

QUALIDADE DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS DE ONGs NO BRASIL**Jaime Wagner Rodrigues Barbosa***Progr. de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio de Janeiro***Sheila Santos de Meireles***Progr. de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio de Janeiro***Marcelo Alvaro da Silva Macedo***Progr. de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio de Janeiro***RESUMO**

Este artigo tem como objetivo analisar os determinantes da qualidade das informações contábeis nas Organizações do Terceiro Setor Brasileiro, com ênfase nas Organizações não Governamentais, em particular as vencedoras dos “Prêmios Melhores ONGs” edições 2017 e 2018. Para tanto, utilizou-se um Índice de Qualidade da Informação Contábil elaborado através de um check-list, composto por seções e quesitos, a partir das normas contábeis que norteiam a prática contábil das entidades do Terceiro Setor no Brasil. Foram estabelecidas hipóteses sobre a existência de uma relação, positiva ou negativa, entre as características dessas organizações e o nível de qualidade das informações contábeis por elas divulgadas. Tais hipóteses foram testadas por um modelo de regressão linear múltipla, onde as características como tamanho e presença de governança corporativa, auditoria externa e receitas governamentais mostraram-se positivas e significativas, já as características tempo de constituição e presença de receitas de doações não foram significativas. Foi feita, ainda, uma análise descritiva das principais variáveis de interesse da pesquisa, onde a média de evidenciação apurada foi de 54,81%, acusando uma melhora, se comparada a estudos anteriores. Mas aponta, também, uma situação preocupante em relação às boas práticas de gestão, uma vez que representa a média de evidenciação de pouco mais da metade dos itens que deveriam ser divulgados pelas Organizações não Governamentais. Não é possível a generalização dos resultados encontrados no presente estudo, mas como o estudo foi realizado sobre as informações contábeis divulgadas pelas eleitas “melhores ONGs”, tais resultados ganham maior relevância.

Palavras-Chave: Qualidade da Informação Contábil; Organizações do Terceiro Setor; ONGs.

1. INTRODUÇÃO

Devido ao seu crescimento, o Terceiro Setor (TS) vem se consolidando como importante área na economia brasileira, com expressiva movimentação financeira, geração de postos de trabalho e atuação nas políticas públicas junto com o governo e a sociedade civil. Milani (2009) explica que quando as Organizações do Terceiro Setor (OTS) procuram cumprir a missão social que justifica a sua própria existência, poderão atrair recursos públicos e privados para a sua manutenção, além de benefícios de imunidade e/ou isenções fiscais previstas pela legislação. Essa captação de recursos, por meio de Organizações sem Fins Lucrativos (OSFL), como as Organizações não Governamentais (ONGs), tornou-se pujante, resultando em um volume financeiro que passa despertar a atenção das diferentes fontes desses recursos, como a iniciativa privada, indivíduos, institutos, fundações, organizações religiosas, fontes institucionais como o governo e agências internacionais, onde cada fonte tem características próprias e mecanismos diversos de gestão, sendo parte deles a prestação de contas (Freller, 2014).

Tal fato traz às OTS a necessidade de adotarem mecanismos de controles financeiros, contábeis e de gestão, como as demais entidades do Primeiro e Segundo Setor. Segundo Milani (2009) a transparência e a existência de mecanismos de governança são elementos que devem ser aprimorados pelas entidades do setor. O mesmo ainda explica que estudos apontam para a

existência positiva na relação entre o desempenho das entidades do TS e determinados mecanismos de governança, como o uso de comitês especializados e a separação de função entre controle estratégico e execução. Conforme Assis, Mello e Slomski (2006), a falta de transparência dos recursos arrecadados e dos resultados alcançados pelas entidades do TS, tem criado dificuldades às mesmas, devido à crescente desconfiança da sociedade, demonstrando que a transparência se tornou uma questão intrínseca às entidades desse setor. Eles ainda afirmam que a Contabilidade possui instrumentos que poderão auxiliar as entidades desse setor nas demonstrações dos seus resultados.

Nesse sentido, dentro de sua especificidade, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) vem contribuindo para a regulamentação contábil do TS, e algumas normas foram sancionadas, no tocante a orientações de boas práticas de prestação de contas e transparência. Segundo Cruz Cunha e Matias-Pereira (2012), essas boas práticas, como a divulgação de informações a respeito das captações de recursos financeiros juntos aos financiadores, são fundamentais para sustentar a continuidade das entidades que realizam tais captações.

Nesse contexto, a presente pesquisa pretende analisar as prestações de contas das ONGs vencedoras de prêmios relacionados às boas práticas de gestão, em particular as vencedoras dos “Prêmios Melhores ONGs” edições 2017 e 2018, com o objetivo de verificar os determinantes da qualidade da informação contábil dessas ONGs. Sua relevância justifica-se no fato de existirem no Brasil aproximadamente 237 mil Fundações Privadas e Associações sem Fins Lucrativos (FASFIL), de acordo com a edição 2019 da pesquisa “As Fundações Privadas e Associações sem Fins Lucrativos no Brasil: 2016”, publicada pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE).

Espera-se com esta pesquisa colaborar com o conhecimento científico ao procurar promover uma reflexão sobre as implicações de boas práticas de gestão na elaboração das informações contábeis feitas por essas organizações no contexto brasileiro.

2. CONSTRUÇÃO DE HIPÓTESES

O Terceiro Setor é conceituado como um conjunto de organizações e iniciativas privadas com o objetivo de produzir bens e serviços públicos que não geram lucros, mas que atendem as necessidades coletivas, pautadas no seu propósito, nos resultados esperados, na prospecção de recursos, na complexidade organizacional, governança, além de perseguirem transparência, *accountability* e *disclousure*. Nesse sentido a Contabilidade tem um papel fundamental, pois visa garantir a continuidade das atividades da organização disponibilizando informações úteis e de qualidade para a tomada de decisão (Vico Mañas & Ezequiel de Medeiros, 2012; Ramos & Klann, 2015; De Moraes Peres, Duarte & Araujo, 2018).

As demonstrações contábeis seguem as normas específicas do TS, assim as ONGs devem estar atentas a forma determinada pelas Normas Brasileiras Contábeis (NBC) e as Interpretações Técnicas Gerais (ITG) que tratam da evidenciação dos registros contábeis. São elas a NBC 03, NBC TG 26 (R5) e NBC TG 07 (R2), ITG 1000 e a ITG 2002 (R1). Essas normas preconizam a evidenciação do Balanço Patrimonial (BP), a Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), a Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC), a Demonstração da Mutação do Patrimônio Líquido (DMPA) e as Notas Explicativas (NE) (França, 2015).

As demonstrações contábeis, para as ONGs e o TS de forma geral, representam a transparência e a *accountability*, que tem se configurado como um pré-requisito de sobrevivência desse setor. O termo ainda sem tradução, quer dizer, idoneidade, prestação de contas a comunidade, estar aberta a fiscalização e é estreitamente vinculado a reputação e a exposição de sua governança

às críticas da sociedade, e a Contabilidade dita os seus parâmetros em relação a mensuração e evidenciação e divulgação dos seus resultados (Silveira, 2010).

As características da qualidade das informações contábeis devem levar em conta a sua relevância justificada pela natureza da informação e a materialidade; ter representação fidedigna, sendo completa, neutra e livre de erro. E para ser útil deve preservar a comparabilidade, verificabilidade, tempestividade e compreensibilidade. A aplicação conjunta delas preserva o foco da Contabilidade de ser uma linguagem de comunicação e sua elaboração e divulgação deve estar atenta aos custos justificados pelos benefícios gerados pela publicidade da informação. Portanto, as informações contábeis úteis e de qualidade, consideram o pressuposto básico da Contabilidade: a premissa de continuidade, pressupondo que a organização continuará em operação no futuro (Szuster, Szuster & Szuster, 2013).

Sob a perspectiva informacional e da relevância da informação contábil, Cruz (2010) diz que as demonstrações contábeis são fontes de comunicação e informações úteis para a tomada de decisão para os usuários das ONGs, mas que aspectos regulamentadores de evidenciação ainda são precários. Quanto a importância da utilidade da informação contábil Araújo (2009) cita que ela é capaz de fornecer evidências para a tomada de decisão dos seus usuários, como os que aportam recursos à entidade, usuários dos serviços, gestores e entidades governamentais.

Para qualquer entidade com ou sem fins lucrativos, as demonstrações contábeis têm a divulgação como requisito básico da governança corporativa reduzindo a assimetria informacional entre elas e os *stakeholders* (governo, sociedade, órgãos de fomento internacionais, funcionários, fornecedores). Para o TS, em especial, a divulgação incentiva o aumento do fluxo de caixa através do engajamento dos seus doadores e parceiros. E dos canais de comunicação de maior potencialidade, a internet se sobressai, pela acessibilidade, baixo custo e tempestividade (Dos Santos, Ohayon & Pimenta, 2017). Porém, não há a obrigatoriedade de divulgação das informações contábeis em seu *website*, como forma de prestação de contas à sociedade, doadores e demais interessados (Dumont, 2014). Sendo assim, quando o fazem, estão agindo de forma proativa em consonância com os princípios de governança e *accountability*.

A desobrigatoriedade da publicação das demonstrações contábeis em *websites* das próprias OSFLs, a descontinuidade de publicidade dessas informações nos *sites* do Ministério Público (MP) e *site* vinculado a publicação das demonstrações das Organizações das Sociedades Civil de Interesse Público (OSCIP), abriu uma lacuna para a promoção de concursos visando estimular melhoria de qualidade, transparência, resultados e captação de recursos. Dentre os concursos, destacam o prêmio ECO (Amcham), Bem Eficiente (Ashola & Mckinsey), Tecnologia Social (Fundação Banco do Brasil), o “Prêmio Itaú-Unicef” (Silva, 2010) e mais recente, há três anos, o Instituto Doar, em parceria com a revista Época, FGV, Filantropia e outros, vem promovendo o concurso “Melhores ONGs para DOAR”.

Através da publicidade das listas de ganhadores divulgadas pelo instituto Doar, este trabalho, como dito anteriormente, se propôs analisar os determinantes da qualidade das informações contábeis, referentes aos exercícios 2017 e 2018 disponibilizadas nos *sites* das ONGs, com o propósito de verificar a aderência as Normas contábeis específicas do setor e conferir se algumas hipóteses levantadas são verdadeiras, como a relação entre governança,

auditoria externa, fontes de doações, tamanho e tempo de constituição da organização e a qualidade das informações contábeis.

Estudos relacionados aos determinantes da qualidade da informação contábil evidenciam a existência de uma relação, seja positiva ou negativa, entre as características de uma organização com ou sem fins lucrativos, e o nível de qualidade das informações contábeis por ela divulgada. Diferentes fatores como governança corporativa e auditoria externa são apontados como influenciadores na qualidade da informação contábil (Moura, Mayara Zanchi, Mazzioni, Macêdo & Krueger, 2017; Ramos & Klann, 2019).

Segundo Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC) (2015, p. 20), “governança corporativa é o sistema pelo qual as empresas e demais organizações são dirigidas, monitoradas e incentivadas, envolvendo os relacionamentos entre sócios, conselho de administração, diretoria, órgãos de fiscalização e controle e demais partes interessadas”. Seus princípios básicos são: 1) **transparência**, revelando não apenas as informações obrigatórias, mas também informações voluntárias importantes para tomada de decisões; 2) **equidade**, com tratamento justo e isonômico para todas as partes interessadas (*stakeholders*); 3) **prestação de contas** (*accountability*), que é indispensável para alcançar o desempenho contínuo; e 4) **responsabilidade corporativa**, para com os diversos capitais (financeiro, manufaturado, intelectual, social, ambiental, entre outros) no curto, médio e longo prazo (IBGC, 2015 p. 21).

Vargas (2008), explica que o principal objetivo de interesse da governança nas entidades do TS é a motivação pela geração de valor social na comunidade. Nesse sentido, o conselho fiscal, parte integrante do sistema de governança das organizações brasileiras, tem como finalidade fiscalizar os atos administrativos, opinar junto a determinadas questões e dar informações aos usuários externos (Vargas, 2008; IBGC, 2015). Desta forma, um sistema de governança corporativa fortalecido, orientado por um conjunto de boas práticas, tem sido descrito como relevante para o alinhamento de interesses e para melhoria da qualidade da informação contábil (Fathi, 2013). Assim, estabelece-se a primeira hipótese de pesquisa:

H₁: A qualidade da informação contábil é superior em ONGs que possuem práticas de governança corporativa.

Moura et al. (2017) expõe ainda, que auditoria, enquanto atividade, consiste na revisão da informação financeira e desempenha um papel importante na garantia da credibilidade e da confiabilidade da informação financeira divulgada pela organização. Para o IBGC (2015), o comitê de auditoria não se confunde com o conselho fiscal, sendo um órgão de assessoramento do conselho de administração, que apoiado no trabalho da auditoria independente é responsável por assegurar a integridade das demonstrações financeiras da organização, preparadas de acordo com as práticas contábeis vigentes. Ramos e Klann (2019) explicam que a auditoria tem como função primordial o exame dos registros contábeis, garantindo a confiabilidade dos dados fornecidos pelas entidades, trazendo em sua conclusão a garantia que as demonstrações financeiras publicadas sejam confiáveis e representem fielmente a situação econômica das organizações. Assim, estabelece-se a segunda hipótese de pesquisa:

H₂: ONGs com auditorias externas mostram maior nível de qualidade da informação contábil.

A relação entre o tamanho de uma organização e o nível da qualidade da informação contábil, também já foi apontada por estudos anteriores como de Cruz e Lima (2010) e Brandão, Assunção, Ponte e Rebouças (2013). Moura et al. (2017) explicam que organizações de maiores porte estão sujeitas a análise mais rigorosas dos investidores e analistas, podendo estabelecer uma associação positiva entre a qualidade da informação contábil e o tamanho da organização. Segundo Lang e Lundholm (1993), o custo de divulgação pode ser maior em organizações de pequeno porte, devido a ausência de uma parcela fixa de divulgar informações prospectivas, garantidas no custo das organizações de maior porte. Ramos e Klann (2019) apontam que organizações maiores têm necessidade de um gerenciamento profissional, com definição clara de seus objetivos, políticas, procedimentos e ações que levem à consecução de suas intenções sociais, tornando os relatórios financeiros relevantes para a análise dessas organizações. Assim, estabelece-se a terceira hipótese de pesquisa:

H3: A qualidade da informação contábil está positivamente relacionada ao tamanho da ONG.

Ramos e Klann (2019) explicam que o tempo de constituição das entidades, que também pode ser chamado de idade, é apontado como característica de reputação, trazendo a conotação de que quanto mais antigas as entidades, mais experientes elas são. Segundo Cruz Cunha e Matias-Pereira (2012), as organizações mais novas ainda necessitam conquistar espaço e visibilidade, diferentemente das organizações mais antigas, que já podem ter se solidificado na visão dos doadores. Ainda Ramos e Klann (2015) esclarecem que o tempo de constituição das organizações pode afetar a qualidade da informação contábil, uma vez que, ao longo do tempo, as organizações adotarão práticas e mecanismos que as levem a um maior nível de profissionalismo, garantindo que os relatórios contábeis sejam mais úteis. Assim, estabelece-se a quarta hipótese de pesquisa:

H4: Existe uma relação positiva entre a qualidade da informação contábil e o tempo de constituição da ONG.

Assis et al. (2006) expõe que o investidor social não deseja um retorno direto dos recursos que está concedendo as entidades, mas uma aplicação eficiente desses recursos em benefício dos necessitados. França (2015, p. 59) explica que os principais instrumentos de fomento às atividades das organizações da sociedade civil são as renúncias fiscais. Conforme Olak e Nascimento (2000) as principais fontes de recursos nas entidades sem fins lucrativos são, geralmente, as contribuições, doações e subvenções, e que tais recursos podem ser utilizados com ou sem restrições, dependendo das regras explicitadas no documento de doação. Desta forma, a eficiência nas ONGs pode ser definida por meio do grau de direcionamento exigido aos recursos disponíveis para o cumprimento de sua missão. Assim, são estabelecidas as quinta e sexta hipóteses de pesquisa:

H5: Maior proporção de receita por doadores influencia positivamente na qualidade da informação contábil.

H6: Maior proporção de receita governamental influencia positivamente na qualidade da informação contábil.

O presente trabalho procura avançar nos estudos relacionados aos determinantes da qualidade das informações contábeis nas Organizações do Terceiro Setor Brasileiro (OTSB), trazendo uma atualização das análises realizadas em estudos anteriores, em particular o trabalho de Ramos e Klann (2015). Ele inova porque compila diversos estudos realizando uma análise a partir de dados das ONGs vencedoras de prêmios relacionados às boas práticas de gestão, em particular as vencedoras dos “Prêmios Melhores ONGs” edições 2017 e 2018, o que permite conhecer e entender sob diversos aspectos como esse setor está estruturado e como ele vem evoluindo.

3 METODOLOGIA

Nesta seção será descrito o conjunto de métodos e técnicas utilizadas na coleta e tratamento dos dados pertencentes à amostra utilizada no presente estudo, que se define como descritivo com uma abordagem quantitativa, visto que expõe características de determinada população (Vergara, 2019), através de pesquisa documental, pois será feita análise de documentos de segunda mão, isto é, que de alguma forma já foram analisados (Gil, 2008), que são as demonstrações contábeis, encontrados nos *sites* das ONGs. Os dados foram organizados em planilha Excel para posterior tratamento através da aplicação de testes estatísticos.

O escopo do presente estudo consiste na análise dos determinantes da qualidade da informação contábil das ONGs vencedoras de prêmios relacionados às boas práticas de gestão para o terceiro setor: as 100 ONGs do Brasil que receberam o prêmio “Melhores ONGs Época Doar” edição 2017 (ONGs/2017), elaborado pela Revista Época e o Instituto DOAR, e as 100 ONGs do Brasil que receberam o prêmio “Prêmio Melhores ONGs” edição 2018 (ONGs/2018), elaborado pelo Instituto DOAR e a Rede Filantropia, formando um *corpus* de pesquisa com 200 ONGs premiadas. O julgamento para esses prêmios foi realizado por meio de avaliação de cinco princípios gerais: causa e estratégia, representação e responsabilidade, gestão e planejamento, estratégia de financiamento e comunicação e prestação de contas.

Foram realizados acessos aos *sites* das ONGs premiadas para coleta de dados sobre as informações contábeis referentes ao exercício do ano de 2017 das ONGs vencedoras da edição de 2017 e referentes ao exercício do ano de 2018 das ONGs vencedoras da edição de 2018.

Não foram encontrados, nas datas dos acessos aos *sites*, documentos que evidenciavam a utilização desse meio, por todas as 200 ONGs premiadas (100 ONGs/2017 e 100 ONGs/2018). Com relação às 100 ONGs/2017, em 26 ONGs não foram identificados documentos relacionados às demonstrações contábeis e em duas ONGs não foi possível a localização do *site*. Com relação às 100 ONGs/2018, em 19 ONGs não foram identificados documentos relacionados às demonstrações contábeis. Das 153 ONGs (72 ONGs/2017 e 81 ONGs/2018) onde foram identificados documentos relacionados às demonstrações contábeis, 35 ONGs constam nas duas listas (ONGs/2017 e ONGs/2018). Assim sendo, a amostra final para análise foi de 118 ONGs num total de 153 observações.

Inicialmente, foi analisada a qualidade da informação contábil, por meio do constructo desenvolvido por Ramos e Klann (2015), para elaborar um índice com objetivo de medir o nível e a qualidade das informações divulgadas pelas entidades do terceiro setor. Este Índice de Qualidade da Informação Contábil (IQIC) foi elaborado através de um *check-list* composto por sete seções e 59 quesitos, a partir das normas contábeis que norteiam a prática contábil das entidades do TS no Brasil, que estão dispostas na Interpretação Técnica Geral (ITG) 2002 (R1), assim como outras normas que subsidiam tais práticas contábeis. No Quadro 1, são apresentadas

as seções do instrumento, seguido do respectivo aspecto observado e as normas que subsidiaram a construção do *check-list*.

Seção	Aspectos observados	Base Normativa
1.0	Demonstrações Contábeis	ITG 1000 e ITG 2002 (R1)
1.1	Balanco Patrimonial	NBC TG 26 (R5) e NBC T 03
1.2	Demonstração do Resultado	NBC TG 26 (R5) e ITG 2002 (R1)
1.3	Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido	NBC TG 26 (R5) e ITG 2002 (R1)
1.4	Demonstração do Fluxo de Caixa	NBC TG 26 (R5) e ITG 2002 (R1)
1.5	Notas Explicativas	NBC TG 26 (R5) e ITG 1000 e ITG 2002 (R1)
1.6	Subvenções Governamentais	NBC TG 07 (R2)

Quadro 1: Resumo do instrumento de pesquisa

Fonte: Dados da pesquisa.

Nesse *check-list* foi empregada uma combinação binária para avaliação de cada quesito, onde “0” foi utilizado quando a ONG não divulgou e “1” quando divulgou.

Conforme Fathi (2013) a extensão do índice de divulgação, que no presente trabalho será Índice de Qualidade da Informação Contábil (IQIC) é calculado da seguinte forma:

$$IQIC = \frac{1}{m} \sum_{i=1}^n d_i \quad (1)$$

onde:

IQIC = Índice de Qualidade da Informação Contábil;

d = itens de informação divulgados pela ONG;

m = é o número máximo de itens que a ONG pode divulgar.

Foi feita uma análise descritiva das principais variáveis de interesse da pesquisa, seguida de uma análise de regressão linear múltipla para verificar a influência dos diversos fatores na qualidade da informação contábil.

Assim, a variável dependente do estudo é a qualidade da informação contábil (IQIC) baseado em 59 quesitos elaborados a partir das normas contábeis que norteiam a prática contábil das entidades do terceiro setor no Brasil). Já as variáveis independentes (determinantes da qualidade das informações contábeis) podem ser vistas no Quadro 2.

Com a finalidade de conduzir a regressão linear múltipla, um modelo foi projetado considerando as variáveis anteriormente descritas, Índice de Qualidade da Informação Contábil (IQIC), Governança Corporativa (GCORP), Auditoria Externa (AUD), Tamanho (TAM), Tempo de Constituição (TCONST), Receitas de Doações (RDOA) e Receitas Governamentais (RGOV). Foi utilizada a seguinte equação de regressão:

$$IQIC = \beta_1 * GCORP + \beta_2 * AUD + \beta_3 * TAM + \beta_4 * TCONST + \beta_5 * RDOA + \beta_6 * RGOV + \varepsilon \quad (2)$$

Para análise do referido modelo foram observados o nível de explicação geral (R²) e os sinais e significâncias dos coeficientes das variáveis independentes, que representavam os determinantes da qualidade da informação contábil. Além disso, foi observado o cumprimento dos pressupostos de normalidade e homocedasticidade dos resíduos e multicolinearidade entre as variáveis independentes. Para o caso de problemas de heterocedasticidade foi aplicado correção para erros padrão robustos.

Variável	Descrição	Sinal Esperado	Fonte
Governança Corporativa	Variável categórica que recebeu valor “0” quando não possuía Conselho Fiscal e valor “1” quando possuía	Relação Positiva	Fathi (2013); Brandão et al. (2013); Moura et al. (2017); Dos Santos et al. (2017)
Auditoria Externa	Variável categórica que recebeu valor “0” quando não possuía e valor “1” quando possuía	Relação Positiva	Fathi (2013); Moura et al. (2017); Ramos e Klann (2019)
Tamanho	Ln do ativo total	Relação Positiva	Cruz e Lima (2010); Brandão et al. (2013); Moura et al. (2017); Dos Santos et al. (2017); Ramos e Klann (2019)
Tempo de Constituição	Ln da diferença entre o ano atual (2019) e o ano de constituição da ONG	Relação Positiva	Dos Santos et al. (2017); Ramos e Klann (2019)
Receitas de Doações	Proporção das receitas advindas de doações de pessoas físicas ou jurídicas em relação à Receita total	Relação Positiva	Medeiros, Galvão e Oliveira (2015); Dos Santos et al. (2017)
Receitas Governamentais	Proporção das receitas advindas do governo em relação à Receita total	Relação Positiva	Medeiros, Galvão e Oliveira (2015); Dos Santos et al. (2017)

Quadro 2: Resumo das variáveis independentes

Fonte: Dados da pesquisa.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Como o foco principal deste estudo é analisar os determinantes na qualidade da informação contábil das ONGs vencedoras de prêmios relacionados às boas práticas de gestão para o terceiro setor, inicialmente foi analisada a qualidade da informação contábil, por meio do constructo desenvolvido por Ramos e Klann (2015), para elaborar um índice com objetivo de medir o nível e a qualidade das informações divulgadas pelas ONGs.

No primeiro grupo do *check-list* pretendeu-se identificar a evidenciação das demonstrações contábeis em conformidade com as normas contábeis que norteiam a prática contábil das entidades do TS no Brasil, que estão dispostas na ITG 2002 (R1), assim como outras normas que subsidiam tais práticas contábeis. A Tabela 1 apresenta o índice relativo aos meios de divulgação identificados na prestação de contas das ONGs.

Tabela 1: Meios de divulgação contábil

Nº	Item verificado	n	%
1	Apresentou o Balanço Patrimonial?	153	100%
2	Divulga a Demonstração do Resultado do Período?	151	99%
3	Apresenta a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido?	126	82%
4	Apresenta a Demonstração dos Fluxos de Caixa?	122	80%
5	Apresenta as Notas Explicativas?	124	81%

Fonte: Dados da pesquisa.

Por meio da Tabela 1, é possível verificar a ausência, por parte de algumas ONGs, da evidenciação da utilização de alguns meios de divulgação das demonstrações contábeis em conformidade com as normas contábeis que norteiam a prática contábil das entidades do TS no Brasil. Das 153 ONGs, onde foram localizados os documentos utilizados para as demonstrações contábeis, todas utilizaram o Balanço Patrimonial (BP), sendo que apenas duas não fizeram uso da Demonstração de Resultado do Período (DRE). As Notas Explicativas (NE) foram utilizadas por apenas 124 ONGs (81%).

Esses resultados convergem para os achados de Ramos e Klann (2015). Os autores identificaram que todas as entidades por eles examinadas apresentaram BP e DRE. Divergindo nas NE, que no presente estudo, apresentou uma queda de 19% em sua utilização.

Um dos fatores que podem ter contribuído para essa diferença é o fato das entidades pertencentes ao terceiro setor não estarem obrigadas a disponibilizarem esta demonstração em seus *sites*, local onde foram coletadas todas as demonstrações contábeis.

Na Tabela 2, apresentam-se os itens analisados do Balanço Patrimonial, sinalizando que a apresentação das demonstrações contábeis das ONGs atendeu à divisão prevista pelo Pronunciamento Conceitual Básico (CPC 00 – Estrutura Conceitual) do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), em relação à divisão do Ativo não Circulante (ANC) em Realizável a Longo Prazo (RLP), Investimentos, Imobilizado e Intangível. Evidenciando uma melhora em relação aos achados de Ramos e Klann (2015), onde não foi apresentado tal atendimento no que tange ao ANC.

Tabela 2: Nível de evidenciação do Balanço Patrimonial (BP)

Nº	Item verificado	n	%
6	A entidade apresenta na estrutura do BP a subdivisão dos grupos de ativo e passivo em circulante e não circulante?	153	100,00
7	Os impostos diferidos foram classificados como não circulantes?	8	5,23
8	O ANC está subdividido em Realizável a Longo Prazo (RLP), Investimentos, Imobilizado e Intangível?	153	100,00
9	A entidade divulga rubricas adicionais às contas apresentadas, ou seja, subclassificações realizadas de acordo com a operação da entidade?	41	26,80
10	No BP está evidente o grupo do Patrimônio Líquido da organização?	153	100,00
11	A organização apresentou constituição de provisão para cobrir possíveis perdas, bem como baixa de valores prescritos, incobráveis e anistiados?	51	33,33
12	A organização registra os recursos de convênios em contas próprias de ativo e passivo?	59	38,56
13	A entidade registra o valor do superávit ou déficit do exercício em conta própria do Balanço Patrimonial?	117	76,47
14	A organização evita apresentar contas do ativo com títulos genéricos e valor superior a um décimo do valor do respectivo grupo de contas?	53	34,64
15	A organização evita apresentar contas do passivo com títulos genéricos e valor superior a um décimo do valor do respectivo grupo de contas?	73	47,71
ÍNDICE DE EVIDENCIAÇÃO GLOBAL BALANÇO PATRIMONIAL		861	56,27

Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme Tabela 2 os níveis de menor evidenciação na presente pesquisa assemelham-se aos da pesquisa de Ramos e Klann (2015), observando um aumento nos níveis da presente pesquisa. Esses itens são: os impostos diferidos no ativo não circulante que passou de 3,83% para 5,23%; a divulgação de rubricas adicionais conforme atividade da entidade na apresentação das contas do ativo e passivo que passou de 8,16% para 26,80%; e a constituição de provisão para cobrir possíveis perdas que passou de 10,97% para 33,33%.

Em relação ao registro relativo aos recursos recebidos por convênios em contas próprias, nota-se um aumento de 20,15% para 38,56%, constatando mudança positiva em relação à evidenciação de forma segregada dos recursos com essa natureza. Mas as organizações do terceiro continuam apresentando baixos índices de evidenciação, menos da metade (<50%) dos relatórios, não permitindo aos doadores, governos e financiadores, analisarem de forma clara esses recursos considerados geralmente com restrição, que exigem contrapartida, prestação de contas e permitem perceber o grau de dependência das instituições desses tipos de recursos.

Outro item que apresentou um pequeno aumento é a evidenciação das contas genéricas apresentadas no passivo, que na pesquisa de Ramos e Klann (2015) era 27,30% aparece com 47,71% no presente trabalho, diferentemente das apresentadas no ativo, onde teve uma leve queda, de 36,73% em Ramos e Klann (2015) para 34,64%, assim como o registro do valor do superávit ou déficit do exercício em conta própria do BP que passou de 84,69% para 76,47%.

Os itens com maior nível de evidenciação foram os relacionados à apresentação dos grupos de ativo e passivo circulante e não circulante, do Realizável a Longo Prazo (RLP), Investimentos, Imobilizado e Intangível e do Patrimônio Líquido (PL). Tal resultado pode ser compreendido por esses itens serem itens básicos na construção de um balanço patrimonial.

Os itens analisados na divulgação da DRE são apresentados na Tabela 3, permitindo depreender que todas as ONGs que divulgaram a DRE, o fizeram com a evidenciação do superávit ou déficit classificação de acordo com sua natureza de despesa.

Tabela 3: Nível de evidenciação da Demonstração do Resultado do Período (DRE)

Nº	Item verificado	n	%
16	As receitas são subdividas em receitas com ou sem restrições?	48	31,79
17	As receitas estão classificadas por programas/atividades de geração de receita?	48	31,79
18	Os custos estão apresentados por programas/atividades?	49	32,45
19	As despesas estão classificadas de acordo com sua natureza?	151	100,00
20	A organização utiliza o regime de competência para o registro dos fatos contábeis?	151	100,00
21	A demonstração apresenta o resultado (superávit ou déficit) do período?	151	100,00
ÍNDICE DE EVIDENCIAÇÃO GLOBAL DRE		598	66,00

Fonte: Dados da pesquisa.

No geral, como mostra a Tabela 3, o índice global se manteve praticamente o mesmo ao do estudo de Ramos e Klann (2015) (66,11%), isso se deve pela queda na evidenciação as receitas com ou sem restrição que não estão sendo apresentadas na DRE assim como a classificação por atividade. Em muitos casos os itens foram demonstrados no BP deixando de evidenciar na DRE, não ficando claro o motivo de adotar esse procedimento.

A Tabela 4, que traz os itens analisados na divulgação da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL), permite evidenciar que todas as ONGs elaboraram o DMPL de forma satisfatória.

Tabela 4: Nível de evidenciação da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL)

Nº	Item verificado	n	%
22	Saldo Inicial em 31.01.20x1 que confira com o Saldo Final em 31.12.20x0	126	100,00
23	Superávit / Déficit do Período	126	100,00
24	Saldo Final em 31.12.20x1	126	100,00
ÍNDICE DE EVIDENCIAÇÃO GLOBAL DMPL		378	100,00

Fonte: Dados da pesquisa.

Mas, conforme Tabela 1, nem todas as organizações apresentaram documentos relacionados, pois 126 ONGs das 153 ONGs (82%) o fizeram. Constata-se ainda que, apesar de 82% das ONGs terem apresentado a DMPL, tal fato é extremamente positivo, visto que no estudo de Ramos e Klann (2015), essa evidenciação se fez ausente.

A Tabela 5 apresenta os itens analisados na Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC).

Tabela 5: Nível de evidenciação da Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC)

Nº	Item verificado	n	%
25	Superávit (Déficit) do Período	120	98,36
26	Superávit (Déficit) Ajustado	115	94,26
27	Aumento (Diminuição) nos Ativos Circulantes / Aumento (Diminuição) nos Passivos Circulantes	112	91,80
28	Caixa Líquido Gerado (Consumido) pelas Atividades Operacionais	122	100,00
29	Caixa Líquido Gerado (Consumido) pelas Atividades de Investimento	117	95,90
30	Caixa Líquido Gerado (Consumido) pelas Atividades de Financiamento	47	38,52
31	Caixa e Equivalente de Caixa no Início do Período	122	100,00
32	Caixa e Equivalente de Caixa no Fim do Período	122	100,00
33	Aumento (Diminuição) Líquido de Caixa e Equivalente de Caixa	122	100,00
ÍNDICE DE EVIDENCIAÇÃO GLOBAL DFC		999	90,98

Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se que conforme a Tabela 1, a DFC foi utilizada por 122 das 153 ONGs (80%), evidenciando outro fato extremamente positivo se comparado a pesquisa de Ramos e Klann (2015), onde não foi possível evidenciar sua utilização. Esse relatório foi o que apresentou o segundo maior percentual em todos os índices globais, sendo escolhido pela maioria das empresas o DFC Indireto, contribuindo para a maior percepção dos itens analisados.

A Tabela 6 traz os itens analisados na divulgação das Notas Explicativas (NE), onde é possível verificar que o índice global apresentou uma melhora significativa em comparação ao estudo de Ramos e Klann (2015), passando de 32,92% para 53,65% no presente estudo, o que traduz um aumento na preocupação da apresentação das informações na NE, permanecendo em 100% a divulgação sobre as práticas e políticas adotadas e contexto operacional da entidade.

Tabela 6: Nível de evidenciação por meio das Notas Explicativas (NE)

Nº	Item verificado	n	%
34	Divulga a norma contábil que é utilizada para determinação das práticas contábeis?	103	83,06
35	Está presente nas notas explicativas a declaração de conformidade com as normas, interpretações e comunicados técnicos do CFC?	79	63,71
36	Apresenta o resumo das políticas contábeis significativas aplicadas?	123	99,19
37	Dispõe de informações de suporte de itens das demonstrações pela ordem e com rubricas que são apresentadas?	117	94,35
38	Apresenta outras divulgações inerentes a passivos/ativos contingentes e/ou políticas de gestão?	51	41,13
39	No resumo das políticas contábeis, a entidade divulga as bases de mensuração e outras políticas contábeis utilizadas que sejam relevantes?	78	62,90
40	No resumo das políticas contábeis, são divulgados os julgamentos realizados pela entidade para determinação das políticas contábeis?	81	65,32
41	A entidade divulgou o valor das perdas por desvalorização reconhecidas no resultado durante o período e as contas da demonstração do resultado nas quais essas perdas por desvalorização foram incluídas?	17	13,71
42	Apresentou nas NE o valor das reversões de perdas por desvalorização reconhecidas no resultado durante o período, e as contas da demonstração do resultado nas quais essas perdas por desvalorização foram revertidas?	12	9,68
43	A organização apresentou em suas NE os eventos subsequentes à data do encerramento do exercício que tenham, ou possam vir a ter, efeito relevante sobre a situação?	9	7,26
44	Apresenta o contexto operacional da entidade, incluindo a natureza social, econômica e os objetivos sociais?	124	100,00
45	Apresenta os critérios de apuração da receita e da despesa, especialmente com gratuidade, doação, subvenção, contribuição e aplicação de recursos?	119	95,97
46	Relação dos tributos objetos de renúncia fiscal.	45	36,29
47	Demonstram as subvenções recebidas pela entidade, a aplicação dos recursos e as responsabilidades decorrentes dessas subvenções?	80	64,52
48	Divulga os recursos de aplicação restrita e as responsabilidades decorrentes de tais recursos?	39	31,45
49	Demonstra os recursos sujeitos a restrição ou vinculação por parte do doador?	102	82,26
50	Apresentam as taxas de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações a longo prazo?	12	9,68
51	Apresentam informações sobre os seguros contratados?	45	36,29
52	São divulgados os critérios e procedimentos do registro contábil de depreciação, amortização e exaustão do ativo imobilizado, devendo ser observada a obrigatoriedade do reconhecimento com base em estimativa de sua vida útil?	109	87,90
53	É apresentada a segregação dos atendimentos com recursos próprios dos demais atendimentos realizados pela entidade?	64	51,61
54	São apresentadas todas as gratuidades praticadas de forma segregada, destacando aquelas que devem ser utilizadas na prestação de contas nos órgãos governamentais, apresentando dados quantitativos, ou seja, valores dos benefícios, número de atendidos, número de atendimentos, número de bolsistas com valores e percentuais representativos?	39	31,45
55	Demonstra, comparativamente, o custo e o valor reconhecido quando esse valor não cobrir os custos dos serviços prestados?	16	12,90
56	Divulga nas NE as informações relacionadas às gratuidades concedidas e serviços voluntários obtidos por tipo de atividade?	66	53,23
ÍNDICE DE EVIDENCIAÇÃO GLOBAL DAS NOTAS EXPLICATIVAS		1530	53,65

Fonte: Dados da pesquisa.

Segundo a Tabela 6, não houve um item com avaliação zero, o que denota uma informação positiva se comparada ao estudo anteriormente citado, no qual os itens 42, 49, 50 apresentaram esse valor, e os itens 41 e 43, índices menores que 1%. A preocupação em relação à atenção a conformidade com a norma se manteve em relação aos estudos anteriores, sendo no presente estudo observada a preocupação em evidenciar maior quantidade de informações. Os índices com percentuais inferiores a 10% reduziram, sendo eles 42, 43 e 50.

Após a análise da evidenciação dos itens de cada grupo referente aos meios de divulgação, na Tabela 7, está demonstrado um índice de evidenciação global (IEG) por demonstração contábil.

Tabela 7: Índice de evidenciação global por meio de divulgação (IEG)

Meio de divulgação	Evidenciação Esperada (N)	Evidenciação Obtida (n)	Índice de Evidenciação Global (%)
Balanço Patrimonial?	1.530	861	56,27
Demonstração do Resultado do Período?	906	598	66,00
Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido?	378	378	100,00
Demonstração dos Fluxos de Caixa?	1.098	999	90,98
Notas Explicativas?	2.852	1530	53,65

Fonte: Dados da pesquisa.

Se comparado ao estudo de Ramos e Klann (2015), observa-se uma melhora nos IEGs, com as ONGs mais empenhadas na prestação de contas das suas atividades, buscado melhoria na evidenciação das informações contábeis. Frente a outros estudos, também é observado significativo aumentos dos índices, onde a DMPL e DFC apresentavam 0% de informação.

Além dos meios de divulgação, as entidades sem fins lucrativos devem apresentar em notas explicativas informações sobre as subvenções governamentais recebidas. Na Tabela 8, apresenta-se o índice de evidenciação dos itens analisados acerca desse aspecto.

Tabela 8: Nível de evidenciação das subvenções governamentais

Nº	Item verificado	n	%
57	Divulga a política contábil adotada para as subvenções governamentais, incluindo os métodos de apresentação adotados nas demonstrações contábeis?	75	60,48
58	Apresenta a natureza e a extensão das subvenções governamentais ou assistências governamentais reconhecidas nas demonstrações contábeis e uma indicação de outras formas de assistência governamental de que a entidade tenha diretamente se beneficiado?	75	60,48
59	Divulga as condições a serem regularmente satisfeitas e outras contingências ligadas à assistência governamental que tenha sido reconhecida?	12	9,68
ÍNDICE DE EVIDENCIAÇÃO GLOBAL DAS SUBVENÇÕES GOVERNAMENTAIS		162	43,55

Fonte: Dados da pesquisa.

O nível de evidenciação global das subvenções governamentais das ONGs analisadas é de 43,55%, o que pode ser considerado um baixo nível de divulgação se comparado aos demais grupos analisados, se mantendo com uma porcentagem inferior a 50%. Dentre os itens analisados, denota-se que 60,48% das organizações divulgam a política contábil adotada para reconhecimento e apresentação das subvenções governamentais, porém apenas 10,34% dessas organizações divulgaram as obrigações decorrentes do recebimento desses recursos. A natureza e a extensão das subvenções governamentais também são apresentadas por 60,48% das ONGs.

Em relação aos estudos de Ramos e Klann (2015); Chagas, Araújo e Damascena (2011), o CPC 07 continua tendo uma baixa adoção e evidenciação das instituições do terceiro setor de forma geral, sendo elas Fundações de Apoio, Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP) ou organizações premiadas em concursos que incentivem a transparência.

Superada a etapa de elaboração do índice com objetivo de medir o nível e a qualidade das informações divulgadas pelas ONGs, o Índice de Qualidade da Informação Contábil (IQIC), na Tabela 9, apresentam-se as estatísticas descritivas acerca das variáveis independentes: Tamanho (TAM); Tempo de Constituição (TCONST); Receitas de Doações (RDOA) e Receitas Governamentais (RGOV).

Pela análise feita na Tabela 9, é possível evidenciar que o logaritmo natural médio do ativo total é 15,92 (que em milhares de reais corresponde aproximadamente 8.202.913,88), assim como o logaritmo natural médio do tempo de constituição é 3,228 (que em anos corresponde aproximadamente 25). Quanto à proporção de receitas advindas de doações, a média ficou em 33,35%, e a proporção das receitas governamentais, a média ficou em 22,06%.

Além disso, para as variáveis dicotômicas observou-se que 87,58% das ONGs possuem governança corporativa (com Conselho Fiscal) e 77,78% realizam auditoria externa.

Tabela 9: Estatísticas descritivas das variáveis independentes

Variável	N	Média	Mínimo	Máximo	Desvio Padrão
TAM	153	15,92	11,23	20,62	1,883
TCONST	153	3,228	1,386	4,787	0,6557
RDOA	153	0,3335	0	1	0,3187
RGOV	153	0,2206	0	0,9998	0,2854

Fonte: Dados da pesquisa.

A Tabela 10 apresenta as estatísticas descritivas da variável dependente: IQIC. Por meio da Tabela 10, após análise do IQIC apurado no Painel A, é possível notar uma situação positiva, pois o maior índice encontrado foi de 85,19%, representando uma boa evidenciação dos itens que devem ser divulgados pelas organizações. Comparando-se com os achados do estudo de Ramos e Klann (2015), com maior índice de evidenciação apurada de 54%, percebe-se uma melhora significativa. O mesmo percebe-se com a média de evidenciação apurada de 54,81%, se comparada com 32,40% do estudo anterior. No geral, é possível perceber uma situação positiva, devido à maioria dos maiores índices do IQIC apurado nos Painéis B, C e D, estarem próximos ao apurado no Painel A, com exceção da área de atuação “Esporte” com 35,19%, menor que 50%. O mesmo ocorreu com a média do IQIC, que estão com percentagens próximas, com exceção na área de atuação “Desenvolvimento Local” com 41,45% e “Esporte” com 24,07%, e na principal fonte de financiamento “Outros” com 37,59%, todos abaixo de 50%.

Tabela 10: Estatísticas descritivas do IQIC

Painel A: Estatística Descritiva do IQIC					
	N	Média	Mínimo	Máximo	Desvio Padrão
IQIC	153	0,5481	0,07407	0,8519	0,1995
Painel B: Estatística Descritiva do IQIC por Área de Atuação					
	N	Média	Mínimo	Máximo	Desvio Padrão
Assistência Social	49	0,5574	0,07407	0,8519	0,2073
Criança Adolescente ^e	29	0,5204	0,1296	0,8519	0,2061
Cultura	4	0,6065	0,1667	0,8519	0,3018
Desenvolvimento Local	13	0,4145	0,1296	0,7963	0,2162
Direitos Humanos	5	0,5259	0,4815	0,5926	0,04263
Educação	10	0,637	0,4444	0,8148	0,1201
Esporte	2	0,2407	0,1296	0,3519	0,1571
Meio Ambiente	12	0,5633	0,1667	0,8148	0,1948
Saúde	20	0,6111	0,1667	0,8519	0,16
Outros	9	0,5741	0,1296	0,7222	0,1826
Painel C: Estatística Descritiva do IQIC por Principal Fonte de Financiamento					
	N	Média	Mínimo	Máximo	Desvio Padrão
Empresas	43	0,5351	0,1296	0,8519	0,2132
Eventos	5	0,5222	0,4815	0,6111	0,05462
Fontes Internacionais	13	0,584	0,1852	0,8519	0,163
Governo	48	0,5733	0,1296	0,8519	0,2147
Indivíduos	23	0,5612	0,1852	0,6852	0,1516
Venda de Produtos/Serviços ^{de}	11	0,6145	0,1667	0,7778	0,1786
Outros	10	0,3759	0,0741	0,7593	0,2554
Painel D: Estatística Descritiva do IQIC por Região de Atuação					
	N	Média	Mínimo	Máximo	Desvio Padrão
Centro-Oeste	5	0,7074	0,6111	0,8148	0,08627
Nordeste	7	0,6455	0,4815	0,7963	0,09589
Norte	5	0,5296	0,1667	0,6481	0,2065
Sudeste	113	0,5446	0,0741	0,8519	0,2001
Sul	23	0,5048	0,1481	0,7593	0,2202

Fonte: Dados da pesquisa.

Com objetivo de avaliar o grau de associação entre as variáveis independentes TAM, TCONST, RDOA e RGOV, com a variável dependente IQIC, foi realizado o teste de correlação de Pearson, com resultados apresentados na Tabela 11.

Tabela 11: Teste Correlação de Pearson

Variáveis	IQIC	TAM	TCONST	RDOA	RGOV
IQIC	1	,346**	,215**	0,04	,166*
TAM		1	,504**	-,205*	0,101
TCONST			1	-,286**	,270**
RDOA				1	-,426**
RGOV					1

** . significativa no nível 0,01 (2 extremidades); * . significativa no nível 0,05 (2 extremidades).

A Tabela 11 indica uma relação positiva e significativa (p -valor $< 0,01$) entre a qualidade das informações contábeis (IQIC) e tamanho (TAM) e tempo de constituição (TCONST). Indicando, ainda, uma relação positiva e significativa (p -valor $< 0,05$) entre a qualidade das informações contábeis (IQIC) e receitas governamentais (RGOV). Já a variável independente receitas de doações (RDOA) não apresentou uma relação significativa com IQIC. Além disso, a relação entre as variáveis independentes não é forte, pois a maior correlação foi de 0,504. Para as variáveis nominais dicotômicas, foi feito um teste de diferença de média para amostras independentes que mostrou que as médias do IQIC para as ONGs dos grupos GCORP = 1 e AUD = 1 eram superiores à médias para as ONGs dos grupos GCORP = 0 e AUD = 0, respectivamente. Além disso, tanto os testes paramétricos (teste t para amostras independentes) quanto os testes não paramétricos (teste de Mann-Whitney) mostraram p -valor de $2,09 \times 10^{-7}$ e $5,70 \times 10^{-9}$ para a variável GCORP e $6,68 \times 10^{-14}$ e $2,43 \times 10^{-7}$ para a variável AUD. Assim sendo, tem-se que as médias são diferentes e com médias superiores para as ONGs com governança corporativa (com Conselho Fiscal) e com auditoria externa.

Após a realização do teste de correlação são apresentados, na Tabela 12, os resultados dos testes de regressão linear múltipla, com o modelo de regressão múltipla estimado (2) anteriormente. Foi utilizado o pacote estatístico livre GRETL, com o método dos Mínimos Quadrados Ordinários (MQO).

Tabela 12: Regressão Linear Múltipla

Variáveis	Beta	(Estatística-T)	Sig.	FIV
(Constante)	-0,2560	-2,2830	0,0238**	
GCORP	0,2466	6,2560	0,0000***	1,2430
AUD	0,1374	4,0790	0,0000***	1,4430
TAM	0,0267	3,6010	0,0004***	1,4250
TCONST	0,0053	0,2454	0,8065	1,4740
RDOA	0,0433	0,9890	0,3243	1,4230
RGOV	0,1106	2,3800	0,0186**	1,2840
R ²	0,4977			
F ANOVA	24,1137	p-valor (F)	$1,04 \times 10^{-19}$	
Breusch-Pagan		p-valor	0,0665	
Doornik-Hansen		p-valor	0,0003	
N	153			

*** significativo ao nível de 0,01; ** significativo ao nível de 0,05;

* significativo ao nível de 0,10.

Fonte: Dados da pesquisa.

Dos resultados apresentados na Tabela 12, nota-se que as variáveis GCORP, AUD e TAM apresentaram significância, ao nível de 1%, e a variável RGOV apresentou significância ao nível de 5%. Tal resultado segue parcialmente o que foi encontrado na Tabela 11, onde a variável TAM e RGOV também apresentaram significância, assim como a variável RDOA que não apresentou significância. Mas a variável TCONST, que na Tabela 11 apresentou significância, na regressão não apresentou significância. Além disso, as variáveis GCORP e AUD mantiveram a significância verificada nos testes de diferença de médias.

Conforme Tabela 12 a regressão apresentou R^2 de 49,77%33, ou seja, 49,77% da variação da variável dependente IQIC pode ser explicada pelas variações das variáveis independentes. O modelo estimado (2) como um todo, apresenta significância, pois seu R^2 é significativamente diferente de zero (p -valor (F) $< 0,05$).

Os pressupostos na análise de regressão linear múltipla foram parcialmente respeitados, pois o conjunto dos resíduos produzidos em todo o intervalo das observações não apresentou distribuição normal (normalidade dos resíduos), conforme teste de Doornik-Hansen, onde a “Hipótese nula: o erro tem distribuição normal” foi rejeitada, com p -valor 0,0003 menor que 0,05. Como o tamanho da amostra é suficientemente grande, pode-se relaxar a hipótese de normalidade pelo teorema do limite central (Brooks, 2002). A homoscedasticidade do conjunto dos resíduos foi satisfeita, conforme teste de Breusch-Pagan, onde a “Hipótese nula: sem heteroscedasticidade” não foi rejeitada, com p -valor 0,0665 maior que 0,05. O exame de colinearidade demonstrou através do teste FIV (Fator de Inflação da Variável), a existência de correlação aceitável entre as variáveis independentes ($FIV < 5$).

Diante dos resultados analisados na Tabela 12, pode-se entender que é possível aceitar H_1 do estudo. A H_1 previu que a qualidade da informação contábil é superior em ONGs que possuem práticas de governança corporativa. Este resultado está alinhado com os estudos de Fathi (2013) e de Brandão et al. (2013), mas não confirmam os resultados de Moura et al. (2017).

A H_2 que previa que ONGs com auditorias externas mostram maior nível de qualidade da informação contábil, também pode ser aceito, assim como a H_3 que prescreveu que a qualidade da informação contábil está positivamente relacionada ao tamanho da ONG. Pode-se, ainda, aceitar a H_6 que previu uma influência positiva na qualidade da informação contábil da característica de uma maior proporção de receita governamental. Isso tudo aconteceu por conta dos sinais positivos e significativos ao nível de 5% de significância dos coeficientes das respectivas variáveis.

Em relação à auditoria externa, os resultados confirmam os achados de Fathi (2013) e Moura et al. (2017), mas não se alinham com os de Ramos e Klann (2019). Já em relação ao tamanho e a proporção de receita governamental, os resultados confirmam os achados de Cruz e Lima (2010), Brandão et al. (2013) e Ramos e Klann (2019). Mas não confirmam os de Moura et al. (2017) e Dos Santos et al. (2017).

A H_4 que previa a existência de uma relação positiva entre a qualidade da informação contábil e o tempo de constituição da ONG, não pode ser aceito, embora os resultados no teste de correlação apresentados na Tabela 11 sugerirem que a variável TCONST esteja relacionada positivamente e significativamente. Não podendo ser aceito, também, a H_5 que previu uma influência positiva na qualidade da informação contábil da característica de uma maior proporção de receita por doadores, tanto pessoas físicas como pessoas jurídicas. Esses resultados acontecem por conta da não significância dos coeficientes das respectivas variáveis.

O presente trabalho traz evidências de que: maiores estruturas financeira e econômica, predominância de receitas governamentais, utilização mecanismos internos de governança corporativa, como a existência de um conselho fiscal, e realização auditoria externa, são características de ONGs que explicam o nível da qualidade das informações contábeis divulgadas por essas organizações no Brasil.

Essas características organizacionais devem ser analisadas, juntamente com o atendimento das normas contábeis direcionadas para o TS, quando o assunto envolver boas práticas de gestão para um setor da economia brasileira que está se consolidando a cada dia.

Os resultados de forma geral permitem às organizações do TS um olhar sobre si mesma e as oportunidades de melhorias pontuadas nesse artigo que ela pode trabalhar, assim entregando um melhor resultado do seu trabalho à sociedade. Permite, ainda, entender quais fatores são relevantes para uma estruturação organizacional mais eficaz e a consolidação da sua atuação no cenário econômico. Para os acadêmicos e estudiosos dessa área permite perceber um amadurecimento contínuo do setor, com mudanças representativas nas metodologias de estudos, trazendo um novo olhar para um setor que ainda cresce e toma mais importância econômica, seja pela movimentação de recursos ou pelas ações que implementa na sociedade. Para o governo, esse estudo pode incentivar sua maior participação, através de regulação, o que estimularia maior transparência nas divulgações das informações e atuação do setor.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Considera-se que objetivo de analisar os determinantes da qualidade da informação contábil das ONGs vencedoras de prêmios relacionados às boas práticas de gestão para o terceiro setor foi alcançado. Ainda que impedimentos para uma melhor análise se fizeram presentes, como o fato de não ter sido possível o acesso aos documentos de 47 observações, reduzindo para 153 observações de 118 ONGs, cujos documentos foram encontrados disponíveis nas datas de acesso aos *sites*. Esse fato não é um bom sinal em relação à busca de boas práticas de gestão, quando 23,50% das ONGs premiadas não disponibilizam ao público suas demonstrações contábeis de forma contínua, pois este trabalho não pode afirmar que essas informações nunca foram disponibilizadas nos *sites*, uma vez que os acessos ocorreram de forma pontual e não contínua, mas pode-se considerar que não houve uma exposição contínua.

Após análise do IQIC apurado, é possível notar uma situação preocupante em relação às boas práticas de gestão, mesmo que tenha apresentado uma melhora em relação a estudos anteriores, uma média de 54,81% de evidenciação das informações contábeis, está muito aquém do que se espera de um setor que movimenta milhões de reais todos os anos.

Quanto à análise da influência das características apresentadas nas hipóteses, foi evidenciado que, apesar das hipóteses terem sido elaboradas através de estudos anteriores que sinalizavam como determinantes na qualidade da informação contábil das OTS, tempo de constituição (TCONST) e receitas de doações (RDOA) não parecem ter influência na qualidade da informação contábil das ONGs do Brasil que receberam os prêmios “Melhores ONGs Época Doar” edição 2017 e “Prêmio Melhores ONGs” edição 2018.

Pode-se inferir, também, que embora as ONGs estudadas estejam atendendo aos requisitos da premiação, quanto à qualidade das demonstrações em concordância com as regras contábeis do TS emitidas pelo CFC, elas têm um caminho aberto para melhorias. E que ações empreendidas para o aumento da transparência e governança estimulam o avanço da gestão das ONGs. Item observado quando se compara as informações entre ONGs/2017 e ONGs/2018, onde se constatou um maior número de relatórios contábeis encontrado.

Durante a análise dos dados também foi observado, que embora os relatórios contábeis básicos a serem publicados tenham um modelo padrão sugerido pelo CFC, nem todos são divulgados nos *sites* e não existe um padrão único utilizado pelas ONGs, muitas vezes ocorre coincidência no padrão da apresentação das demonstrações quando se tratava da mesma empresa contábil que tratava a contabilização dos eventos econômicos.

Este trabalho não teve a intenção de esgotar o assunto, mas de colaborar com o desenvolvimento do setor, quando procura tentar entender como as ONGs estão procurando alcançar boas práticas de gestão. Assim, sugere-se que novos trabalhos sejam realizados futuramente sobre o tema estudado, numa perspectiva por Unidades Federativas, avaliando

comparativamente quais deles apresentam baixo e alto índice de atenção na qualidade das demonstrações contábeis, permitindo ao Governo e Conselhos de Contabilidade atuarem de forma específica na melhoria da gestão nas ONGs atuantes por região, no Brasil.

REFERÊNCIAS

- Araújo, O. C. (2009). Contabilidade para organizações do terceiro setor. São Paulo:Atlas.
- Assis, M. S. de, Mello, G. R. de, & Slomski, V. (2006). Transparência nas entidades do Terceiro Setor: a demonstração do resultado econômico como instrumento de mensuração de desempenho. *Anais do Congresso USP de Iniciação Científica Em Contabilidade*, São Paulo, SP, Brasil, 3.
- Brandão, I. F.; Assunção, R. R.; Ponte, V. M. R. & Rebouças, S. M. D. P. (2013). Fatores determinantes do disclosure de guidance das companhias listadas na BM&FBOVESPA. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 10 (21), pp. 87-114.
- Brooks, C. (2002). *Introductory Econometrics for Finance*. Cambridge: Cambridge Univ Press.
- Corrar, L. J.; Paulo, E. & Dias Filho, J. M. (2017). *Análise multivariada: para os cursos de administração, ciências contábeis e economia / FIPECAFI – Fundação Instituto de Pesquisa Contábeis, Atuariais e Financeiras*. São Paulo: Atlas.
- Cruz, C. O. A. (2010). *A relevância da informação contábil para os investidores sociais privados de entidades do terceiro setor no Brasil: uma investigação empírica*. Tese Doutorado em Ciências Contábeis, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.
- Cruz, C. V. O. A. & Lima, G. A. S. F. (2010). Reputação corporativa e nível de disclosure das empresas de capital aberto no Brasil. *Revista Universo Contábil*, 6 (1), pp. 85-101.
- Cruz Cunha, J. H. & Matias-Pereira, J. (2012). Captação de recursos no terceiro setor: fatores estratégicos para divulgação de informações. *Rev. Contemp. de Contab.*, 9 (18), pp. 83-102.
- De Moraes Peres, R.; Duarte, F. R. & Araujo, M. A. (2018). Índices de Governança Corporativa Aplicados ao Terceiro Setor. *Id on Line Rev. Mult. Psic*, 12 (40).
- Dumont, G. E. (2013). Nonprofit Virtual Accountability: An Index and Its Application. *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, 42(5), pp. 1049-1067.
- Dos Santos, C. M. V.; Ohayon, P. & Pimenta, M. M. (2017). Disclosure via website e as características das empresas do terceiro setor: um estudo empírico das entidades cariocas. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 10 (1), pp. 73-90.
- Fathi, J. (2013). The determinants of the quality of financial information disclosed by French Listed companies. *Mediterranean Journal of Social Sciences*, 4(2), pp. 319-336.
- França, J. A. (Cordenador). (2015). *Manual de procedimentos para o terceiro setor: aspectos de gestão e de contabilidade para entidades de interesse social*. Brasília, DF; FBC; Profis.
- Freller, M. (2014). *Mobilização de recursos para organizações sem fins lucrativos por meio da geração de renda própria*. Dissertação de Mestrado em Administração, Pontifícia Universidade Católica, São Paulo, SP, Brasil.
- Gil, A. C. (2008). *Metodologia e técnicas de pesquisa social*. (6. ed.) São Paulo, SP: Atlas.
- Interpretação Técnica Geral – ITG – 2002 (R1). (2015). *Entidades sem finalidades de lucro – NBC ITG – 2002 (R1)*, Conselho Federal de Contabilidade. Disponível em: [http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2015/ITG2002\(R1\)](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2015/ITG2002(R1)). Acesso em: 06 ago. 2019.
- Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). (2019). *As Fundações Privadas e Associações sem Fins Lucrativos no Brasil: 2016 / IBGE, Coordenação de Cadastro e Classificações*. Rio de Janeiro. IBGE.

- Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC) (2015). *Código das melhores práticas de governança corporativa*. (5. ed.) São Paulo, SP: IBGC.
- Olak, P. A., & Nascimento, D. T. (2000). Contabilidade por Fundos Aplicada às Entidades Sem Fins Lucrativos. *Anais Congresso Brasileiro de Custos*, Recife, PE, Brasil, 7.
- Lang, M.; & Lundholm, R. (1993). Cross-sectional determinants of analyst ratings of corporate disclosures. *Journal of Accounting Research*, 31 (2), pp. 246-271.
- Medeiros, P. M. de; Galvão, N. M. S.; & Oliveira, M. R. G. de. (2015). Relevância da Informação Contábil para Captação de Recursos em Entidades Sem Fins Lucrativos. *Anais do Congresso USP de Controladoria e Contabilidade*, São Paulo, SP, Brasil, XV.
- Milani Filho, M. A. F. (2009). *Eficiência produtiva no terceiro setor: um estudo comparativo de desempenho entre organizações filantrópicas asilares*. Tese de Doutorado, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.
- Moura, G. D. de; Mayara Zanchi, M.; Mazzioni, S.; Macêdo, F. F. R. R.; & Krueger, S. D. (2017). Determinantes da Qualidade da Informação Contábil em Grandes Companhias Abertas Listadas BA BM&FBOVESPA. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)*, 11 (3).
- Ramos, F. M.; & Klann, R. C. (2015). Qualidade da Informação Contábil das Entidades Brasileiras do Terceiro Setor. *Future Stud. Res. Journal: Trends and Strategies*, 7 (1), pp. 3-32.
- Ramos, F. M.; & Klann, R. C. (2019). Relationship between quality in accounting information and organizational characteristics of the third sector entities. *Revista Organizações & Sociedade*, 26 (88), pp. 9-27.
- Silva, C. E. G. (2010). Gestão, legislação e fontes de recursos no terceiro setor brasileiro: uma perspectiva histórica. *Revista de Administração Pública*, 44 (6), pp. 1301-1325.
- Silveira, D. (2010). Evidenciação Contábil de Fundações Privadas de Educação e Pesquisa: Uma Análise da Conformidade das Demonstrações Contábeis de Entidades de Santa Catarina. *Contabilidade Vista & Revista*, 21 (1), pp. 41-68.
- Szuster, N.; Cardoso, R.; Szuster, F. & Szuster, F. (2013). *Contabilidade Geral: Introdução À Contabilidade Societária*. (5. ed.) São Paulo, SP: Gen/Atlas.
- Vargas, S. I. (2008). *Governança nas entidades do terceiro setor: uma análise dos princípios de boa governança definidos pelo IBGC nas ONG's associadas à ABONG, sediadas nas regiões sul e sudeste do Brasil*. Dissertação de Mestrado em Ciências Contábeis, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.
- Vergara, S. C. (2019). *Projetos e relatórios de pesquisa em administração*. (16. ed.) São Paulo: Atlas.
- Vico Mañas, A. & Ezequiel de Medeiros, E. (2012). Terceiro setor: um estudo sobre a sua importância no processo de desenvolvimento socio-econômico. *Perspectivas em Gestão & Conhecimento*, 2 (2), pp. 15-29.