

ESTUDO BIBLIOMÉTRICO SOBRE TRANSPARÊNCIA E ACCOUNTABILITY NA GESTÃO DO TERCEIRO SETOR

Alexandre de Freitas Carneiro

*Doutorando pelo Programa Doctorado em Administración (UNAM, Argentina) Professor da
Universidade Federal de Rondônia, Brasil*

alexandrevha95@gmail.com

Laíza Sampaio Geremia

Bacharel em Ciências Contábeis Universidade Federal de Rondônia

O estudo teve como objetivo analisar as discussões dos artigos científicos no âmbito das organizações do terceiro setor sobre transparência e *accountability* entre os anos de 2000 e 2016, e para isso, foi feita uma pesquisa bibliométrica do tipo revisão integrativa nas bases de dados Spell e Scielo. Houve 14 estudos identificados e foram agrupados em seis categorias. Evidenciação foi a categoria mais destacada. O estudo mostrou que as instituições do terceiro setor buscam seguir a legislação, mas quanto à divulgação de informações atendem parcialmente às exigências das normas, já em relação à *accountability*, as entidades o fazem de forma direcionada aos grandes financiadores. A partir das análises é possível afirmar que as entidades não dão importância à transparência e *accountability*, e sua prática ocorre de forma a apenas manter seus convênios.

Palavras-chave: *Accountability*; Terceiro setor; Transparência.

1 INTRODUÇÃO

As entidades que compõem o terceiro setor desempenham um papel de cunho social, econômico e político e atuam de forma relevante para o desenvolvimento de países ainda considerados em desenvolvimento (Portulhak *et al.*, 2017). Tendo em vista as inúmeras dificuldades encontradas pelo Estado em solucionar alguns problemas, o terceiro setor se originou quando se questiona o papel ineficiente do Estado em relação ao bem comum da sociedade e assegurar os direitos sociais em um ambiente em que há uma aceleração no aumento dos problemas sociais devido às relações de exploração do atual modelo econômico, presente vários países, e em muitos deles, um crescimento da miséria, concentração de renda, desemprego, entre outras características (Hsu, Rojo, & Silva, 2015; Araújo *et al.*, 2015).

As organizações que compõem o terceiro setor são entidades que não têm como finalidade o lucro, seu objetivo principal é o social. Para se manter em suas

atividades, necessitam de captar recursos para o início ou a continuação de seus projetos e, tais fundos, utilizam como principal recurso estratégico a prestação de contas.

De acordo com Mintzberg (2015), o terceiro setor é uma peça primordial para o equilíbrio da sociedade, pois a sociedade sempre buscou os extremos de cada ponta, esquerda *versus* direita, como por exemplo, comunismo *versus* capitalismo e nacionalização *versus* privatização, dois pontos distintos buscando as extremidades. Além disso, dessa importância social, justifica-se o estudo porque estas organizações precisam mostrar credibilidade, por meio de prestação de contas com transparência para os *stakeholders*, referentes aos seus projetos e atividades desenvolvidas. Devem demonstrar de forma ética e transparente a aplicação dos recursos obtidos, mantendo a espontânea e clara relação dessas entidades com o setor público e a sociedade em geral, tendo em vista que, a transparência evidenciada por elas demonstram, verdadeiramente, seus objetivos, o que contribui para manter a credibilidade junto aos seus doadores (Carneiro, Oliveira, & Torres, 2011).

Neste contexto, o problema de pesquisa é: O que se discute sobre transparência e *accountability* na gestão das organizações do terceiro setor entre os anos de 2000 e 2016? Portanto, o objetivo é analisar as discussões sobre transparência e *accountability* na gestão das organizações do terceiro setor por meio do método bibliométrico, do tipo revisão integrativa, em duas bases de dados científicas.

2 Caracterização do Terceiro Setor (Setor Plural)

Nos Estados Unidos, o terceiro setor surgiu com a visão social de organizações sem fins lucrativos, com proibição de fazer a divisão do *superávit* ao final do período, pois essas entidades não têm finalidade lucrativa, e sim, prestar serviços sociais. Esse setor engloba vários tipos de organizações sem fins lucrativos e, no Brasil, uma das principais formas de atuação desse setor é composta pelas Organizações Não-Governamentais (ONG) (Mañas, & Medeiros, 2012).

O terceiro setor tem como seu papel principal voltado para práticas sociais e buscar preencher as lacunas que de alguma forma o primeiro e o segundo setor não conseguem preencher, pois o terceiro setor desempenha o papel de supridor das necessidades de uma parcela da sociedade, carente de assistência social, educacional e cultural, não suficientemente satisfeitas pelo Estado (Oliveira *et al.*, 2008). O primeiro setor é o Estado que tem como finalidade a atender as demandas públicas como: saúde,

educação e segurança e proporcionar o bem estar para toda a sociedade, cujas atividades são mantidas através de arrecadação tributária, entre outras receitas. O segundo setor é composto pelo mercado que tem como finalidade principal o lucro. E no escopo desta pesquisa, o terceiro setor que é caracterizado pelas instituições de caráter privado, com a finalidade principal o bem estar social (Souza, 2012).

Mintzberg (2015) sugere que se evite usar o termo “terceiro setor” e propõe que se use o termo “setor plural” para classificar as atividades que ocorrem nesse segmento. A justificativa deste autor, o uso deste termo ocorre por causa da variedade de associações do setor, bem como a pluralidade de suas associações e propriedade. Outra razão é porque há um conjunto de rótulos infelizes com qual tem sido identificado o “terceiro setor”: é como se fosse uma terceira categoria, uma reflexão tardia, pois na sociedade civil é o rótulo mais antigo e mais confuso, mal conseguindo descrever suas finalidades. Deve-se evitar também usar o conhecido termo “setor voluntário”, como se esse fosse um trabalho informal.

Para Portulhak, Delay e Pacheco (2015), o terceiro setor caracteriza-se por um conjunto de organizações que se apresentam como alternativa às desvantagens apresentadas pelo mercado e pela burocracia do governo, proporcionando maior flexibilidade e eficiência ao mercado com a previsibilidade da burocracia pública. Segundo Salamon (1997 apud Mazzioni, Schulz, & Klann, 2014), as organizações sem fins lucrativos têm a capacidade de reforçar a sociedade civil por seu papel de guardiães dos valores, pela prestação de serviços, devendo constituir-se no “centro” da sociedade.

Estas organizações surgem diante da impossibilidade do estado em solucionar tais problemas, ou seja, para tentar preencher as lacunas encontradas na sociedade. Neste contexto, as organizações do terceiro setor fornecem acesso à saúde, educação, além de desenvolver ações de combate à pobreza, a violência e a corrupção. Estas organizações são diariamente submedidas a implantação de novos projetos (Tondolo, Bitencourt, & Tondolo, 2016).

Tais entidades recebem recursos financeiros e não financeiros de diferentes grupos de interesse nas esferas pública e privada, da sociedade e do governo, em níveis federais, estaduais e municipais, como benefícios fiscais previstos pela legislação, os quais exigem a prestação de contas de forma transparente e adequada. Para atender a essa exigência, faz-se necessário um apropriado sistema de planejamento, controle e *accountability*, com o objetivo de subsidiar o processo de tomada de decisões e prestação de contas (Castro *et al.*, 2014).

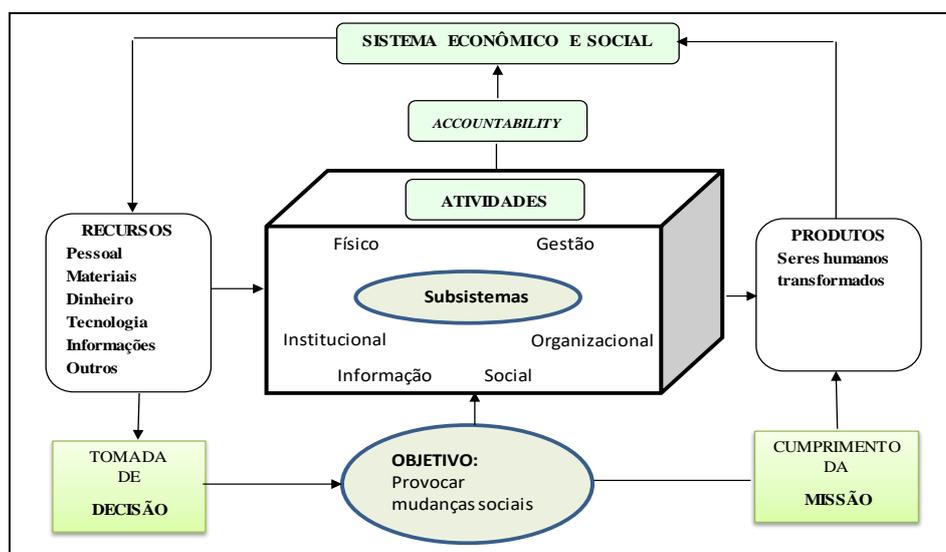
As entidades do terceiro setor têm o papel de programar na sociedade um novo propósito de se manifestar, de modo que consiga provocar mudanças sociais. Para que se consiga realizar essa mudança, é necessário que as entidades desenvolvam projetos, com origem de recursos obtidos no sistema econômico social. E, em resumo, os recursos, as atividades, os processos e os produtos são partes integrantes de um conjunto para a consecução de um objetivo social (Olak, & Nascimento, 2008).

3 *Accountability* e Transparência Pública

Para Olak e Nascimento (2008), as organizações do terceiro setor têm caracterizado três elementos para uma postura gerencial e de controle aplicado às entidades sem fins lucrativos: transparência (*accountability*), relatórios de avaliação (desempenhos) e instrumentos de comunicação (relatórios contábeis). Muitas destas organizações surgiram por iniciativas de pessoas que não tem o domínio e o conhecimento no uso de administração que, por consequências, têm inúmeras dificuldades de fazer uso das ferramentas disponíveis da contabilidade gerencial (Mário *et al.*, 2013).

O uso da transparência da organização do terceiro setor é uma ferramenta importante, pois estará fazendo uso da *accountability*, termo este que vem sendo muito estudado dentro das gestão pública (Carneiro, Oliveira, & Torres, 2011). A relação entre *accountability* e terceiro setor pode ser analisada com base na figura 1.

Figura 1 - Visão sistêmica das ESFL.



Fonte: Adaptação por Biudes *et al.* (2014) de Olak e Nascimento, (2010).

Não há um consenso entre os autores sobre a definição de *accountability*. Para Santos, Peixe e Pereira (2016), seria o agir com responsabilidade, independente da posição social (político, burocrata ou cidadão). Quanto mais responsável for o ato em relação às suas ações, mais *accountable* ele será ante aos cidadãos que lá são representados pelos agentes públicos. Porém, pode-se destacar que a sociedade é que tem um papel importante no processo de implementação e materialização de seus mecanismos para recompensar os envolvidos no processo nos exercícios de seus cargos públicos (Sacramento & Pinho, 2012).

Pesquisas demonstram que a transparência é relevante para as entidades sem fins lucrativos devido ao seu nível de doações recebidas, ou seja, quanto maior o número de informações prestadas e apresentadas pelas entidades, maior o nível de captação de recursos das entidades (Araújo *et al.*, 2015). Isso demonstra o grau de importância da transparência para aquelas entidades, as quais têm como característica as doações de empresas e de pessoas físicas. Na prestação de contas, a entidade demonstra em relatórios e demonstrativos contábeis a situação em que a empresa se encontra. Já o conceito de transparência é mais amplo que a simples obrigação de divulgar as informações (prestação de contas). A transparência busca trazer a informação tempestivamente de modo qualitativo e quantitativo detalhada, com informações de cunho financeiro e não financeiro de modo que todos os usuários da informação contábil venham a compreender (Silva *et al.*, 2015).

4 A teoria de Slomski, Resende, Cruz e Olak

Slomski *et al.* (2012) apresentam uma sugestão de como devem ser elaboradas e apresentadas as demonstrações contábeis, de maneira que possam ser utilizadas de forma útil por seus *stakeholders*. As demonstrações que são exigidas legalmente às entidades do terceiro setor estão dispostas na NBC TG 26 e são: Balanço Patrimonial, Demonstrações do Resultado do Exercício, Demonstração de Mutações do Patrimônio Líquido, Demonstrações do Fluxo de Caixa e Notas Explicativas. A teoria defendida por aqueles autores é que as organizações do terceiro setor devam elaborar e publicar o Balanço Orçamentário.

A proposta desses autores é de que, além das demonstrações exigidas legalmente, sejam também utilizados sistemas orçamentários nas entidades do terceiro setor, para que as características das informações contábeis sejam preservadas,

principalmente os de comparabilidade, pois ao se executar um sistema orçamentário é possível que se compare os recursos previstos com os executados. A justificativa dos autores para que se utilize da demonstração do Balanço Orçamentário, é que essas entidades recebem dotações públicas e benefícios fiscais e, por conta disso, deveria ser uma preocupação dessas entidades a devida transparência e *accountability*.

5 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A metodologia utilizada na pesquisa se classifica como uma abordagem qualitativa, e quanto aos seus objetivos se apresenta como um estudo exploratório e descritivo e, quanto ao método, se caracteriza como um estudo bibliométrico. Segundo Chueke e Amatucci (2015) e Silva *et al.* (2016), os estudos bibliométricos podem colaborar na tarefa de sistematizar as pesquisas realizadas num determinado campo de saber e endereçar problemas a serem investigados em pesquisa futuras, de forma a auxiliar nas próximas pesquisas ao se elaborar uma visão resumida e facilitar e indicar caminhos para novos estudos. Servem ainda para identificar tendências e o crescimento do conhecimento em uma área (Vanti, 2002).

A abordagem com referência aos seus objetivos caracteriza uma pesquisa exploratória, pois como explica Farias Filho e Arruda Filho (2013), qualitativa porque parte de uma visão e interpretação de fenômenos que não pode ser traduzida em números, e exploratória, por proporcionar uma maior familiaridade com o problema, com vista a torna-los explícitos. A coleta de dados foi realizada por meio de consulta na base de dados *Scientific Periodicals Electronic Library* (Spell) e *Scientific Electronic Library Online* (Scielo), por meio de busca refinada com a utilização das palavras-chaves. As etapas da pesquisa estão apresentadas e resumidas no quadro 1. O período de coleta dos dados foi no dia 19 de Abril de 2017. De 14 artigos encontrados, um artigo foi encontrado nas duas bases de dados.

Quadro 1- Etapas da pesquisa.

1. Problema de pesquisa:	O que se discute sobre transparência e <i>accountability</i> na gestão das organizações do terceiro setor entre os anos de 2000 até 2016?
2. Base de dados:	<i>Scientific Periodicals Electronic Library</i> (Spell); <i>Scientific Electronic Library Online</i> (Scielo).
3. Critérios de pesquisa, Primeira etapa:	Processo de busca de publicações utilizando as palavras “Transparência”, “ <i>Accountability</i> ”, “Evidenciação”, “ <i>Disclosure</i> ”, “Terceiro Setor”, “Entidades sem fins lucrativos”, “Organizações não governamentais”, “Organizações sem fins lucrativos” no título, resumo ou palavras chaves”.

4. Critérios de pesquisa, Segunda etapa:	Processo de seleção das publicações utilizando as palavras “Transparência”, “Accountability”, “Evidenciação”, “Disclosure”, “Terceiro setor”, “Entidades sem fins lucrativos”, “Organizações não governamentais”, “Organizações sem fins lucrativos”.
5. Aplicação da pesquisa e possíveis	Triagem pela leitura dos Resumos, Palavras-chave e Introdução dos artigos.
6. Passos	1. Elaborar o protocolo de pesquisa; 2. Identificar os estudos mais relevantes no campo; 3. Avaliar a qualidade dos estudos levantados; 4. Sintetizar os dados coletados; 5. Integrar os resultados obtidos (Chueke, & Amatucci, 2015).
7. Análise interpretativa dos dados	Realização de análise interpretativa.

Fonte: Elaboração própria, 2017.

6 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Essa seção foi organizada de modo a apresentar uma breve descrição da distribuição dos artigos por periódico e ano de publicação e, após, analisar o conteúdo das discussões sobre o tema de forma descritiva, para posterior revisão integrativa com identificação de categorias de estudos em síntese.

A tabela 1 apresenta a distribuição analisada por periódico/revista e por ano. Os anos compreendidos entre 2000 a 2004, assim como 2008, 2009 e ano 2012 não obtiveram resultados, ou seja, são períodos sem publicações sobre o tema.

Tabela 1 - Distribuição dos artigos por ano/periódicos.

Periódicos	2005	2006	2007	2010	2011	2013	2014	2015	2016	Total	%
Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ	1									1	7
Revista de Administração Contemporânea		1								1	7
Enfoque: Reflexão Contábil			1							1	7
Contabilidade Vista & Revista				1						1	7
Revista Administração em Diálogo					1					1	7
Sociedade, Contabilidade e Gestão					1		1	1		3	21
Revista de Contabilidade e Organizações					1					1	7
Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade					1					1	7
Pensar Contábil						1				1	7
Pensamento e Realidade							1			1	7
Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade									1	1	7
Administração Pública e Gestão Social									1	1	7
Total	1	1	1	1	4	1	2	1	2	14	100

Verificou-se que o periódico que mais teve publicações foi a Revista Sociedade, Contabilidade em Gestão com três artigos dos 14 achados, o que equivale de 21%. Os demais periódicos tiveram um artigo cada, ou seja, 7%. Quanto à análise de distribuição anual, em 2011 foi o ano que teve o maior número de publicações, com quatro estudos.

6.1 Análise das discussões sobre transparência e *accountability* no terceiro setor

Essa seção é descritiva e analisa os estudos revisados segundo seus objetivos, método e conclusões dos autores, e segue a ordem cronológica das publicações mais atuais para as mais antigas.

Com o objetivo de verificar o nível de evidenciação contábil das organizações do terceiro setor, Zittei, Politel e Scarpin (2016) analisaram as entidades que participaram do projeto Desenvolvimento de Princípios de Transparência e Prestação de Contas em Organizações da Sociedade Civil, do qual tinha como objetivo quatro finalidades iniciais: o desenvolvimento dos princípios de transparência e prestação de contas; implementação das ações de transparência e prestação de contas; inclusão de princípios de transparência e prestação e contas para o fortalecimento do ambiente institucional; e disseminação dos resultados do projeto. Participaram inicialmente 76 entidades, e foram utilizadas para a amostra final 15 entidades que divulgaram em seus *websites* as prestações de contas até 10 de agosto de 2012. Para conseguir o objetivo da pesquisa foi elaborado um constructo com 53 itens de evidenciação contábil do CPC 26 e incluídos 10 itens sobre evidenciação da norma NBC T 10.19. O resultado da pesquisa demonstrou um nível médio de evidenciação, que é de 27%, ou seja, as entidades atenderam parcialmente a exigência da norma.

A pesquisa de Pacheco, Macagnan e Seibert (2016) foi aplicada nas fundações educacionais e assistenciais no Rio Grande do Sul e tinha como objetivo identificar os fatores explicativos do nível de evidenciação de informações, disponíveis nas páginas eletrônicas das organizações. A amostra foi composta por 48 fundações. O nível de evidenciação das foi mensurado a partir de uma elaboração de um instrumento de pesquisa contendo 100 indicadores de obrigações voluntárias e obrigatórias. No segundo momento da pesquisa foram elaboradas sete hipóteses que foram testadas por

meio de regressão linear. A análise econométrica da regressão linear possibilitou chegar aos seguintes resultados: constatou-se que os indicadores identificados como obrigatórios são menos divulgados do que os voluntários; nos itens voluntários, a pesquisa mostra que as fundações têm mais interesse em demonstrar e contar sua história; das sete hipóteses apresentadas, quatro foram rejeitadas e três não foram rejeitadas estatisticamente. A pesquisa demonstrou que, quanto maior for o nível de doações, organizações beneficiadas e o número de pessoas envolvidas nos projetos, maior será o nível de evidenciação de informações das fundações em suas respectivas páginas eletrônicas.

Em 2015, o estudo realizado procurou analisar os métodos que estão em vigor, para divulgação das demonstrações financeiras, a partir de relatórios divulgados nos sites das organizações, no qual Good, Borba e Maragno, para efeito de amostragem, utilizaram as demonstrações financeiras divulgadas ao público de "Top 100 ONG 2013". Esse *ranking* é anualmente divulgado ao pelo *The Global Journal*, onde têm elencadas as organizações que são consideradas com a melhor prática de acordo com a metodologia correspondente, incorporando a divulgação e transparência, entre outros critérios. Além disso, o *ranking* inclui ONGs de qualquer tamanho, desde pequenas organizações de base, até organizações de renome mundial que, para fins de pesquisa foram catalogados e agrupados de acordo com sua natureza. Ao total foram criados seis grupos: receitas, doações, subsídios, juros, outros, e híbrido. O estudo evidenciou predominância da categoria de “doações” nos recursos que entram nas organizações, bem como o fato de que as origens de mais da metade desses valores não foram divulgados no item de “subsídios”, que representam um importante método para ONGs adquirem financiamentos com rendimentos relacionados não só com porções das mesmas que estão isentas de restrições. Esta categoria foi mais autoexplicativa do que “doações” e “receitas”. Os autores relataram alguns desafios, e defendem um maior detalhe, uniformidade e divulgação *on-line* de informações financeiras das ONGs em formação, e ainda, relataram ambiguidade nos termos contábeis que pode ter comprometido o agrupamento destes.

Em 2014, a pesquisa desenvolvida por Campos, Moreira e Scalzer, tinha como objetivo verificar os níveis de transparência do Terceiro Setor nas Organizações membros do Grupo de Institutos Fundações e Empresas – GIFE, por meio de um estudo exploratório e descritivo usando a análise de conteúdo. A pesquisa exploratória, com coleta de dados em 2011, buscou as demonstrações publicadas nos *websites* das

fundações. A pesquisa obteve os seguintes resultados a partir de 14 entidades: 10 delas apresentaram a demonstração de resultados e apenas oito tinham o Fluxo de Caixa e notas de rodapé. Em relação aos incentivos à divulgação, a partir de uma análise de correlação, os itens estatisticamente mais significantes para as variáveis foram: Lucro Líquido e Patrimônio Social.

No estudo realizado por Brito e Perez (2014) foi abordado um tema pouco explorado no Brasil, que são as práticas de *accountability* no terceiro setor. Considerando que as práticas de prestação de contas do terceiro setor não são explícitas, o estudo visa descrever de que forma acontece, e para tanto, foram utilizadas as organizações que atuam na área de assistência social, em Santos-SP, que são cadastradas no órgão competente. Foram feitas entrevistas com perguntas abertas, mas estruturadas. As respostas foram agrupadas segundo sua semelhança e após a análise de dados foi possível identificar que as entidades praticam a *accountability* através de relatórios, publicação do balanço e demonstrativos financeiros, e de ofícios como forma de agradecimento, mas foi constatado que as entidades praticam uma *accountability* direcionada aos grandes financiadores, os pequenos doadores não ficam a par da forma como suas doações foram utilizadas.

O estudo de 2013, desenvolvido por Mário *et al.*, que buscou identificar o nível de evidenciação contábil das fundações privadas do município de Belo Horizonte-MG, por meio de informações contidas no SICAP, evidenciou que as fundações praticam a evidenciação em nível satisfatório, mas quando analisados de forma detalhada e explicativa, muitas entidades não atendem as normas contábeis. Destaca-se as notas explicativas e o relatório de atividades que são os itens menos evidenciados. A pesquisa conclui que o nível geral de evidenciação não é considerado satisfatório, pois as fundações não permitem a identificação das gratuidades oferecidas à sociedade e os benefícios gozados, pois estes possibilitam calcular se o retorno social está sendo positivo. Destacou-se ainda que o terceiro setor tem muito a evoluir em termos de evidenciação.

No estudo de caso de Silva *et al.* (2011) teve como propósito estudar as etapas e dificuldades encontradas na elaboração do balanço social em uma organização não governamental, na cidade de Fortaleza-CE, uma instituição que é qualificada como OSCIP e atua no setor de microcrédito. Foi utilizada uma entrevista com questões abertas e o estudo concluiu que existem dificuldades, principalmente em relação à coleta dados e das informações necessárias para elaboração do balanço social. Porém,

apesar de o balanço social não ser publicado, se mostrou de grande importância para a organização, ao serem questionados sobre os critérios utilizados para escolher o modelo. Afirmaram que apesar de não ter uma lei que determine a obrigatoriedade de apresentação, utilizam o modelo do Ethos, que por sua vez, extrapola em quantidade de detalhes os dados que refletiam a atuação da organização.

No estudo de Lima e Pereira (2011), o objetivo dos autores foi de verificar o nível de *disclosure* das Instituições de Ensino Superior Filantrópicas do Brasil, e para testar as hipóteses estabelecidas, foi usado um modelo de regressão linear múltipla numa amostra de 146 entidades cadastradas no Conselho Nacional de Assistência Social. O estudo demonstrou que a maioria das melhorias que têm ocorrido na *accountability* das instituições de ensino superior ocorreram devido as mudanças nas legislações no que diz respeito a forma de prestação de contas dessas instituições. Constatou-se ainda que, existe relação apenas entre os índices de *disclosure* e as características corporativas “gratuidade” e “subvenção”, não se observando associação entre esse índices e as demais variáveis.

Carneiro, Oliveira e Torres (2011) tinham como finalidade de pesquisa a transparência e a prestação de contas das entidades sob a ótica da *accountability*, a fim de identificar o interesse em demonstrar a origem e a alocação de recursos recebidos pelas entidades e para a realização da mesma foi pesquisado as associações sem fins lucrativos cadastradas na Secretária Municipal de Fazenda do município Vilhena-RO e num total de 42 associações. Segundo os resultados da pesquisa, ficou evidente que as prestações de contas ocorrem mais pela obrigatoriedade de justificar o uso dos recursos recebidos do governo, para seguir a legislação e aos associados e/ou beneficiários diretos, do que dar transparência e evidenciação das suas atividades a toda a sociedade e aos doadores privados de recursos.

Com o objetivo de entender o processo de *accountability* das instituições como instrumento de legitimação da atuação destas no sistema internacional, a pesquisa de Boscov (2011) é uma contribuição para o crescente debate sobre *accountability* em organizações não governamentais. O autor concluiu que a legitimidade pode ser alcançada de várias maneiras, como a identificação do cidadão comum com suas causas ou por meio do processo de *accountability*.

Silveira e Borba (2010) analisaram a conformidade das prestações de contas com as normas contábeis e, para se chegar aos resultados, a pesquisa se baseou em um estudo exploratório de abordagem quantitativa. O estudo analisou as fundações da área

de Educação e Pesquisa de Santa Catarina. O que chamou mais atenção no estudo foi a apresentação da receita com e sem gratuidade e dos benefícios fiscais usufruídos, mas nenhuma fundação demonstrou em suas notas explicativas. Em números gerais, 67% dos itens analisados apresentaram indicação positiva de evidenciação. Assim, percebeu-se que o nível de evidenciação encontrado é inadequado, pois os itens avaliados referem-se a um padrão mínimo que deveria ser alcançado por todas as fundações.

Em 2007, Bettioli Junior, Varela e Martins analisaram a Fundação Zerbini, que de acordo com a teoria, a fundação deveria elaborar suas demonstrações financeiras de maneira a apresentar para os usuários externos os dados que possibilitem avaliar sua capacidade de continuar provendo serviços à sociedade. O objetivo do estudo foi apresentar as teorias do Patrimônio Líquido e explicar como elas influenciam na formulação de normas práticas pelos órgãos reguladores da contabilidade no Brasil e nos Estados Unidos da América, e a consequente elaboração e divulgação de informações contábeis. A dificuldade de evidenciar as informações pela fundação pôde ser observada no conjunto de informações contábeis publicadas, pois as demonstrações financeiras, parte principal do relatório, não permite a visualização clara e direta das restrições do uso do ativo pela organização. Os resultados indicam que as normas adotadas nas demonstrações financeiras nos EUA procuram respeitar as especificidades quanto à necessidade de informações, fato não observado nas normas brasileiras.

No estudo de caso desenvolvido por Rodrigues e Malo (2006), o propósito foi estudar a organização Doutores da Alergia, que tinha como questão o conceito de governança e de suas implicações para as organizações sem fins lucrativos. A pesquisa se desenvolveu por meio de uma narrativa pessoal da autora, entre 1999-2000, onde permaneceu como diretora executiva da organização, e assim, pôde vivenciar os problemas relacionados aos processos decisórios e estruturas de governança. O estudo concluiu que a estrutura da empresa, baseada em dois grupos, desfez a lógica de centralização da decisão e reforçou uma identidade comum entre todos os membros. A estrutura descentralizada e participativa também diluiu conflitos anteriores e viabilizou processos de aprendizagem organizacional através das trocas entre os membros.

Borely e Cardozo (2005) tinham como finalidade de sua pesquisa ressaltar a importância dos controles sobre os recursos financeiros aplicados pelas Organizações Não Governamentais (ONGs), utilizando-se da auditoria como ferramenta estratégica. A auditoria se tornou uma ferramenta estratégica para se transmitir segurança a todos os aplicadores de recursos em entidades de interesse social, no que se refere ao

entendimento da legislação, ou seja, os usuários esperam que os auditores realizem seu trabalho com competência e integridade.

7 SÍNTESE E CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo desta pesquisa foi de analisar as discussões dos artigos científicos no âmbito das organizações do terceiro setor sobre transparência e *accountability* entre os anos de 2000 e 2016. A pesquisa demonstrou que o tema vem sendo discutido na academia de forma inconstante, pois em alguns anos não se observou publicações.

Para o terceiro setor a transparência é de grande importância, tendo em vista que é uma ferramenta que deve ser utilizada para demonstrar aos *stakeholders* como estão sendo aplicados os recursos que foram investidos, no entanto, como se pode observar no estudo de Campos, Moreira e Scalzer (2014), apenas 6 das 14 organizações pesquisadas publicaram todas as demonstrações obrigatórias, o que indica que menos da metade das entidades se preocupam com a transparência em suas organizações.

No quadro 2 apresenta-se uma síntese com classificação por assunto (ou tema) referente ao tema Transparência e *Accountability* nas entidades do terceiro setor. Identificaram-se seis categorias de estudos.

Quadro 2 - Síntese das discussões sobre Transparência e *Accountability*.

Categorias/Assunto/Tema	Quantidade	Autores
1. Transparência	3	Campos, Moreira e Scalzer (2014); Silva <i>et al.</i> (2011); Silveira e Borba (2010);
2. <i>Accountability</i>	3	Brito e Perez (2014); Carneiro, Oliveira e Torres (2011); Boscov (2011);
3. Evidenciação	4	Zittei, Politelo e Scarpin (2016); Macagnan e Seibert (2016); Mário <i>et al.</i> (2013); Bettiol Junior, Varela e Martins (2007);
4. <i>Disclousure</i>	2	Good, Borba e Maragno (2015); Lima e Pereira (2011);
5. Controle	1	Borely e Cardozo (2005);
6. Governança	1	Rodrigues e Malo (2006).
Total	14	

Fonte: dados da pesquisa, 2017.

Sobre a *Accountability* os estudos afirmaram que as entidades praticam uma *Accountability*, mas ela é direcionada aos grandes financiadores, ou seja, isto ocorre mais por uma obrigatoriedade de justificar o uso dos recursos do que para dar transparência, que pode estar relacionado ao fato de as entidades estarem focadas em

apenas manter seus convênios existentes (Carneiro, Oliveira, & Torres, 2011; Brito, & Perez, 2014).

O estudo revelou também que a publicação de artigos relacionados à categoria Evidenciação, foi o que teve mais publicações no período analisado, pode ser pelo fato de que para as organizações sem fins lucrativos, a evidenciação de demonstrações revela aos interessados o nível de transparência em que a organizações possuem.

Ao se analisar os resultados da pesquisa com a teoria de Slomski, Resende, Cruz e Olak, descrita na seção 2.3, não houve estudo relacionado à mesma, ou seja, em relação às demonstrações exigidas legalmente sejam também utilizados sistemas orçamentários nas entidades do terceiros setor, com a devida elaboração e publicação do balanço orçamentário nas organizações do terceiro setor.

Foi possível concluir que as entidades buscam seguir a legislação, mas não atentam para a utilidade da informação quanto à tomada de decisão, um dos princípios defendidos pela doutrina da Contabilidade. Quanto à divulgação de informações ou evidenciação, as entidades atendem parcialmente a exigência da norma, no entanto, percebe-se que tal atitude em relação à divulgação se dá, pois esse é um dos requisitos que os financiadores de projetos exigem para manutenção dos convênios (Zittei, Politelo, & Scarpin, 2016).

STUDY BIBLIOMETRIC ABOUT TRANSPARENCY AND ACCOUNTABILITY IN THE MANAGEMENT OF THE THIRD SECTOR

ABSTRACT: The study aimed to analyse the discussions of scientific articles within the third sector organisations on transparency and accountability between the years of 2000 and 2016, and for this, it was done a research bibliometric of the integrative revision type in the databases Spell and Scielo. There were 14 identified studies and were grouped into six categories. Evidence was the most prominent category. The study has shown that the institutions of the third sector are seeking to follow the legislation, but as to the dissemination of information, partly meets the requirements of the norms, already in relation to accountability, entities do so directed to the great financiers. From the analyses it is possible to assert that entities do not give importance to transparency and accountability, and their practice occurs in order to just keep their covenants.

Keywords: Accountability; Third sector; Transparency.

REFERÊNCIAS

- Araújo, J. P. F., *et al.* (2015). Evidenciação das demonstrações contábeis das entidades portadoras do Título de Utilidade Pública Federal de Rondônia, *Revista Eletrônica de Administração e Turismo*, 6(3), jan./jul.
- Bettiol Junior, A., Varela, P. S., & Martins, G. A. (2007). Implicações das teorias do patrimônio líquido sobre as informações contábeis divulgadas por instituições do terceiro setor. *Enfoque Reflexão Contábil*, 26(2), 57-71.
- Biudes, T. J. S. *et al.* (2014). Percepção de contadores e gestores das organizações do terceiro setor da cidade portal da Amazônia sobre o CPC 00 e teorias. *Anais do XVI Encontro AECA*, Leiria, Portugal: Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas.
- Borely, A. M., & Cardoso, J. S. S. (2005). Auditoria como ferramenta estratégica de controle das ONGs. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, 10(1), 41-58.
- Boscov, C. (2011). *Accountability* para a paz perpétua. *Revista Administração em Diálogo*, 13(1), 134-156.
- Brito, T. S., & Perez, O. C. (2014). *Accountability* nas organizações do terceiro setor. *Pensamento & Realidade*, 29(4), 99-116.
- Carneiro, A. F., Oliveira, D. V., & Torres, L. C. (2011). *Accountability* e prestação de contas das organizações do terceiro setor: uma abordagem à relevância da contabilidade. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 6(2).
- Castro, V. R. *et al.* (2014). Instrumentos contábeis e gerenciais nas pesquisas relacionadas a organizações do terceiro setor. *Anais do XI Congresso USP iniciação Científica em Contabilidade*, São Paulo – SP, Novas Perspectivas na Pesquisa Contábil.
- Campos, G. M., Moreira, R. L., & Scalzer, R. S. (2014). Financial reporting: reflection on transparency in the third sector. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 9(3), 130-142.
- Chueke, G. V., & Amatucci, M. O que é bibliometria? (2015). Uma introdução ao fórum. *Revista Eletrônica de Negócios Internacionais*, São Paulo, 10(2), 1-5, mai./ago.
- Farias Filho, M. C., & Arruda Filho, E. J. M. (2013). *Planejamento da Pesquisa Científica*, São Paulo, Atlas.
- Good, K. J., Borba, J. A., & Maragno, L. M. D. (2015). Supporting stakeholder relationship management via disclosure on resource origins: evidence from the World's Top NGOs. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 10(2), 139-156.

Hsu, P. L., Rojo, C. A. & Silva, E. (2015). Gestão do terceiro setor: panorama de estudos publicados no Brasil de 2005 a 2015. *Anais do 13º Congresso Internacional de Administração*, Ponta Grossa – PR.

Instituto Social Iris. *Fórum Nacional Aplicado ao Setor Público*. Tópico: O que é *Accountability*? Recuperado em 06 Out, 2017, de <http://www.socialiris.org/fncasp/digital/index.php?option=com_kunena&func=view&catid=23&id=26&Itemid=146>.

Lima, E. M., & Pereira, C. A. (2011). Associação entre índices de disclosure e características corporativas das Instituições de Ensino Superior Filantrópicas do Brasil – IESFB. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 5(11), 23-48.

Mañas, A. V., & Medeiros, E. E. (2012). Terceiro setor: um estudo sobre a sua importância no processo de desenvolvimento socioeconômico. *Perspectivas em Gestão & Conhecimento*, 2(2), 15-29, jul./dez.

Mário, P. C., Alves, A. D. F., Carmo, J. P. S., Silva, A. P. B., & Jupetipe, F. K. N. (2013). A utilização de instrumentos de contabilidade gerencial em entidades do terceiro setor. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, Rio de Janeiro, 8(1), jan./abr.

Mário, P. C., Paula, C. L. S., Alves, A. D. F., & Jupetipe, F. K. N. (2013). Evidenciação das fundações privadas de Belo Horizonte: prestação de contas e qualidade da informação. *Pensar Contábil*, 15(56), 29-41.

Mazzioni, S., Schulz, S.J.; & Klann, R.C. (2014). A demonstração do valor adicionado expandido aplicada em uma entidade sem fins lucrativos. *Future Studies Research Journal*, 6(1), 83–110, jan./jun.

Mintzberg, H. (2015). *Renovação Radical: uma estratégia para restaurar o equilíbrio e salvar o planeta*. Tradução: Francine Facchin Esteves. Porto Alegre: Bookman.

Oliveira, M. C. *et al.* (2008). A utilização dos demonstrativos contábeis como instrumento de apoio a gestão nas organizações não governamentais: um estudo de caso no estado do Ceará. *Revista Alcance*, Ceará, 15(1), 61-80, jan./abr.

Olak, P. A., & Nascimento, D. T. (2008). *Contabilidade para entidades sem Fins Lucrativos (Terceiro Setor)*, 2. ed. São Paulo: Atlas.

Pacheco, R. R., Macagnan, C. B., & Seibert, R. M. (2016). Fatores explicativos do nível de evidenciação de informações de organizações do terceiro setor. *Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade*, 6(2), 72-93.

Portulhak, H., Vaz, P. V. C., Delay, A. J., & Pacheco, V. (2017). A qualidade da prestação de contas das entidades do terceiro setor: uma análise a partir de sua relação com o comportamento dos doadores individuais. *Enfoque Reflexão Contábil*, 36(1), 45-63.

Portulhak, H.; Delay, A. J., & Pacheco, V. (2015). Prestação de contas por entidades do terceiro setor e seus impactos na obtenção de recursos: um olhar sobre o comportamento dos doadores individuais. *Pensar Contábil*, Rio de Janeiro, 17(64), 39-47, set./dez.

Rodrigues, A. L., & Malo, M. C. (2006). Estruturas de governança e empreendedorismo coletivo: o caso dos doutores da alegria. *Revista de Administração Contemporânea*, 10(3), 29-50.

Sacramento, A. R. S., & Pinho, J. A. G. (2012). Corrupção e *Accountability* no Brasil: um olhar a partir de organizações da sociedade civil. *Anais do XXXVI Encontro da ANPAD*, Rio de Janeiro – RJ, Anpad.

Santos, P. S. A., Peixe, B. C. S., & Pereira, J. M. (2016). *Accountability* política Vs. *Accountability* cidadã: uma análise econométrica. Anais do X Congresso ANPCONT, Ribeirão Preto – SP, Anpcont.

Silva, F. Q. *et al.* (2016). Estudo bibliométrico: orientações sobre sua aplicação, *Revista Brasileira de Marketing*, 15(2), abr./jun.

Silva, R. C. F. *et al.* (2015). As boas práticas de governança: um estudo sobre a transparência e prestação de contas nas Oscips do RS. *Revista de Gestão Social e Ambiental*, São Paulo, 9(3), p. 24-44, set./dez.

Silva, T. L., Oliveira, M. C., Araújo, O. C., Bugarim, M. C. C. (2011). Etapas e dificuldades de elaboração do balanço social de organizações não governamentais: um estudo de caso. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, 5(1), 1-20.

Silveira, D., & Borba, J. A. (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), 41-68.

Slomski, V. *et al.* (2012). *Contabilidade do terceiro setor*: uma abordagem operacional: aplicável às associações, fundações, partidos políticos e organizações religiosas. São Paulo: Atlas.

Souza, F. J. *et al.* (2012). Prestação de contas no terceiro setor: uma análise das entidades possuidoras do título de utilidade pública federal no estado do Rio Grande do Norte. *ConTexto*, Porto Alegre, 12(21), 105-116.

Tondolo, R. R. P., Bitencourt, C. C., Tondolo, V. A. G. (2016). Social capital in temporary inter-organizational projects a third sector perspective. *Desenvolvimento em Questão*, 14(33), 363-388.

Vanti, N. A. P. (2002). Da bibliometria à webometria: uma exploração conceitual dos mecanismos utilizados para medir o registro da informação e a difusão do conhecimento. *Revista Ciência da Informação*, 31(2), 152-162.

Zittei, M. V. M., Politelo, L., & Scarpin, J. E. (2016). Nível de evidenciação contábil de organizações do terceiro setor. *Administração Pública e Gestão Social*, 8(2), abr./jun., 85-94.