

# **TRANSPARÊNCIA NO TERCEIRO SETOR: O CASO DA FUNDAÇÃO CRISTIANO VARELLA (FCV)**

*Fernanda Rodrigues Moura da Silva, Monique da Silva Santana. Transparência no terceiro setor: o caso da Fundação Cristiano Varella (FCV), vol. 13, núm. 1, 2022. Faculdade Dinâmica do Vale do Piranga.*

**CIÊNCIA DINÂMICA – Revista Científica Eletrônica  
FACULDADE DINÂMICA DO VALE DO PIRANGA**

21ª Edição 2022 | Ano XIII – nº 1 | ISSN – 2176-6509

**DOI: 10.4322/2176-6509.2022.025**

1º semestre de 2022

---

## ***Transparência no terceiro setor: o caso da Fundação Cristiano Varella (FCV)***

### ***Transparency in the third sector: the case of Foundation Cristiano Varella (FCV)***

*Fernanda Rodrigues Moura da Silva<sup>1</sup>, Monique da Silva Santana<sup>2\*</sup>*

*<sup>1</sup>Bacharel em Ciências Contábeis, Universidade Federal de Viçosa*

*<sup>2</sup>Docente no Curso de Administração e Ciências Contábeis, Faculdade Dinâmica do Vale do Piranga*

*\*Autor correspondente: monique.santanacco@gmail.com*

### **Resumo**

O Terceiro Setor contribui significativamente para o progresso da sociedade, pelo desenvolvimento de ações de caráter social em prol da coletividade. Em parceria com os demais setores, servem à sociedade, sem o objetivo de lucro, minimizando com inúmeras carências sociais. Tendo em vista a grande relevância social atribuída às entidades sem fins lucrativos e a fim de discutir a temática da transparência do Terceiro Setor, o objetivo desse trabalho foi analisar o nível de transparência da Fundação Cristiano Varella. Para alcance do objetivo, elaborou-se checklists para avaliar o atendimento a requisitos prefixados. Realizou-se, então, uma pesquisa do tipo descritiva, com abordagem qualitativa e quantitativa, sendo desenvolvida uma análise de conteúdo para o tratamento das informações. Na análise da transparência foram avaliados aspectos organizacional e contábil. Verificou-se que a fundação estudada evidenciou 95% dos itens fixados para análise do aspecto organizacional da transparência e, em média, 66,15% dos itens fixados para análise do aspecto contábil da transparência. Conclui-se, dessa forma, a constatação de que o nível de transparência geral da instituição é de, em média, 80,58%. Os resultados do estudo indicam que o nível de evidenciação da entidade é satisfatório, embora seja necessário um maior atendimento às normas contábeis pela organização.

**Palavras-chave:** *Transparência; Terceiro Setor; Demonstrações Contábeis.*

### **Abstract**

The Third Sector contributes significantly to the progress of society, through the development of actions of a social nature in favor of the community. In partnership with other sectors, they serve society, without the objective of profit, minimizing with numerous social needs. In view of the great social relevance attributed to non-profit entities and in order to discuss the issue of transparency in the Third Sector, the objective of this work was to analyze the level of transparency of the Cristiano Varella Foundation. To reach the objective, checklists were developed to assess compliance with pre-set requirements. A descriptive research was then carried out, with a qualitative and quantitative approach, and a content analysis was developed for the treatment of information. In the analysis of transparency, organizational and accounting aspects were evaluated. It was found that the foundation studied showed 95% of the items set for the analysis of the organizational aspect of transparency and, on average, 66.15% of the items set for the analysis of the accounting aspect of transparency. Thus, it is concluded that the institution's general level of transparency is, on average, 80.58%. The results of the study indicate that the entity's disclosure level is satisfactory, although greater compliance with accounting standards is required by the organization.

**Keywords:** *Transparency; Third Sector; Accounting Statements.*

## **INTRODUÇÃO**

Oriundo da incapacidade de provisão e garantia pelo Estado da integralidade dos interesses coletivos, o denominado Terceiro Setor surgiu no Brasil, com o objetivo de atender às necessidades sociais em prol do bem comum, atuando como um intercessor entre o Poder Público, intitulado Primeiro Setor, e a iniciativa privada, o Segundo Setor (BOCCHI, 2013; TCESP, 2019).

O termo Terceiro Setor é utilizado para designar as entidades privadas sem fins lucrativos que propõem-se a mobilizar a sociedade para que, em parceria com os demais setores, desenvolvam e implementem ações beneficentes, filantrópicas, assistencialistas, dentre muitas outras atividades de caráter social (IPEA, 2020; RODRIGUES et al., 2015). Essas organizações empenham-se na resolução dos problemas coletivos e na realização de políticas públicas, desempenhando grande contribuição para o progresso da sociedade (SOPRANE, 2011; ZITTEI, POLITELO e SCARPIN, 2016).

Instrumento importante para demonstrar a expressividade da atuação do Terceiro Setor consiste no relatório elaborado pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) sobre as Fundações Privadas e Associações Sem Fins Lucrativos (FASFIL). De acordo com o mais recente, as FASFIL, que representam apenas um subconjunto dentre as entidades do Terceiro Setor, empregam cerca de 2,3 milhões de trabalhadores assalariados (IBGE, 2019).

O importante papel desempenhado pelas organizações sem fins lucrativos, bem como a responsabilidade social que detêm, salientam a necessidade de transparência no Terceiro Setor. Essa necessidade também é evidenciada com o advento da Lei nº 13.019/14, o Marco Regulatório do Terceiro Setor, pelo estabelecimento de matérias que revelam o interesse legal de mais transparência no setor (ZITTEI, POLITELO e SCARPIN, 2016).

Além disso, pesquisas apontam que a transparência é crucial para uma mobilização de recursos eficiente – tarefa desafiadora, mas fundamental para a sustentabilidade organizacional nas entidades sem fins lucrativos (ANDRADE, 2002; DALL’AGNOL et al., 2017; TONDOLO, 2014).

Assim, entende-se a transparência como algo além da divulgação de documentos que são obrigatórios por lei, mas como a disponibilização voluntária do processo organizacional em seu todo, repassando a compreensibilidade e confiabilidade do mesmo para a sociedade e as partes interessadas (TONDOLO et al., 2016).

Dessa forma, diante do entendimento de que a transparência é imprescindível para as organizações do Terceiro Setor, este artigo visa identificar o nível de transparência, no aspecto organizacional e contábil, da instituição Fundação Cristiano Varella (FCV). Para tanto, foi realizado um levantamento para reunir os aspectos considerados relevantes para a análise da transparência em entidades do Terceiro Setor, e assim elaborar um instrumento capaz de identificar tal nível de transparência e avaliar o atendimento aos requisitos fixados.

Essa instituição, conhecida pelo Hospital do Câncer, que corresponde ao foco principal de sua atuação, situa-se na cidade de Muriaé, em Minas Gerais, e tem como principal finalidade o combate ao câncer, sendo referência no tratamento oncológico no país.

A instituição, que possui caráter, sobretudo, assistencial, com atendimentos principalmente na área de saúde, classifica-se como organização fundacional de personalidade jurídica de direito privado e em 2020 realizou mais de 682 mil atendimentos, sendo 83% deles a pessoas carentes amparadas pelo Sistema Único de Saúde (SUS) (FCV, 2021). Oportunamente, as justificativas para a sua escolha neste estudo consistem na: i) grande relevância dos serviços prestados para toda zona da mata mineira e ii) disponibilização das demonstrações contábeis anuais, via website.

## **REFERENCIAL TEÓRICO**

### **O terceiro setor no Brasil**

No Brasil, assim como em muitos outros países, a impossibilidade do Estado de suprir a todas as demandas sociais culminou na organização da sociedade que, com o objetivo de atenuar as carências sociais, consolidou o denominado Terceiro Setor. Esse setor, por sua vez, reúne as entidades sem fins lucrativos de cunho social, oriundas da iniciativa voluntária (ANDRADE, 2002).

A primeira iniciativa organizada no país do que atualmente conhecemos por Terceiro Setor consistiu na criação da Santa Casa de Misericórdia, por Brás Cubas, em 1543, na cidade de Santos, em São Paulo (ALBUQUERQUE, 2006). O papel da Igreja, sobretudo a católica, foi, de fato, determinante para a consolidação do Terceiro Setor no Brasil (ALBUQUERQUE, 2006). As Santas Casas desenvolviam atividades relacionadas a acolhimento aos desamparados e a distribuição de alimentos aos necessitados, dentre outras ações assistencialistas.

As instituições religiosas, que inauguraram as atividades do Terceiro Setor no Brasil, moldaram os fundamentos do setor, apoiados em valores e princípios da caridade cristã (FERRARI, 2018). Muitas outras organizações de interesses sociais foram criadas posteriormente; até então, porém, uma característica era comum a todas: o cunho assistencialista e filantrópico.

No ano de 1738, tem-se o primeiro registro da atuação de uma fundação no país: a Fundação Romão de Mattos Duarte (HÜLSE, 2012). Situada na cidade do Rio de Janeiro e agregada à Santa Casa de Misericórdia, a instituição acolhia crianças abandonadas, prestando-lhes ajuda e amparo, sendo conhecida pelo projeto denominado Roda dos Expostos (FERRARI, 2018).

Com o decorrer dos anos, o número de organizações sem fins lucrativos aumentou de forma considerável, atestando a ascensão do Terceiro Setor no país e sua importância. Tornou-se indispensável, dessa forma, a criação de um arcabouço legal eficiente, para regular e otimizar as relações entre esse setor junto ao Estado (FERRAREZI e REZENDE, 2001).

Com isso, em 1999 é sancionada a Lei 9.790, que, dentre outras providências, cria, perante o Estado, a qualificação Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP) para as entidades sem fins lucrativos (FERRAREZI e REZENDE, 2001).

A introdução dessa lei foi muito importante para atenuar o excesso de burocracia que existia até então e para mudar a forma de relacionamento entre o Estado e a sociedade civil (FERRAREZI, REZENDE, 2001).

Mas é em 2014 que ocorre a consolidação das entidades sem fins lucrativos no Brasil com a Lei nº 13.019/14, considerada o Marco Regulatório do Terceiro Setor. A partir dessa lei, é difundida a terminologia Organização da Sociedade Civil (OSC), que possui os cinco requisitos: *i*) entidade privada; *ii*) sem finalidade lucrativa; *iii*) constituída legalmente; *iv*) autoadministrada e *v*) voluntária (IPEA, 2020). Conforme descreve o IBGE (2019), uma organização é privada quando não pertence ao aparelho de Estado; sem fins lucrativos quando não realiza a distribuição do lucro, nem o tem como objetivo principal; legalmente constituída quando é institucionalizada; autoadministrada se apta a gerir suas próprias atividades; e voluntária caso seja constituída pela livre iniciativa de quaisquer pessoas.

Há atualmente no Brasil um grande número de iniciativas no Terceiro Setor, sendo notório o seu destaque e relevância para a sociedade. Segundo o Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA, 2020), existem em torno de 781,9 mil OSCs formais, ou seja, com

Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ), em atividade no Brasil. Dentre o total, mais de 90% das OSCs foram criadas entre os anos de 2011 e 2018, enquanto 70% das OSCIPs surgiram na década anterior, entre 2001 e 2010.

Dentre as entidades que compõem o Terceiro Setor, um conjunto expressivo presta serviços na área da saúde (BARBOZA et al., 2020). As entidades de saúde são responsáveis por concentrar o maior contingente em termos de criação de empregos e distribuição dos trabalhadores assalariados: do total de 238,5 mil novos empregos gerados, somente nas entidades da saúde foram criados 164,6 mil novos empregos, o que representa 69% do total gerado (IBGE, 2019).

Percebe-se com isso, a importante contribuição do Terceiro Setor para a saúde e, conforme discorre Silva (2014, p. 6), atesta-se a responsabilidade social detida por esse setor, pois “a gestão dos serviços de saúde é uma prática complexa em função da amplitude do campo e da necessidade de conciliar interesses individuais, corporativos e coletivos nem sempre convergentes”. Por isso, o Terceiro Setor, que figura-se como um espaço com a potencialidade de promover a participação e a mobilização social, com vistas ao desenvolvimento da democracia, deve ser constantemente aperfeiçoado (CANABRAVA et al. 2007).

### **A transparência no terceiro setor**

A pressão exercida pela sociedade e pelos órgãos públicos evidencia a necessidade da adoção de práticas de transparência no Terceiro Setor (TONDOLO et al., 2016). A transparência possibilita demonstrar à sociedade civil, com compreensibilidade e segurança, a forma como os recursos foram e estão sendo aplicados e se os fins para os quais se destinam estão sendo alcançados, correlacionando-se intrinsecamente com a captação de recursos (ANDRADE, 2002; RODRIGUES et al., 2015; TONDOLO et al., 2016).

As entidades que compõem o Terceiro Setor ao assumirem a responsabilidade de solucionar problemas coletivos, servindo à coletividade desinteressadamente, gozam de doações, subvenções e benefícios e tornam, dessa forma, a adoção de práticas transparentes imprescindível (FRANÇA et al., 2015).

Além disso, o Terceiro Setor já foi assolado por vários escândalos de corrupção, tendo sido prejudicada a imagem das organizações que o compõe como um todo, e, com isso, a pertinência da transparência foi ressaltada (TONDOLO et al., 2016).

Cabe destacar, que a transparência não se restringe a informar sobre a origem e a destinação dos recursos. Conforme destaca Dall’Agnol (2015, p. 13), é, inclusive, “mais ampla que a prestação de contas, pois, além da divulgação dos documentos exigidos por lei, tem uma gestão que visa apresentar o processo organizacional como um todo”.

A transparência é multidimensional: deve também estar presente, dentre outros, nos processos institucionais, no relacionamento com a comunidade, representando, dessa forma, uma postura de responsabilidade frente aos mais diversos stakeholders (TONDOLO et al., 2016; ZITTEI, POLITELO e SCARPIN, 2016).

Na visão de Flach, Rosa e Stupp (2014), a transparência para as entidades do Terceiro Setor pode ser observada sob dois aspectos: organizacionais e contábeis. Dessa forma, a análise da transparência nas entidades que compõem o Terceiro Setor quanto aos aspectos organizacionais busca observar se o motivo pelo qual existem, onde visam alcançar, bem como os preceitos que movem seu desenvolvimento estão claros e disponíveis. Em outras palavras, busca-se avaliar a disponibilização das informações que caracterizam, definem e diferenciam tais instituições (FLACH, ROSA e STUPP, 2014). Além disso, analisa os meios e a forma como as entidades relacionam-se com as partes interessadas, tão importantes para a sua subsistência (OLIVEIRA e COELHO, 2017).

Ademais, essa análise propõe-se avaliar também se entidades demonstram interesse por estar em conformidade legal e por informar à comunidade as exigências as quais estão submetidas. Conforme destaca Tondolo et al. (2016, p. 10):

[...] Estar em conformidade legal é uma obrigação da organização social, mas apresentar a sociedade e as partes interessadas os processos internos que são realizados buscando essa conformidade são atributos imprescindíveis porque denotam o desejo da organização em ser transparente.

Por outro lado, a análise da transparência quanto aos aspectos contábeis em entidades do Terceiro Setor pode fundamentar-se na Interpretação Técnica Geral (ITG) 2002 (R1), que regulamenta tais entidades, e no CPC 26 (R1), que dispõe sobre a apresentação das demonstrações contábeis nas entidades do Segundo e Terceiro Setor.

A ITG 2002 (R1) requer os seguintes demonstrativos contábeis às entidades do Terceiro Setor: *i)* Balanço Patrimonial; *ii)* Demonstração do Resultado do Período; *iii)* Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido; *iv)* Demonstração dos Fluxos de Caixa e *v)* Notas

Explicativas. Portanto, toda organização que preza pela transparência deve empenhar-se para disponibilizar esses demonstrativos ao finalizar o exercício social.

De acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 26 (R1), as demonstrações contábeis visam fornecer informações úteis para fundamentar a decisão de seus usuários, além de apresentar os resultados e desempenho da administração. Para tanto, é necessário que seja possível a comparabilidade e, por isso, tal pronunciamento propõe-se a uniformizar essas informações, pelo estabelecimento da base para a apresentação das demonstrações contábeis.

Logo, conforme discorrem Zittei, Politelo e Scarpin (2016), a estrutura e o conteúdo desses demonstrativos devem estar de acordo com o CPC 26, que impõe que sejam observados os seguintes tópicos *i*) evidenciação de valores, *ii*) informação comparativa, *iii*) identificação das demonstrações contábeis, *iv*) estrutura e conteúdo.

O levantamento dos elementos tidos como pertinentes para a transparência em organizações do Terceiro Setor possibilitou a posterior avaliação desse aspecto na entidade em estudo.

## **METODOLOGIA**

A fim de atender aos objetivos estabelecidos, adotou-se a pesquisa do tipo descritiva, realizando o estudo de características do Terceiro Setor. Conforme indica Gil (2008, p. 28), as pesquisas descritivas “têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis”. Este artigo limitou-se a estudar um caso: o nível da transparência da Fundação Cristiano Varella e a abordagem utilizada, por sua vez, é a quali-quantitativa, devido à forma de sistematização das informações observadas.

O levantamento das informações relacionadas à temática foi realizado a partir de uma pesquisa bibliográfica, que possibilitou a reunião dos aspectos considerados relevantes para a análise da transparência em uma entidade do Terceiro Setor.

Quanto aos procedimentos técnicos adotados, esta pesquisa classifica-se como documental que, de acordo com Gil (2008, p. 51), “vale-se de materiais que não receberam ainda um tratamento analítico, ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa”. Com isso, foram analisados os relatórios de administração, demonstrativos

contábeis, estatuto, e demais materiais da instituição, que forneceram informações consideradas pertinentes para o alcance dos objetivos propostos. Esses documentos foram disponibilizados pelo *website* da entidade escolhida e coletados por meio de buscas na internet, com o auxílio da ferramenta de pesquisa Google.

Para o tratamento das informações, desenvolveu-se uma análise de conteúdo, metodologia que "tem por *objectivo* dar forma conveniente e representar de outro modo essa informação, por intermédio de procedimentos de transformação" (BARDIN, 1977, p. 45-46).

Em outras palavras, a análise de conteúdo pode ser compreendida como uma metodologia que "se destina a classificar e categorizar qualquer tipo de conteúdo, reduzindo suas características a elementos-chave" (CARLOMAGNO e ROCHA, 2016, p. 175).

Conforme discorrido, a transparência é multidimensional; portanto, com base em estudos anteriores, para a realização da análise de conteúdo, buscou-se observar a transparência sob dois aspectos *i)* organizacional e *ii)* contábil.

Assim, para a análise da transparência sob o aspecto organizacional, foi elaborado o checklist 1, de 20 itens, inspirado, sobretudo, nas pesquisas de Flach, Rosa e Stupp (2014), Oliveira e Coelho (2017) e Tondolo et al. (2016), no qual reuniu-se os itens considerados relevantes em três categorias, conforme apresentado:

Quadro 1 - *Checklist* 1: Análise do Aspecto Organizacional da Transparência

**I. Fornecimento de informações sobre a entidade**

1.	O <i>site</i> apresenta o histórico da fundação?
2.	O <i>site</i> apresenta a missão, a visão e os valores da fundação?
3.	O <i>site</i> informa quais os objetivos sociais da fundação?
4.	O <i>site</i> indica a composição da equipe de direção da fundação, dentre os quais os membros dos conselhos e a equipe administrativa?
5.	O <i>site</i> disponibiliza o Relatório de Administração?
6.	O <i>site</i> disponibiliza o planejamento estratégico da fundação para os próximos anos?
7.	O <i>site</i> informa o endereço completo no qual se localiza a fundação?
8.	O <i>site</i> informa a abrangência geográfica da atuação da fundação?
9.	O <i>site</i> informa as principais atividades desenvolvidas pela fundação?
10.	O <i>site</i> disponibiliza informativos periódicos da fundação?

**II. Relacionamento com a comunidade e demais partes interessadas**

11.	O <i>site</i> disponibiliza apresenta telefone para atendimento ou canal como "fale conosco"?
12.	O <i>site</i> disponibiliza algum espaço para envio de críticas e/ou sugestões?
13.	O <i>site</i> informa os programas e os projetos realizados e em andamento?

14.	O <i>site</i> indica as redes sociais da fundação?
<b>III. Busca pela conformidade legal</b>	
15.	O <i>site</i> disponibiliza os documentos constitutivos da fundação, dentre os quais estatuto, atas de assembleia, de eleição e/ou de nomeação da diretoria?
16.	O <i>site</i> informa a legislação a qual a organização está submetida?
17.	É divulgado o prazo do mandato da diretoria da fundação?
18.	O <i>site</i> informa o CNPJ da fundação?
19.	O <i>site</i> apresenta os títulos, certificados e registros nos conselhos da fundação?
20.	O <i>site</i> informa a Inscrição Municipal e Estadual e as certidões negativas da fundação?

Fonte: Adaptado de Flach, Rosa e Stupp (2014), Oliveira e Coelho (2017), Tondolo et al. (2016)

A análise da transparência contábil, por sua vez, foi fundamentada na ITG 2002 (R1) e no CPC 26 (R1).

Inicialmente, observou-se a disponibilização das demonstrações contábeis requeridas pela ITG 2002 (R1) – *i*) Balanço Patrimonial; *ii*) Demonstração do Resultado do Período; *iii*) Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido; *iv*) Demonstração dos Fluxos de Caixa e Notas Explicativas – nos anos de 2015 a 2019.

Posteriormente, avaliou-se o cumprimento dos principais tópicos estabelecidos pelo CPC 26 (R1) – *i*) evidenciação de valores; *ii*) informação comparativa; *iii*) identificação das demonstrações contábeis; e *iv*) estrutura e conteúdo.

Desse modo, analisou-se a transparência contábil com base no CPC 26 (R1) por meio do *checklist* 2, de 26 itens, apresentado a seguir:

#### Quadro 2 - *Checklist* 2: Análise do Aspecto Contábil da Transparência

##### I. Quanto à evidenciação de valores nas demonstrações contábeis, de acordo com o CPC 26 (R1)

1.	Apresentação separada das classes matérias de itens semelhantes.
2.	Apresentação separada de itens materiais e de natureza ou função distintas.
3.	Apresentação separada de ativos e passivos.
4.	Apresentação separada das receitas e despesas.

##### II. Quanto à informação comparativa nas demonstrações contábeis, de acordo com o CPC 26 (R1)

5.	Apresentação de, no mínimo, dois balanços patrimoniais com as informações comparativas com respeito ao período anterior para todos os montantes apresentados na demonstração contábil do período corrente.
6.	Apresentação de, no mínimo, duas demonstrações do resultado com as informações comparativas com respeito ao período anterior para todos os montantes apresentados na demonstração contábil do período corrente.

7.	Apresentação de, no mínimo, duas demonstrações das mutações do patrimônio líquido com as informações comparativas com respeito ao período anterior para todos os montantes apresentados na demonstração contábil do período corrente.
8.	Apresentação de, no mínimo, duas demonstrações dos fluxos de caixa com as informações comparativas com respeito ao período anterior para todos os montantes apresentados na demonstração contábil do período corrente.

**III. Quanto à identificação das demonstrações contábeis, de acordo com o CPC 26 (R1)**

9.	Apresentação das demonstrações contábeis, identificadas claramente e distinguidas de qualquer outra informação que porventura conste no mesmo documento.
10.	Indicação do nome da entidade às quais as demonstrações contábeis dizem respeito ou outro meio que permita sua identificação, bem como qualquer alteração que possa ter ocorrido nessa identificação desde o término do período anterior.
11.	Indicação se as demonstrações contábeis se referem a uma entidade individual ou a um grupo de entidades.
12.	Indicação da data de encerramento do período de reporte ou o período coberto pelo conjunto de demonstrações contábeis ou notas explicativas.
13.	Indicação da moeda de apresentação.
14.	Apresentação do nível de arredondamento usado na apresentação dos valores nas demonstrações contábeis.

**IV. Quanto à estrutura e ao conteúdo das demonstrações contábeis, de acordo com o CPC 26 (R1)**

15.	Apresentação segregada das contas do ativo e passivo circulante.
16.	Apresentados segregada dos ativos circulantes e não circulantes e passivos circulantes e não circulantes
17.	Subdivisão do ativo não circulante em realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível.
18.	Descrição da natureza e da finalidade de cada reserva dentro do patrimônio líquido.
19.	Apresentação segregada das contas da Demonstração do Resultado.
20.	Apresentação do resultado líquido do período na Demonstração do Resultado.
21.	Inexistência de rubrica ou itens de receitas ou despesas como itens extraordinários.
22.	Subclassificação das despesas.
23.	Conciliação do saldo no início e no final do período.
24.	Apresentação segregada das contas do patrimônio líquido.
25.	Referência cruzada entre os itens das demonstrações contábeis e as Notas Explicativas.
26.	Descrição da natureza das operações da entidade e das suas principais atividades.

Fonte: Adaptado de Zittei, Politeo e Scarpin (2016).

## RESULTADOS

Para a análise do nível de transparência sob seu aspecto organizacional, quanto ao fornecimento de informações sobre a própria entidade, foram observados os requisitos

estabelecidos na primeira categoria do checklist 1. O resultado obtido apresenta-se no Quadro 3, a seguir.

Quadro 3 – Fornecimento de informações sobre a entidade

1.	O <i>site</i> apresenta o histórico da fundação?	SIM
2.	O <i>site</i> apresenta a missão, a visão e os valores da fundação?	SIM
3.	O <i>site</i> informa quais os objetivos sociais da fundação?	SIM
4.	O <i>site</i> indica a composição da equipe de direção da fundação, dentre os quais os membros dos conselhos e a equipe administrativa?	SIM
5.	O <i>site</i> disponibiliza o Relatório de Administração?	SIM
6.	O <i>site</i> disponibiliza o planejamento estratégico da fundação para os próximos anos?	SIM
7.	O <i>site</i> informa o endereço completo no qual se localiza a fundação?	SIM
8.	O <i>site</i> informa a abrangência geográfica da atuação da fundação?	SIM
9.	O <i>site</i> informa as principais atividades desenvolvidas pela fundação?	SIM
10.	O <i>site</i> disponibiliza informativos periódicos da fundação?	SIM

Fonte: Dados da pesquisa e adaptado de Flach, Rosa e Stupp (2014), Oliveira e Coelho (2017), Tondolo et al. (2016).

A primeira categoria do *checklist* 1 contempla o fornecimento das informações que indicam o motivo pelo qual a entidade existe, onde visa alcançar, o que a distingue e individualiza, bem como os preceitos que movem seu desenvolvimento (FLACH, ROSA e STUPP, 2014).

Nesse sentido, uma ferramenta que cabe ser citada é a internet, pois com o seu advento tanto a disponibilização, quanto o acesso às informações foram facilitados. A internet é um meio de comunicação eficaz para disponibilizar informações de maneira tempestiva e descomplicada (SANTOS, OHAYON e PIMENTA, 2017). Paralelamente, a acessibilidade por ela promovida evidencia uma necessidade de maior transparência.

Como demonstra o Quadro 3, todos requisitos selecionados para compor a primeira categoria foram atendidos. Isso demonstra, dessa forma, que a instituição estudada beneficia-se da internet para consolidar sua transparência e credibilidade. Ademais, maximiza, com isso, suas possibilidades de captação de recursos, pois permite que a sociedade a conheça e ateste o propósito de sua existência (ANDRADE, 2002).

A segunda categoria observada para avaliar a transparência organizacional, por sua vez, observa a forma como a entidade relaciona-se com suas partes interessadas. O resultado

observado apresenta-se no Quadro 4, a seguir:

Quadro 4 – Relacionamento com a comunidade e demais partes interessadas

11.	O site disponibiliza apresenta telefone para atendimento ou canal como “fale conosco”?	SIM
12.	O site disponibiliza algum espaço para envio de críticas e/ou sugestões?	SIM
13.	O site informa os programas e os projetos realizados e em andamento?	SIM
14.	O site indica as redes sociais da fundação?	SIM

Fonte: Dados da pesquisa e adaptado de Flach, Rosa e Stupp (2014), Oliveira e Coelho (2017), Tondolo et al. (2016).

Um mundo cada vez mais conectado requer o desenvolvimento das estratégias de comunicação e relacionamento entre as entidades e seus stakeholders – comunidade assistida, doadores, financiadores, voluntários, governo, dentre outros interessados (SANTOS, OHAYON e PIMENTA, 2017). Uma comunicação quando efetiva, não somente contribui para a transparência, como legitima a atuação das organizações, atestando sua capacidade e seu compromisso. Por isso, é fundamental que as organizações busquem aperfeiçoar o seu relacionamento com a sociedade.

Nesse sentido, a disponibilização de canais para atendimento, bem como para o envio de críticas e sugestões, é muito pertinente, sobretudo, no Terceiro Setor. Isso porque nele há a presença de recursos advindos de doações (de pessoas físicas e jurídicas), de subvenções governamentais, dentre muitos outros fatores, que fazem com que os meios para esclarecimentos e comunicação sejam indispensáveis.

A divulgação dos programas e projetos executados pelas organizações, por sua vez, viabiliza que os potenciais financiadores e demais interessados verifiquem se alinham-se com as atividades empreendidas (FLACH, ROSA e STUPP, 2014).

Uma forma de estreitar ainda mais o relacionamento entre as organizações e seus *stakeholders* é pelo uso das redes sociais, que são demasiadamente acessadas pelas pessoas em geral. Essas plataformas de comunicação têm a potencialidade de engajar as partes envolvidas e facilitam o acompanhamento das ações publicadas.

Diante disso, a segunda categoria, que contemplou a transparência da entidade quanto ao relacionamento com suas partes de interesse, teve seus requisitos também plenamente atendidos, como demonstra o Quadro 4. Conclui-se, por conseguinte, que a entidade preocupasse em fornecer meios para atender às demandas de suas partes interessadas, o que amplia sua

imagem junto ao coletivo e eleva sua a transparência organizacional (OLIVEIRA e COELHO, 2017).

A terceira e última categoria da análise da transparência organizacional propôs-se a avaliar o desejo da entidade de demonstrar para a sociedade sua busca pela conformidade legal. Após a verificação dos requisitos, obtiveram-se as seguintes conclusões:

Quadro 5 – Busca pela conformidade legal

15.	O site disponibiliza os documentos constitutivos da fundação, dentre os quais estatuto, atas de assembleia, de eleição e/ou de nomeação da diretoria?	SIM
16.	O site informa a legislação a qual a organização está submetida?	SIM
17.	É divulgado o prazo do mandato da diretoria da fundação?	SIM
18.	O site informa o CNPJ da fundação?	SIM
19.	O site apresenta os títulos, certificados e registros nos conselhos da fundação?	SIM
20.	O site informa a inscrição municipal e estadual e as certidões negativas da fundação?	NÃO

Fonte: Dados da pesquisa e adaptado de Flach, Rosa e Stupp (2014), Oliveira e Coelho (2017), Tondolo et al. (2016).

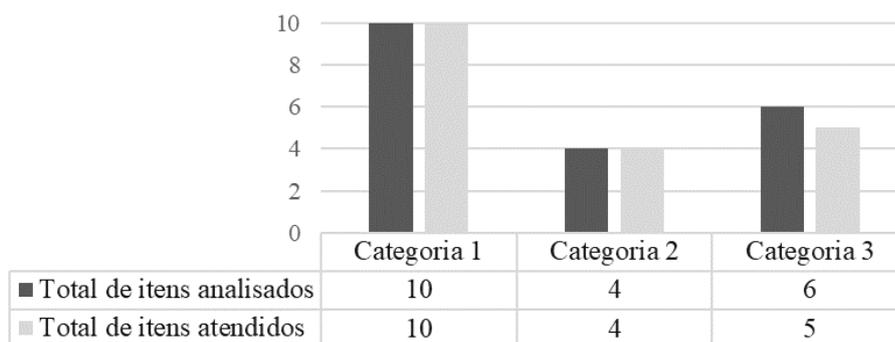
A apresentação dos documentos constitutivos pelas organizações demonstra uma postura de legitimidade e busca por conformidade (FLACH, ROSA e STUPP, 2014). O estatuto, por exemplo, é um documento que delinea sobre a organização, funcionamento e estruturação da entidade. A não disponibilização dele e dos demais instrumentos relacionados, pode ser encarada como falta de responsabilidade social (FLACH, ROSA e STUPP, 2014).

Além disso, o fornecimento de informações como CNPJ, prazos de mandato da gestão da diretoria, bem como leis e normas as quais a organização sujeita-se, demonstra segurança quanto à conformidade legal, uma vez que tais informações contribuem para um maior controle social. Além disso, documentos recebidos de órgãos oficiais, como certificados e registros, agregam ainda mais credibilidade à entidade (ANDRADE, 2002).

O item 20 questiona se são informadas pela entidade sua inscrição municipal e estadual e suas certidões negativas. Foi o único item da terceira categoria inatingido pela fundação, conforme demonstra o Quadro 5. De acordo com os autores Flach, Rosa e Stupp (2014), a divulgação dos elementos mencionados atesta a regularidade da organização com as fazendas públicas, o que propicia legitimidade e confiança. Portanto, a ausência do fornecimento desses requisitos prejudica a transparência organizacional da entidade.

O resultado da análise da transparência, sob seu prisma organizacional, apresenta-se no Gráfico 1, a seguir, que indica o total de itens analisados em detrimento dos atendidos pela fundação em estudo:

Gráfico 1 - Análise do Aspecto Organizacional da Transparência



Fonte: Elaborado pela autora, com base nos dados da pesquisa.

Com base no Gráfico 1, é possível concluir que o nível de transparência organizacional da Fundação Cristiano Varela é de, portanto, 95%, uma vez que 19 dos 20 itens analisados foram atendidos pela instituição.

Como discorrido, esses itens analisados contemplam três dimensões, que abrangem a transparência na divulgação de informações sobre a entidade, nos aspectos legais e na comunicação com a comunidade.

Analisar o cumprimento desses itens é pertinente porque eles são responsáveis por favorecer a compreensão da atuação e dos pilares da organização e por possibilitar que as partes interessadas se inteirem das principais regulamentações às quais submete-se (TONDOLO et al., 2016). Possibilita, além disso, observar a preocupação da entidade com o envolvimento da comunidade e relacionamento (LOLLA e VELOSO, 2018).

A análise da transparência contábil, conforme discorrido anteriormente, foi fundamentada na ITG 2002 (R1), norma contábil editada pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), que regulamenta as entidades do Terceiro Setor e no CPC 26 (R1), que dispõe sobre a apresentação das demonstrações contábeis de entidades do Segundo e Terceiro Setor. Desse modo, verificou-se a disponibilização das Demonstrações Contábeis requeridas pela norma contábil, assim como o atendimento aos itens estabelecidos com base no

pronunciamento técnico.

Para observar a disponibilização das demonstrações contábeis pela ITG 2002 (R1) no período de 2015 a 2019, aplicou-se o quadro a seguir:

Quadro 6 – Disponibilização das demonstrações contábeis, requeridas pela ITG 2002 (R1)

Demonstrações contábeis verificadas:		Períodos analisados				
		2015	2016	2017	2018	2019
1.	Balanço Patrimonial	Sim	Sim	Não	Sim	Sim
2.	Demonstração do Resultado do Período	Sim	Sim	Não	Sim	Sim
3.	Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido	Sim	Sim	Não	Sim	Sim
4.	Demonstração dos Fluxos de Caixa	Sim	Sim	Não	Sim	Sim
5.	Notas Explicativas	Sim	Sim	Não	Sim	Sim

Fonte: Elaborado pela autora, com base nos dados da pesquisa.

Conforme pode-se verificar no Quadro 6, a entidade estudada realizou a apresentação em concordância com a norma contábil, ITG 2002 (R1), em quatro dos cinco anos verificados – a saber: 2015, 2016, 2018 e 2019. Todavia, não disponibilizou nenhum dos demonstrativos referentes ao ano de 2017, o que prejudicou a análise da transparência contábil da entidade, impossibilitando a avaliação dos itens considerados relevantes nesse período.

A disponibilização das demonstrações contábeis é fundamental para que uma entidade cative uma imagem idônea perante a sociedade, além de ser essencial para que mantenha-se e angarie novos doadores e financiadores (FLACH e GONÇALVES, 2013).

Nesse sentido, muito embora a entidade tenha atendido à norma observada na maioria dos períodos observados, sua imagem social e credibilidade seriam mais positivas se os demonstrativos de todos os anos fossem disponibilizados. Cabe ressaltar que o contato com a entidade, via e-mail e telefone, visando a disponibilização dos demonstrativos referentes a esse ano e a justificativa para o seu não fornecimento, foi empreendido; porém, não se obteve o retorno da entidade.

Após a reunião dos demonstrativos fornecidos pela entidade, foram avaliadas as categorias consideradas relevantes para a análise da transparência contábil.

Na primeira categoria dessa análise observou-se a evidenciação de valores nas demonstrações, com base no CPC 26 (R1). Conforme o pronunciamento, é material a informação que pode influenciar as decisões de seus usuários, se omitida, distorcida ou

obscurecida. Além disso, o pronunciamento elucida que não se deve compensar ativos e passivos, nem receitas e despesas, pois a compensação prejudica a compreensão das transações e dos demais eventos, assim como a avaliação dos usuários quanto aos futuros fluxos de caixa da entidade.

Dessa forma, a apresentação de cada classe material de itens semelhantes e dos itens materiais de natureza ou função distinta deve ser separada. Além disso, a apresentação dos ativos e passivos, circulantes e não circulantes, também deve ser realizada de forma separada no Balanço Patrimonial, assim como as receitas e despesas na Demonstração do Resultado (salvo exceções consentidas pela norma).

Diante disso, pela análise desses tópicos, contemplados na categoria I, obteve-se os resultados apresentados no Quadro 7, a seguir:

Quadro 7 – Quanto à evidenciação de valores nas demonstrações contábeis, de acordo com o CPC 26 (R1)

	2015	2016	2017	2018	2019
1. Apresentação separada das classes materiais de itens semelhantes.	SIM	SIM	NÃO	SIM	SIM
2. Apresentação separada de itens materiais e de natureza ou função distintas.	SIM	SIM	NÃO	SIM	SIM
3. Apresentação separada de ativos e passivos.	SIM	SIM	NÃO	SIM	SIM
4. Apresentação separada das receitas e despesas.	SIM	SIM	NÃO	SIM	SIM

Fonte: Dados da pesquisa e adaptado de Zittei, Politelo e Scarpin (2016).

Como dito anteriormente, a análise dos aspectos contábeis da transparência foi prejudicada pela não disponibilização das demonstrações contábeis referentes ao ano de 2017. Exceto nesse ano, porém, a entidade em estudo atendeu a todos os requisitos estabelecidos na categoria I da análise da transparência contábil.

Portanto, pela análise do Quadro 7, conclui-se que a fundação separa os itens em classes materiais e apresentam separadamente seus ativos e passivos. Além disso, apresenta as receitas e despesas de forma separada, em itens materiais e de natureza e função distinta. Contribui, com isso, para o melhor entendimento da destinação dos recursos, como conclui Zittei, Politelo e Scarpin (2016).

O CPC 26 institui a divulgação de informação comparativa para todos os montantes apresentados nas demonstrações contábeis e esse tópico foi analisado pela segunda categoria

da análise contábil da transparência. Os resultados observados foram os seguintes:

Quadro 8 – Quanto à informação comparativa nas demonstrações contábeis, de acordo com o CPC 26

		2015	2016	2017	2018	2019
1.	Apresentação de, no mínimo, dois balanços patrimoniais com as informações comparativas com respeito ao período anterior para todos os montantes apresentados na demonstração contábil do período corrente.	SIM	SIM	NÃO	SIM	SIM
2.	Apresentação de, no mínimo, duas demonstrações do resultado com as informações comparativas com respeito ao período anterior para todos os montantes apresentados na demonstração contábil do período corrente.	SIM	SIM	NÃO	SIM	SIM
3.	Apresentação de, no mínimo, duas demonstrações das mutações do patrimônio líquido com as informações comparativas com respeito ao período anterior para todos os montantes apresentados na demonstração contábil do período corrente.	SIM	SIM	NÃO	SIM	SIM
4.	Apresentação de, no mínimo, duas demonstrações dos fluxos de caixa com as informações comparativas com respeito ao período anterior para todos os montantes apresentados na demonstração contábil do período corrente.	SIM	SIM	NÃO	SIM	SIM

Fonte: Dados da pesquisa e adaptado de Zittei, Polítelo e Scarpin (2016).

Semelhante à categoria I, os requisitos estabelecidos na categoria II foram atendidos em sua totalidade, com exceção do ano de 2017, como demonstra o Quadro 8. Ou seja, os demonstrativos disponibilizados seguiram a instrução estabelecida pelo CPC 26 (R1), apresentando o montante do exercício anterior de todas as contas. Logo, verifica-se que nos anos 2015, 2016, 2018 e 2019 é possível observar o desempenho econômico com a relação ao ano anterior.

A categoria III, por sua vez, buscou avaliar o desejo da organização de identificar os demonstrativos e os resultados apresentam-se no Quadro 9, a seguir:

Quadro 9 – Quanto à identificação das demonstrações contábeis, de acordo com o CPC 26

	2015	2016	2017	2018	2019
9. Apresentação das demonstrações contábeis, identificadas claramente e distinguidas de qualquer outra informação que porventura conste no mesmo documento.	SIM	SIM	NÃO	SIM	SIM
10. Indicação do nome da entidade às quais as demonstrações contábeis dizem respeito ou outro meio que permita sua identificação, bem como qualquer alteração que possa ter ocorrido nessa identificação desde o término do período anterior.	SIM	SIM	NÃO	SIM	SIM
11. Indicação se as demonstrações contábeis se referem a uma entidade individual ou a um grupo de entidades.	SIM	SIM	NÃO	SIM	SIM
12. Indicação da data de encerramento do período de reporte ou o período coberto pelo conjunto de demonstrações contábeis ou notas explicativas.	SIM	SIM	NÃO	SIM	SIM
13. Indicação da moeda de apresentação.	SIM	SIM	NÃO	SIM	SIM
14. Apresentação do nível de arredondamento usado na apresentação dos valores nas demonstrações contábeis.	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO

Fonte: Dados da pesquisa e adaptado de Zittei, Politelo e Scarpin (2016).

Como pode-se concluir pela observação do Quadro 9, a fundação preocupa-se com a identificação das demonstrações contábeis, diferenciando-as dos demais relatórios concedidos. Além disso, informam de qual entidade referem-se e indicam nome da instituição de forma clara. O período de encerramento dos demonstrativos também foi informado, bem como a moeda de apresentação.

O nível de arredondamento utilizado para apresentar os valores, por sua vez, não foi informado, em desacordo, portanto, com a norma em estudo.

No Quadro 10, apresentada a seguir, estão os resultados obtidos nos requisitos da terceira categoria da análise da transparência contábil, relacionados à estrutura e ao conteúdo das demonstrações contábeis:

Quadro 10 – Quanto à estrutura e ao conteúdo das demonstrações contábeis, de acordo com o CPC 26

		2015	2016	2017	2018	2019
15.	Apresentação segregada das contas do ativo e passivo circulante.	SIM	SIM	NÃO	SIM	SIM
16.	Apresentação segregada dos ativos circulantes e não circulantes e passivos circulantes e não circulantes.	SIM	SIM	NÃO	SIM	SIM
17.	Subdivisão do ativo não circulante em realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível.	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO
18.	Descrição da natureza e da finalidade de cada reserva dentro do patrimônio líquido.	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO
19.	Apresentação segregada das contas da Demonstração do Resultado.	SIM	SIM	NÃO	SIM	SIM
20.	Apresentação do resultado líquido do período na Demonstração do Resultado.	SIM	SIM	NÃO	SIM	SIM
21.	Inexistência de rubrica ou itens de receitas ou despesas como itens extraordinários.	SIM	SIM	NÃO	SIM	SIM
22.	Subclassificação das despesas.	SIM	SIM	NÃO	SIM	SIM
23.	Conciliação do saldo no início e no final do período.	SIM	SIM	NÃO	SIM	SIM
24.	Apresentação segregada das contas do patrimônio líquido.	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO
25.	Referência cruzada entre os itens das demonstrações contábeis e as Notas Explicativas.	NÃO	NÃO	NÃO	SIM	SIM
26.	Descrição da natureza das operações da entidade e das suas principais atividades.	SIM	SIM	NÃO	SIM	SIM

Fonte: Dados da pesquisa e adaptado de Zittei, Politelo e Scarpin (2016).

As contas do ativo e do passivo, circulante e não circulante, as no Balanço Patrimonial, assim como as contas da Demonstração do Resultado, foram apresentadas de forma separada em todos os anos os quais tiveram suas demonstrações contábeis disponibilizadas (exceção do ano de 2017, portanto).

Além disso, em todos os anos, exceto 2017, foram subclassificadas as despesas, conciliados os saldos inicial e final e apresentado o resultado líquido nos demonstrativos. Além

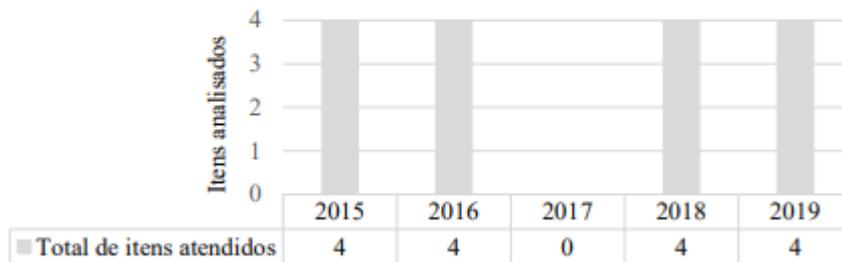
disso, inexistiram rubricas ou itens de receitas ou despesas como itens extraordinários e a natureza das operações da entidade e das suas principais atividades foi descrita.

Por outro lado, o ativo circulante não foi subdividido em realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível em nenhum dos anos observados. Ademais, em nenhum dos anos foram apresentadas as contas do patrimônio líquido de forma segregada, nem houve evidenciação quanto às reservas, tampouco quanto sua natureza e finalidade. Houve referência cruzada entre os itens das demonstrações contábeis e as Notas Explicativas apenas nos anos de 2018 e 2019.

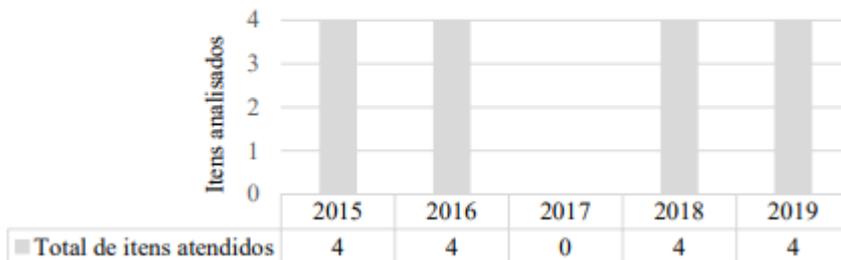
O resultado da análise do aspecto contábil da transparência, apresenta-se no Gráfico 2, a seguir, que reúne as quatro categorias que a compõe, indicando o total de itens analisados com relação aos itens atendidos pela fundação em estudo:

Gráfico 2 - Análise do Aspecto Contábil da Transparência

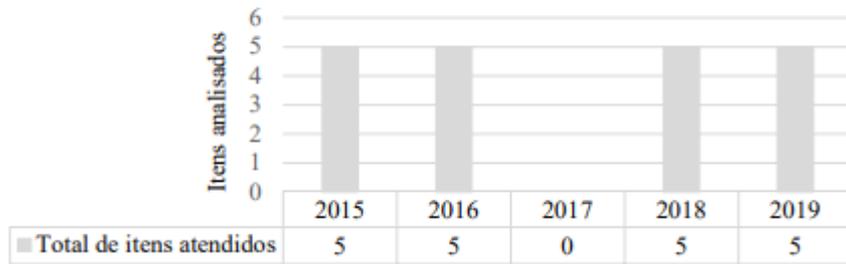
**Categoria I - Evidenciação de valores nas demonstrações contábeis**



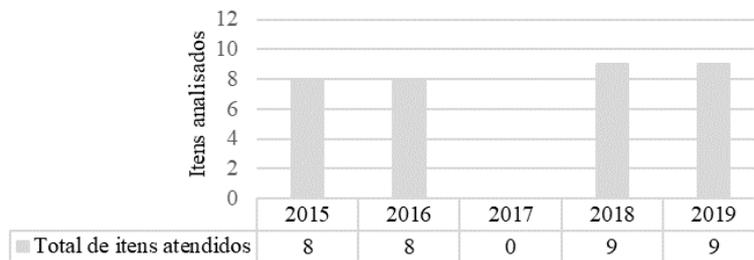
**Categoria II - Informação comparativa nas demonstrações contábeis**



Categoria III - Identificação das demonstrações contábeis



Categoria IV - Estrutura e conteúdo das demonstrações contábeis

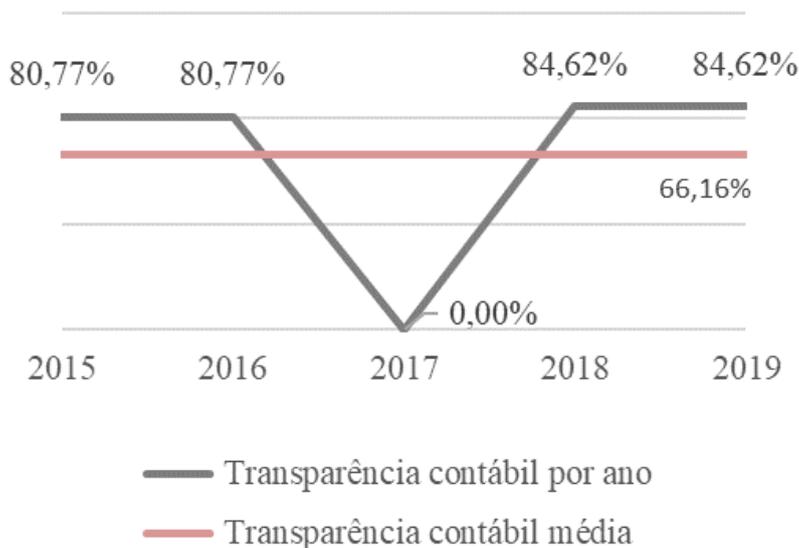


Fonte: Elaborado pela autora, com base nos dados da pesquisa.

O Gráfico 2 possibilita concluir quanto ao nível de transparência contábil por ano. Quanto às demonstrações contábeis do ano de 2015, o percentual do total de itens atendidos com relação ao total de itens analisados é de 80,77%. Em 2016 obteve-se o mesmo percentual, pois manteve o nível de evidenciação do ano anterior. Em 2018 esse percentual subiu para 84,62%. Isso porque realizou-se referência cruzada, identificando cada item das demonstrações contábeis com a sua respectiva informação nas Notas Explicativas. Esse percentual manteve-se em 2019.

Portanto, pela análise do Gráfico 2, pôde-se depreender o percentual de itens atendidos em cada ano e elaborar o Gráfico 3, abaixo, que conclui sobre a transparência contábil da organização em cada um dos anos avaliados e apresenta o nível de transparência contábil médio da organização:

Gráfico 3 – Nível de Transparência Contábil da Fundação Cristiano Varella



Fonte: Elaborado pela autora, com base nos dados da pesquisa.

Os resultados apontados no Gráfico 3 foram obtidos pela divisão entre o total de itens atendidos nas quatro categorias pelo total de itens observados. É oportuno enfatizar que a não disponibilização do ano de 2017 impactou no índice de transparência médio, que foi de 66,16%.

É pertinente salientar que a análise da transparência nas demonstrações contábeis é ampla e abarca muitos elementos e pormenores, que sobrepõem a prestação de contas. Abrange aspectos como linguagem amigável, capacidade de reprodução, facilidade de acesso, facilidade de compreensão, dentre outros fatores que não foram contemplados nos checklists e, portanto, na análise da transparência deste artigo.

Nesse sentido, faz-se necessário ressaltar que a identificação de parte dos demonstrativos foi realizada com dificuldade, pois eles não estavam disponibilizados de forma acessível na área do site da instituição destinada à transparência, sendo necessário recorrer à ferramenta de pesquisa Google.

Convém destacar ainda que a ausência do retorno da instituição estudada, sobre o não fornecimento dos demonstrativos referentes ao ano de 2017, faz com que a efetividade dos canais de comunicação por ela disponibilizados seja questionável.

Ressalvadas essas observações, como o resultado obtido na análise do aspecto organizacional da transparência foi de 95% e o resultado depreendido pela análise do aspecto

contábil da transparência foi de 66,16%, conclui-se que o nível de transparência geral da Fundação Cristiano Varella é de 80,58%. Esse resultado indica a preocupação da entidade com a transparência, mas indica também uma necessidade de melhor atendimento às normas contábeis.

De forma semelhante a este artigo, estudos anteriores também buscaram examinar o nível de divulgação de entidades do terceiro setor. Santos, Ohayon e Pimenta (2017) analisaram o nível de disclosure voluntário de informações financeiras e não financeiras de entidades pertencentes aos estado do Rio de Janeiro, os autores identificaram que as organizações pesquisadas possuem baixa preocupação com o disclosure voluntário priorizando o disclosure obrigatório ao fornecer informações exigidas por órgão públicos, ademais identificaram que as organizações analisadas fazem pouco uso dos benefícios da internet para a divulgação de informações financeiras e não financeiras.

Zittei, Politelo e Scarpin (2016) buscaram identificar o nível de evidenciação contábil de entidades do terceiro setor participantes de um projeto de transparência e prestação de contas, foram analisadas informações divulgadas nos sites das entidades. Os autores observaram alguns itens de evidenciação no que se refere a requisitos das demonstrações contábeis e identificaram que o índice médio de evidenciação das entidades participantes foi de 27%, um índice considerado baixo, que pode denotar uma não percepção da importância da prestação de contas e transparência por parte das organizações estudadas.

Dessa forma, ressalvadas as particularidades de cada pesquisa, conclui-se que para os quesitos observados no presente artigo, o resultado obtido pela Fundação Cristiano Varella foi satisfatório.

## **CONCLUSÃO**

Diante a grande relevância social do Terceiro Setor e a importância da transparência nas organizações que o compõe, verificou-se, por isso, a pertinência de se discutir acerca da transparência nas entidades sem fins lucrativos, a fim de beneficiar a sociedade. Com isso, este artigo teve como objetivo geral identificar o nível de transparência da instituição Fundação Cristiano Varella.

Destaca-se que o entendimento da transparência, se restrito a aspectos de prestação de contas é limitado. Isso porque a transparência é multidimensional; em uma instituição abrange sua comunicação com a sociedade, a estruturação da equipe responsável por dirigi-la, dentre outros fatores. Devido a isso, neste artigo, fez-se necessário analisar a transparência de forma subdividida em aspecto organizacional e aspecto contábil.

Dessa maneira, o *checklist* voltado ao aspecto organizacional da transparência contemplou 20 itens, subdividido em três categorias – *i*) fornecimento de informações sobre a entidade; *ii*) relacionamento com a comunidade e demais partes interessadas e *iii*) busca pela conformidade legal. Do total de itens analisados, 19 foram atendidos pela fundação estudada, obtendo, portanto, um nível de transparência organizacional de 95%.

O *checklist* voltado ao aspecto contábil da transparência, por sua vez, contou com 26 itens, subdividido em quatro categorias – *i*) evidenciação de valores nas demonstrações contábeis; *ii*) informação comparativa nas demonstrações contábeis; *iii*) identificação das demonstrações contábeis; e *iv*) estrutura e conteúdo das demonstrações contábeis.

Do total de itens analisados, foram atendidos 21 em 2015 e 2016, nenhum em 2017 (já que os demonstrativos desse ano não foram localizados) e 22, em 2018 e 2019. Ressalta-se que foi buscado o contato com a entidade, visando esclarecimentos para a não disponibilização dos demonstrativos referentes ao ano de 2017; porém, não se obteve o retorno da fundação. O nível de evidenciação do aspecto contábil da transparência foi de, portanto, 80,77% em 2015 e 2016, 0% em 2017 e 84,62% em 2018 e 2019. Logo, depreende-se pela média desses percentuais, um nível de transparência contábil geral de 66,16%.

Dessa forma, em resposta ao problema de pesquisa delimitado, conclui-se que o nível de transparência geral da organização é de 80,58%. Esse percentual foi obtido pela média dos dois percentuais apresentados – obtidos na análise do aspecto organizacional e do aspecto contábil. Esse resultado revela que há uma preocupação da entidade em ser transparente, muito embora existam pontos a serem trabalhados, sobretudo com relação ao atendimento das normas contábeis.

Com isso, infere-se que o índice percentual de 80,58% obtido nessa pesquisa é razoável. Todavia, é necessário, que a temática da transparência seja melhor difundida, a fim de que sua importância seja cada vez mais constatada pelas entidades do Terceiro Setor.

Quanto as suas limitações, percebe-se que este estudo poderia ter sido realizado com um maior número de amostras, de forma a possibilitar um comparativo entre as instituições e de

indicar tendências em determinadas regiões. Seria interessante ainda, analisar a transparências dos demais tipos de organizações que compõem o Terceiro Setor. Destaca-se também, que este trabalho limitou-se a analisar a transparência da instituição, tendo como base de pesquisa os documentos e demais informações recolhidas no site da instituição estudada.

Por isso, para estudos futuros, sugere-se a aplicação dos *checklists* em um número ampliado de organizações, comparando os resultados, de maneira a ressaltar e consolidar a importância da temática da transparência nas entidades do Terceiro Setor. Sugere-se também a elaboração de questionários capazes de analisar os pormenores de cada aspecto da transparência no Terceiro Setor. Além disso, é interessante estudar a possibilidade de minimizar a dicotomia que uma indicação em “sim” ou “não”, como nos *checklists* elaborados, ocasiona, contemplando, para isso, outras formas de quantificação para as respostas. Por fim, sugere-se a análise da transparência ativa em instituições do Terceiro Setor.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALBUQUERQUE, Antônio Carlos Carneiro de. **Terceiro setor: história e gestão de organizações**. São Paulo: Summus Editorial, 2006.

ANDRADE, Miriam Gomes Vieira de. **Organizações do terceiro setor: estratégias para captação de recursos junto às empresas privadas**. 2002. 146 f. Dissertação (Mestrado) – Curso de Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2002. Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/82588>. Acesso em: 26 out.2020.

BARBOZA, Renato et al. O “Terceiro Setor na Saúde”: temas de investigação, atores, avanços e lacunas na gestão do sistema único de saúde no prisma das ciências sociais e humanas em saúde. **Revista Gestão & Políticas Públicas**, [S.L.], v. 10, n. 1, p. 117-138, 16 ago. 2020. Universidade de Sao Paulo, Agencia USP de Gestão da Informação Acadêmica (AGUIA). <http://dx.doi.org/10.11606/rgpp.v10i1.183908>. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rgpp/article/view/183908>. Acesso em: 17 mai. 2021.

BARDIN, Laurence. **Análise de conteúdo**. Lisboa: Edições 70 Ltda, 1977.

BOCCHI, Olsen Henrique. **O Terceiro Setor: uma visão estratégica para projetos de interesse público**. Curitiba: Intersaberes, 2013. Disponível em: [www.bvirtual.com.br/](http://www.bvirtual.com.br/). Acesso em: 10 out. 2020.

BRASIL. Lei nº 13.019, de 31 de julho de 2014. **Estabelece o regime jurídico das parcerias entre a administração pública e as organizações da sociedade civil**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2014/lei/l13019.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/l13019.htm). Acesso em: 10 nov. 2020.

CANABRAVA, Claudia Marques et al. Sistema Único de Saúde e o terceiro setor: caracterização de entidades, não hospitalares, que possuem serviços em atenção básica de saúde em Belo Horizonte, Minas Gerais, Brasil. **Cad. Saúde Pública**, Rio de Janeiro, v. 1, n. 23, p. 115-126, jan. 2007. Disponível em: <https://www.scielo.org/article/csp/2007.v23n1/115-126/#back10>. Acesso em: 24 mai. 2021.

CARLOMAGNO, Márcio C; ROCHA, Leonardo Caetano da. Como criar e classificar categorias para fazer análise de conteúdo: uma questão metodológica. **Revista Eletrônica de Ciência Política**, [S.L.], v. 7, n. 1, p. 173-188, 18 jul. 2016. ISSN: 2236-451X. Disponível em: <https://revistas.ufpr.br/politica/article/view/45771>. Acesso em: 20 out. 2020.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC). **CPC 26 (R1) – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil**. Brasília, 2011. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/CPC/DocumentosEmitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=80>. Acesso em 15 de set. de 2020.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC). **ITG 2002 (R1) – Entidade Sem Finalidade de Lucros**. Brasília, 2015. 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: 20 out. 2020.

DALL'AGNOL, Camila Fortuna. **Contribuição da Transparência e Prestação de Contas na Mobilização de Recursos no Terceiro Setor: Um estudo de casos múltiplos realizado na Região Norte do Rio Grande do Sul**. 2015. 104 f. Dissertação (Mestrado) – Curso de Administração, Escola de Administração da Faculdade Meridional, Passo Fundo, 2015. Disponível em: <https://seer.imed.edu.br/index.php/raime>. Acesso em: 24 de mai. de 2021.

DALL'AGNOL, Camila Fortuna et al. Transparência e prestação de contas na mobilização de recursos no Terceiro Setor: um estudo de casos múltiplos realizado no sul do Brasil. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, p. 187-203, abr. 2017. ISSN: 1809- 3337. Disponível em: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=117051921011>. Acesso em: 20out. 2020.

FCV – **Fundação Cristiano Varella**. Disponível em: <https://www.fcv.org.br/>. Acesso em: 24 de mai. de 2021.

FERRAREZI, Elisabete; REZENDE, Valéria. **OSCIP: Organização da Sociedade Civil de Interesse Público: a Lei 9.790/99 como alternativa para o Terceiro Setor**. 2. ed. Brasília: Comunidade Solidária, 2001. Disponível em: <http://www.mj.gov.br/snj/oscip.htm>. Acesso em: 26 out. 2020.

FERRARI, Philippe Cunha. **A instituição Romão de Mattos Duarte: transformações, reorganizações, adequações e desafios após 1990**. 2018. 215 f. Dissertação (Mestrado) – Curso de Ciências Sociais, Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, 2018. Disponível em: <https://www.maxwell.vrac.puc-rio.br/colecao.php?strSecao=resultado&nrSeq=33552@1>. Acesso em: 26 out. 2020.

FLACH, Leonardo; GONÇALVES, Carlos Vinícius. Accountability e análise da conformidade das demonstrações financeiras de uma organização do Terceiro Setor de Florianópolis. Desenvolve: **Revista de Gestão do Unilasalle**, Canoas, v. 2, n. 2, p. 69-88, set. 2013. ISSN: 2316-5537. Disponível em: <http://www.revistas.unilasalle.edu.br/index.php/desenvolve>. Acesso em: 20 out. 2020.

FLACH, Leonardo; LA ROSA, Nadimi Negrão; STUPP, Diego Rafael. Transparência Online das Informações de Organizações do Terceiro Setor. In: 5º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças & Iniciação Científica em Contabilidade, Santa Catarina, 2014. Disponível em: <http://dvl.ccn.ufsc.br/congresso/anais/5CCF/20140421110643.pdf>. Acesso em: 20. out. 2020.

FRANÇA, José Antônio (coord.) et al. **Manual de procedimentos para o terceiro setor: aspectos de gestão e de contabilidade para entidades de interesse social**. – Brasília: CFC, FBC, Profis, 2015.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

HÜLSE, Levi. Origem e evolução das fundações privadas: uma perspectiva histórica e jurídica. **Revista Jurídica (FURB)**, v. 16, n. 32, p. 35-46, dez. 2012. ISSN 1982-4858. Disponível em: <https://proxy.furb.br/ojs/index.php/juridica/article/view/3448>. Acesso em: 22 mar. 2021.

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **As fundações privadas e associações sem fins lucrativos no Brasil: 2016**. Rio de Janeiro: IBGE, 2019. ISBN 978-85-240-4486-1. Disponível em: <https://biblioteca.ibge.gov.br/index.php/biblioteca-catalogo?view=detalhes&id=2101647>. Acesso em: 03 mar. 2021.

IPEA – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. **Relatório OSCIP e OS: Perfil das Organização Social e Organização da Sociedade Civil de Interesse Público em atividade no Brasil**. São Paulo: IPEA, 2020. Disponível em: <https://mapaosc.ipea.gov.br/publicacao.html#/81>. Acesso em: 27 ago. 2020.

LOLLA, Sandra Cristina Correia; VELOSO, Elza Fátima Rosa. Governança corporativa no terceiro setor: estudo de caso da obra social Santa Rita de Cássia. **Revista Metropolitana de Governança Corporativa**, São Paulo, v. 3, n. 1, p. 28-51, jun. 2018. Disponível em: <https://revistaseletronicas.fmu.br/index.php/RMGC/article/view/1760/1329>. Acesso em: 3 mai. 2021.

OLIVEIRA, W. E. S.; COELHO, C. U. F. **Transparência das Informações e seu Impacto no Valor Econômico: um Estudo em Organizações do Terceiro Setor**. Pensar Contábil, v. 19, n. 70, p. 44-51, 2017. Disponível em: <http://www.spell.org.br/documentos/ver/48859/transparencia-das-informacoes-e-seu-impacto-no-valor-economico--um-estudo-em-organizacoes-do-terceiro-setor->. Acesso em 10 set. 2020.

RODRIGUES, Aldenir Ortiz et al. **Contabilidade do 3º Setor**. 4. ed. – São Paulo: Editora: Iob Sage, 2015.

SANTA CASA DE MISERICÓRDIA (São Paulo). **Santa Casa de Misericórdia de São Paulo, um dos primeiros hospitais do país**. 2018. Fonte histórica: O Poder da Misericórdia, 1º volume – Glauco Carneiro. Disponível em: <https://www.santacasasp.org.br/portal/site/pub/12516/santa-casa-de-misericordia-de-sao-paulo-um-dos-primeiros-hospitais-do-pais>. Acesso em: 29 set. 2020.

SANTOS, Carla Macedo Velloso dos; OHAYON, Pierre; PIMENTA, Márcio Marvila. Disclosure via website e as características das empresas do Terceiro Setor: um estudo empírico das entidades cariocas. **Advances In Scientific And Applied Accounting**, [S.L.], v. 10, n. 1, p. 073-090, 30 abr. 2017. Associação Nacional de Programas de Pós-graduação em Ciências Contábeis (ANPCONT). Disponível em: <https://dx.doi.org/10.14392/asaa.2017100105>. Acesso em: 29 set. 2020.

SILVA, Vanessa Costa e. **Terceiro setor e parcerias na saúde: as Organizações Sociais como possibilidades e limites na gerência da Estratégia Saúde da Família**. 2014. 150 f. Tese (Doutorado) – Escola Nacional de Saúde Pública, Sergio Arouca, Rio de Janeiro, 2014. Disponível em: <https://www.arca.fiocruz.br/handle/icict/36086>. Acesso em: 21 de mai. de 2021.

SOPRANE, Glenda de Almeida. **A accountability como instrumento de transparência em entidades sem fins lucrativos – o caso de uma fundação de apoio e assistência**. 2011. 116 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Administração, Universidade Federal do Mato Grosso do Sul, Campo Grande, 2011. Disponível em: <https://repositorio.ufms.br/handle/123456789/1421>. Acesso em: 4 mar. 2021.

TCESP. **Repasse Públicos ao Terceiro Setor**. Manual Básico, 2019. Disponível em: <https://www.tce.sp.gov.br/publicacoes/repasse-publicos-ao-terceiro-setor>. Acesso em: 11 de out. de 2020.

TONDOLO, Rosana da Rosa Portella et al. Transparência no Terceiro Setor: Uma proposta de construto e mensuração. **Espacios Públicos, Toluca**, v. 8, n. 47, p. 7-25, dez.2016. Disponível em: <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=67650281001>. Acesso em: 3 mai. 2021.

TONDOLO, Rosana da Rosa Portella. **Desenvolvimento de capital social organizacional em um projeto interorganizacional no Terceiro Setor**. 2014. 157 f. Tese (Doutorado) - Curso de Administração, Universidade do Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo, 2014. Disponível em: <http://repositorio.jesuita.org.br/handle/UNISINOS/4794>. Acesso em: 19 mar.2021.

ZITTEI, Marcus Vinicius Moreira; POLITELO, Leandro; SCARPIN, Jorge Eduardo. Nível de Evidenciação Contábil de Organizações do Terceiro Setor. **Administração Pública e Gestão Social**, [S.L.], v. 1, n. 2, p. 85-94, 27 abr. 2016. Administração Pública e Gestão Social. <http://dx.doi.org/10.21118/apgs.v1i2.892>. Disponível em: [https://www.researchgate.net/publication/302980288\\_Nivel\\_de\\_Evidenciacao\\_Contabil\\_de\\_Organizacoes\\_do\\_Terceiro\\_Setor](https://www.researchgate.net/publication/302980288_Nivel_de_Evidenciacao_Contabil_de_Organizacoes_do_Terceiro_Setor). Acesso em: 24 fev. 2021.

**Declaração de Interesse**

*Os autores declaram não haver nenhum conflito de interesse*

**Financiamento**

*Financiamento próprio*

**Agradecimentos**

*O preenchimento desse item é opcional*

**Colaboração entre autores**

*O presente artigo foi escrito pela F. R. M. S. sob orientação da professora M. S. S., projetado como trabalho de conclusão do curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Viçosa. Ambas as autoras cuidaram da parte dissertativa do artigo.*