 90%, nesta ordem. Em contraponto, a informação menos divulgada foi sobre a demonstração das mutações do patrimônio social, com 41% de evidenciação pelas organizações analisadas.

Considera-se que a média de evidenciação informacional foi baixa, girando em torno dos 50%. Tais resultados coadunam com o observado em estudos como Flach, Rosa e Stupp (2014), Zittei, Politello e Scarpin (2016) e Soares, Casagrande e Silva (2019).

Flach, Rosa e Stupp (2014) verificaram, de forma geral, que o índice de resultados obtidos foi de 40,94% dos 22 itens selecionados. Resultado este, considerado relativamente baixo pelos autores, refletindo no desconhecimento da importância da apresentação clara de informações a respeito das entidades. Zittei, Politello e Scarpin (2016) observaram que o nível médio de evidenciação das entidades participantes foi de 27%, percebendo assim necessidade de estudos para apresentar as reais necessidades de evidenciação e fomentar normas específicas para o setor. Já Soares, Casagrande e Silva (2019) registraram um nível geral de conformidade das demonstrações contábeis de 85,00%, confirmando a necessidade de aprimoramento da evidenciação contábil, utilizando-se das normas específicas relacionadas às fundações.

Na Tabela 2 é possível observar a correlação entre as *proxies* que compõem a pesquisa, quais sejam: evidenciação das informações com tamanho, resultado e despesas realizadas.

**Tabela 2 – Correlação entre evidenciação das informações com tamanho, resultado e despesas realizadas**

	Índice Geral	Ativo Total	Receita Total	Superávit/Déficit	Despesa Total
Índice Geral	1				
Ativo Total	,198	1			
Receita Total	,087	,625**	1		
Superávit/Déficit	,170	,543**	,745**	1	
Despesa Total	-,053	,412**	,757**	,600**	1

**Legenda:** \*\*. A correlação é significativa no nível 0,01.

**Fonte:** Dados da pesquisa.

Verifica-se, na Tabela 2, que a variável “Índice Geral”, que representa o índice geral de evidenciação das informações, não apresentou relação alguma com as variáveis “Ativo Total”, “Receitas Totais”, “Superávit/Déficit”, “Despesa Total”. Deste modo, infere-se que o nível de evidenciação informacional não influencia no tamanho, no resultado e nem nas despesas realizadas pelas organizações do terceiro setor.

Tal achado destoa do encontrado por Campos, Moreira e Scalzer (2014), visto que os autores encontraram correlação positiva entre o lucro líquido e o nível de divulgação informacional. Consoante os autores, essa constatação intui que os gerentes de organizações sem fins lucrativos têm incentivos para divulgar informação caso o resultado líquido da entidade seja superavitário, o que indicaria um fator positivo em relação à sustentabilidade da organização, no longo prazo.

Os autores Campos, Moreira e Scalzer (2014) verificaram ainda uma correlação positiva entre o patrimônio social e o nível de evidenciação, estando, portanto, alinhado com o que apregoa a teoria da sinalização. Consoante essa teoria, os gerentes têm incentivos para sinalizar à sociedade o fato da entidade sem fins lucrativos se posicionar em relação às dívidas.

Nota-se, também na Tabela 2, que a variável “Ativo Total” possui significância estatística positiva com as variáveis “Receitas Totais”, “Superávit/Déficit” e “Despesa Total”, suscitando que quanto maior o porte da entidade, maiores serão suas receitas, o seu superávit e as despesas que realiza.

Observa-se ainda que “Receitas Totais” foi influenciada positivamente pelas variáveis “Superávit/Déficit” e “Despesa Total”. Logo, infere-se que quanto maiores forem o as receitas das organizações do terceiro setor, maior será o resultado positivo das operações da organização sem fins lucrativos, bem como, maior será o seu potencial de investimento e aplicação.

Por último, nota-se que a variável “Superávit/Déficit” possui relação positiva com as “Despesa Totais”. Deste modo, intui-se que quanto maior o volume de despesas, maiores as chances de se ter um maior déficit. Ou seja, excesso de passivo em relação ao ativo.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os resultados demonstraram que as entidades do terceiro setor analisadas registraram uma média de evidenciação em torno de 57%, aproximadamente. Resultados similares foram encontrados quando se observou o *disclosure* informacional das informações qualitativas (aspectos organizacionais do índice) e quantitativas (aspectos contábeis do índice), visto terem apresentado percentuais de 50% e 54%, respectivamente.

Há que se ressaltar ainda, que em se tratando das informações quantitativas, estas estavam apresentadas de maneira sintética, em sua maioria. Denotando, assim, necessidade de maior e melhor divulgação das informações contábeis pelos entes em análise.

Por fim, os resultados indicaram que o nível de evidenciação era relativamente baixo, assim como o constatado nas pesquisas de Zittei, Politello e Scarpin (2016) e Soares, Casagrande e Silva (2019), indicando que embora tenha havido uma sutil evolução nos parâmetros de divulgação informacional pelas organizações do terceiro setor, tais resultados necessitavam melhorar ainda mais e, de modo progressivo.

Assim como pontuado por Flach, Rosa e Stupp (2014), viu-se que havia carência premente dessas organizações em desenvolver ferramentas mais eficientes e acessíveis na busca e na obtenção de informações, além da necessidade cabal de maior normatização e fiscalização neste setor.

Em outras palavras, os achados permitiram concluir que as organizações sem fins lucrativos em análise, precisavam implementar melhorias no processo de evidenciação das informações contábeis. Notou-se, sobretudo, a urgência em se sensibilizar os gestores destas entidades sobre a relevância desses relatórios para o processo decisório e a própria prestação de contas pública.

Em se tratando dos resultados da correlação entre as variáveis, na contramão do que se esperava, observou-se que o nível de evidenciação informacional não influenciava no tamanho (ativo total e receita total), no resultado (superávit/déficit) e nas despesas realizadas (despesas totais). Contrariando, assim, estudos como Campos, Moreira e Scalzer (2014).

Ante o exposto, este estudo contribuiu para a discussão sobre as características das organizações do terceiro setor que se relacionavam com a evidenciação informacional e os aspectos de tamanho, resultado e despesas realizadas por essas instituições, no cenário brasileiro. Além de servir de base para o desenvolvimento de pesquisas voltadas à gestão, contabilidade e suas informações no contexto das organizações sem fins lucrativos.

Como limitações da pesquisa, cita-se a escassez de informações numéricas sobre as organizações do terceiro setor, sobretudo, de demonstrações contábeis em sua completude, o que dificultou um escopo de variáveis mais abrangente.

Para pesquisas futuras, sugere-se a ampliação da amostra da pesquisa. Sugere-se ainda, a aplicação de um estudo comparativo sobre transparência em organizações do terceiro setor ou até mesmo uma pesquisa relacionada com o nível de abrangência das atuais ferramentas informacionais disponíveis nessas entidades, em determinada região de interesse.

## AGRADECIMENTOS

À Universidade Estadual Vale do Acaraú (UVA) e à Fundação Cearense de Apoio ao Desenvolvimento Científico e Tecnológico (Funcap), pelo apoio financeiro à pesquisa.

## REFERÊNCIAS

BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de Janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Diário Oficial da União: Brasília, DF, 11 jan. 2002.

CAMPOS, G. M.; MOREIRA, R. L.; SCALZER, R. S. Evidenciação contábil: reflexão sobre transparência no Terceiro Setor. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, v. 9, n. 3, p. 130-142, 2014.

ESCUADERO, C. Os impactos da pandemia de Covid-19 nas organizações da sociedade civil: conjuntura, desafios e perspectiva. **Boletim de Análise Político-Institucional n. 25**, fev. 2021.

FLACH, L.; ROSA, N. N.; STUPP, D. R. Transparência online das informações de organizações do terceiro setor...**Anais**. In: 5, Congresso UFSC de Controladoria e Finanças, 2014. p. 1-17.

IPEA. **Organizações sem fins lucrativos**. Acesso em: 25.set.2022. Disponível em: Disponível em: &lt;<https://mapaosce.ipea.gov.br/>&gt;. 2020.

JORGE, F. S.; SOUZA, Â. R. L.; VENDRUSCOLO, M. I. Custos no Terceiro Setor: um panorama quantitativo e qualitativo da produção científica nacional. **Pensar Contábil**. Rio de Janeiro, v. 23, n. 80, (jan./abr. 2021), p. 55-67, 2021.

OLIVEIRA, W. E. S.; COELHO, C. U. F. Transparência das informações e seu impacto no valor econômico: um estudo em organizações do Terceiro Setor. **Pensar Contábil**, v. 19, n. 70, 2018.

PESQUISA DOAÇÃO BRASIL. **Organizações sem fins lucrativos**. IDIS – Instituto para o Desenvolvimento do Investimento Social; Coordenação Andréa Wolffenbüttel. São Paulo: IDIS - Instituto para o Desenvolvimento do Investimento Social, 2021.

ROSA, Marcelo Medeiros; PETRI, Murilo Sérgio. Proposta de framework para avaliar o desempenho de organizações do terceiro setor. **Navus**, Florianópolis-SC, v. 10, p. 0120, jan./dez. 2020.

SILVA, L. C.; SOARES, S.V.; CASAGRANDE, M. D. H. Evidenciação contábil de entidades do terceiro setor: uma análise da conformidade das demonstrações contábeis da universidade do sul de Santa Catarina-Unisul. **ConTexto-Contabilidade em Texto**, v. 19, n. 43, 2019.

VIEIRA, A. R. N. S.; LUCENA, M. P.; DE ARAÚJO, J. G. N.; DE MEDEIROS, P. M. Terceiro setor e valor econômico: uma análise da Santa Casa de Misericórdia do Recife. **Revista Metropolitana de Governança Corporativa** (ISSN 2447-8024), v. 4, n. 1, p. 19-36, 2019.

ZITTEI, Marcus Vinicius Moreira; POLITELO, Leandro; SCARPIN, Jorge Eduardo. Nível de evidenciação contábil de organizações do terceiro setor. **Administração Pública e Gestão Social**, v. 8, n. 2, p. 85-94, 2016.