SEMINA
Ciências Sociais e Humanas

Artigo

Nível de Conformidade das Informações Contábeis Divulgadas por Associações Brasileiras com as Normas Vigentes e sua Relação com as Características Organizacionais

Cássia Vanessa Olak Alves Cruz[1]
Helen Cristine Machado Pennacchi[2]
Beatriz Carvalho Silva[3]
Larissa Ribeiro de Andrade[4]

Resumo

O objetivo deste estudo foi avaliar o nível de conformidade das informações contábeis divulgadas por associações privadas brasileiras com as normas vigentes e sua relação com as características organizacionais dessas entidades. Realizou-se uma pesquisa documental e de arquivo, de delineamento descritivo e quanti-qualitativo, com ênfase na abordagem quantitativa. Foram analisadas as demonstrações contábeis de 2022 de 89 associações privadas brasileiras integrantes das 100 Melhores ONGs do Brasil de 2023, por meio de checklist com 39 itens, abrangendo critérios de reconhecimento, demonstrações obrigatórias e conteúdo das notas explicativas. Os resultados indicaram nível de conformidade geral de 65,3%, com mediana de 71,9%, evidenciando que essas entidades não atendem integralmente às normas contábeis vigentes. As características organizacionais foram correlacionadas ao nível de conformidade por meio de correlação de Spearman e regressão linear múltipla. Identificou-se que a presença de parecer de auditor externo apresenta correlação positiva e estatisticamente significativa com o nível de conformidade, enquanto porte, tempo de constituição e existência de subvenções governamentais não apresentaram influência significativa. Os resultados contribuem para a compreensão dos fatores que impactam a transparência contábil das associações privadas, oferecendo subsídios ao aprimoramento da governança e da prestação de contas no Terceiro Setor.

Palavras-chave: Terceiro setor; informações contábeis; nível de conformidade; características organizacionais.

[1] Doutora em Ciências Contábeis pela Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade (FEA) da Universidade de São Paulo (USP). Professora Associada do Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Estadual de Londrina (UEL). E-mail: cassiavanessa@uel.br

[2] Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual de Londrina (UEL), Brasil. E-mail: helenpennacchi@gmail.com

[3] Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual de Londrina (UEL), Brasil. E-mail: beatriz.carvalho20@uel.br

[4] Doutora em Estatística pela Universidade Federal de Lavras (UFLA). Professora Adjunta da Universidade Estadual de Londrina (UEL).E-mail: larissa.est@uel.br

https://doi.org/10.5433/1679-0383.2026.v47.56105

Level of Compliance of Accounting Information Disclosed by Brazilian Associations with Current Standards and Its Relationship with Organizational Characteristics

Abstract

This study aimed to assess the level of compliance of accounting information disclosed by Brazilian private associations with current standards and its relationship with their organizational characteristics. A documentary and archival research was conducted, with a descriptive and quanti-qualitative design, emphasizing the quantitative approach. The 2022 financial statements of 89 Brazilian private associations included in the "100 Best NGOs in Brazil 2023" ranking were analyzed using a 39-item checklist covering recognition criteria, mandatory financial statements, and the content of explanatory notes. Results showed an overall compliance level of 65.3%, with a median of 71.9%, indicating that these entities do not fully meet current accounting standards. Organizational characteristics were correlated with the compliance level using Spearman correlation and multiple linear regression. The presence of an external audit report showed a positive and statistically significant correlation with compliance, while size, length of existence, and receipt of government grants showed no significant influence. These findings contribute to understanding the factors affecting accounting transparency in private associations, providing support for improving governance and accountability in the Third Sector.

Keywords: Third sector; accounting information; level of compliance; organizational characteristics.

Introdução

O conceito de Terceiro Setor tem raízes na tradição anglo-saxônica, especialmente influenciada pela noção de filantropia, em uma perspectiva que o associa às entidades sem fins lucrativos (França Filho, 2002). As organizações do Terceiro Setor desempenham um papel crucial como parceiras do governo, complementando a administração pública e contribuindo para a implementação de políticas sociais no Brasil. Esse engajamento tem resultado em um notável crescimento desse setor (Cruz et al., 2020).

Entre as entidades do Terceiro Setor destacam-se as associações privadas, cuja existência está prevista no Código Civil, em seu Art. 53, onde se lê que "[...] constituem-se as associações pela união de pessoas que se organizem para fins não econômicos" (Brasil, 2002). Estevam (2021) complementa que uma associação é formada por indivíduos que compartilham um objetivo comum e dedicam seu tempo e conhecimento para alcançá-lo e que, coletivamente, definem as regras e o destino dos recursos, sem buscar benefícios pessoais.

Dada a importância das organizações do Terceiro Setor, que desempenham funções de interesse público ou coletivo na sociedade, é esperado que seus relatórios contábeis sigam as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC). Esse procedimento aumenta a credibilidade na prestação de contas das instituições, promovendo transparência em suas informações (Cruz et al., 2020).

Analisar a qualidade das informações contábeis de uma organização sem fins lucrativos é tão crucial quanto para empresas de capital aberto. Isso se deve ao interesse de diversas partes, como doadores, governo, sociedade, colaboradores, gestores, fornecedores e usuários, que necessitam de informações sobre os ganhos da entidade para avaliar seu desempenho econômico e financeiro (Ramos; Klann, 2015). Complementarmente, entende-se que informação contábil relevante é aquela que impacta a decisão do doador ao alocar recursos em instituições do Terceiro Setor; sua relevância está intimamente ligada à disponibilidade dessa informação para o investidor social (Cruz, 2010).

Pesquisas anteriores, como as realizadas por Cruz et al. (2020), Koch et al. (2018) e Ramos e Klann (2015) verificaram a conformidade da informação contábil nos relatórios financeiros com as normas de contabilidade e as características organizacionais de entidades sem fins lucrativos. Em geral, estes estudos mostram que o nível de conformidade com as normas não atende todos os requisitos da legislação contábil brasileira. Portanto, eles destacam a necessidade de aprimorar o processo do relatório contábil para que as entidades do Terceiro Setor se adequem melhor às normas específicas, visando uma evidenciação mais precisa e completa das informações financeiras.

Este estudo inova ao direcionar sua análise exclusivamente para associações privadas, permitindo uma compreensão mais detalhada das particularidades desse tipo de organização. Além disso, enquanto pesquisas anteriores utilizaram amostras aleatórias

ou restritas a determinados cadastros, esta investigação selecionou uma amostra mais atual com a utilização de dados contábeis do exercício de 2022. Dessa forma, a análise concentra-se em entidades reconhecidas por sua atuação e governança, proporcionando um retrato mais representativo e atualizado da conformidade contábil no setor.

Diante deste cenário, o presente estudo visou fornecer a resposta para a seguinte questão: qual o nível de conformidade das informações contábeis divulgadas por associações privadas brasileiras com as normas vigentes e sua relação com as respectivas características organizacionais?

Em sequência, o objetivo geral deste trabalho consistiu em avaliar o nível de conformidade das informações contábeis divulgadas por associações privadas brasileiras com as normas vigentes e sua relação com as respectivas características organizacionais.

Este estudo tratou de estabelecer continuidade àquele realizado por Cruz et al. (2020), que verificou a relação entre a divulgação de informações contábeis nos padrões especificados pelas normas vigentes e as características organizacionais das fundações privadas brasileiras. Embora o foco desta pesquisa tenha sido as associações privadas, a continuidade se dá pela replicação da mesma metodologia empregada no estudo anterior, possibilitando a comparação dos resultados entre os diferentes tipos de entidades.

Além de contribuir academicamente oferecendo uma análise abrangente e atualizada sobre a conformidade das informações contábeis divulgadas por associações privadas, este trabalho buscou oferecer uma base teórica e empírica que amplie o entendimento sobre a aplicação das normas contábeis nesse contexto. Ademais, pretendeu-se fornecer subsídios técnicos e normativos que auxiliem os profissionais de contabilidade e gestores na tomada de decisão quanto à adequação, qualidade e confiabilidade das demonstrações financeiras, possibilitando uma gestão mais alinhada às boas práticas contábeis. No contexto social, almejou promover a transparência e credibilidade das informações contábeis, contribuindo para o fortalecimento da governança corporativa e para a valorização da imagem institucional dessas entidades.

Revisão bibliográfica

Transparência e obrigatoriedade da divulgação contábil nas organizações do terceiro setor

Nos últimos anos, a ênfase na transparência e na responsabilidade das organizações do Terceiro Setor tem se intensificado, impulsionada tanto pelo aumento da preocupação entre os gestores e financiadores quanto pela pressão pública diante dos escândalos envolvendo as Organizações Não Governamentais (ONGs). Essa preocupação influencia as práticas organizacionais e transcende fronteiras, motivando pesquisadores em diversos continentes a buscar mais informações sobre o tema (Tondolo *et al*., 2016).

Nesse sentido, a contabilidade desempenha um papel essencial ao oferecer soluções e estratégias para superar as complexas dificuldades enfrentadas pelas entidades do Terceiro Setor, a transparência pode ser fortalecida por ela através da apresentação dos resultados obtidos, uma vez que é gradualmente mais essencial evidenciar tanto a captação de recursos pelas organizações quanto sua função (Assis; Mello; Slomski, 2006).

Diante disso, Alves e Bonho (2018) destacam que as demonstrações contábeis são indispensáveis e de divulgação obrigatória perante essas entidades, pois tratam-se de relatórios com natureza contábil-financeira exigidos pelas normas contábeis específicas apresentadas no tópico subsequente, no qual refletem a situação patrimonial de uma entidade em um determinado exercício. De acordo com o Conselho Federal de Contabilidade (CFC, 2015) e a Resolução da Interpretação Técnica Geral (ITG) 2002 (R1) (CFC, 2015), as entidades do Terceiro Setor utilizam em suas divulgações as seguintes demonstrações obrigatórias: Balanço Patrimonial (BP), Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL), Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC) e Notas Explicativas (NE).

Slomski *et al*. (2012) apontam que os princípios contábeis devem garantir informações pertinentes, confiáveis, comparáveis e compreensíveis. Portanto, as organizações do Terceiro Setor devem fornecer divulgações de informações suplementares caso considerem que as existentes não são adequadas para que os usuários entendam plenamente o efeito de certas transações e outros eventos. Nesse sentido, surge o que se entende por *disclosure* voluntário, que vai além das obrigações legais e normativas, sendo uma divulgação adicional que pode ser útil para os usuários externos, abrangendo as atividades realizadas pela organização (Pereira *et al*., 2023).

Carneiro, Oliveira e Torres (2011) reafirmam que as organizações do Terceiro Setor devem utilizar processos confiáveis em suas interações com a sociedade, demonstrando responsabilidade e prestação de contas não apenas por obrigações legais, mas também por meio de relacionamentos éticos e morais, que promovam a confiança e a transparência dessas entidades.

Portanto, a divulgação dos dados financeiros das organizações não deve ser apenas um requisito legal, mas sim feito de maneira transparente e compreensível para todos os envolvidos. Assim, a contabilidade executa um papel essencial nessas entidades, garantindo aos financiadores e interessados resultados que alcancem a transparência e a sustentabilidade dos relatórios financeiros, demonstrando como os investimentos contribuem positivamente para os resultados sociais (Mário *et al*., 2013).

Normatização contábil no terceiro setor e as características organizacionais

No contexto brasileiro, a normatização contábil quase sempre teve um caráter mais abrangente, exceto em casos específicos como o setor financeiro, setor público

e para atividades reguladas pelo Estado, esferas de grande relevância econômica. Tanto a legislação societária aplicada às companhias de capital aberto, regida pela Lei n.º 6.404/1976, quanto as normas contábeis gerais para escrituração e elaboração de demonstrações financeiras, pautadas nos Princípios de Contabilidade, eram estendidas às demais entidades (França, 2015).

Contudo, França (2015) destaca ainda que além da contabilidade do Terceiro Setor ser caracterizada por uma complexidade intrínseca devido à diversidade nas fontes de receitas, ocorreram também algumas exigências de ONGs internacionais que frequentemente demandam que as entidades receptoras de recursos sigam procedimentos obrigatórios na elaboração de relatórios financeiros para prestação de contas.

Diante dessas considerações, assegurou-se a importância de uma contabilidade submetida a regulamentação específica, a qual contemple as peculiaridades inerentes às entidades sem fins lucrativos (Olak, Slomski; Alves, 2008). Em vista disso e acompanhando a tendência de internacionalização das normas contábeis, o CFC (2012) promulgou a ITG 2002 - Entidade sem Finalidade de Lucros.

Em 2015, a ITG 2002 foi modificada pela primeira vez e passou a ser designada como ITG 2002 (R1), sendo que atualmente as entidades do Terceiro Setor devem aderir aos requisitos estabelecidos pela referida norma (CFC, 2015). Ademais, segundo ela "aplicam-se à entidade sem finalidade de lucros os Princípios de Contabilidade e esta Interpretação. Aplica-se também a NBC TG 1000 – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas ou as normas completas (IFRS completas) naqueles aspectos não abordados por esta Interpretação" (CFC, 2015, item 4).

Holthausen (2009) aponta que muitos fatores moldam a qualidade dos relatórios financeiros, devendo as normas contábeis serem consideradas como um deles. Além disso, algumas características organizacionais também podem influenciar a qualidade das informações contábeis, tais como porte, tempo de constituição, área de atuação, existência de auditoria, entre outras (Ramos; Klann, 2015).

Da mesma forma, a capacidade dos *stakeholders* externos de acessar informações específicas relativas às operações das organizações sem fins lucrativos é importante para decisões de doação (Behn; DeVries; Lin, 2010) e, nesse sentido, as características de tais organizações aparentam desempenhar papel fundamental nos níveis de divulgação dessas informações. Este fato se atesta pelos diversos estudos que tentam buscar a relação entre estas características e os níveis de transparência das entidades, como os de Cruz et al. (2020), Ramos e Klann (2015), Behn, DeVries e Lin (2010) e Bushman, Piotroski e Smith (2004).

Pelo presente trabalho se tratar de um estudo de continuidade, inclusive para possíveis fins comparativos, foram utilizadas as características organizacionais estabelecidas como variáveis pelo estudo de Cruz *et al*. (2020), quais sejam: porte (ativo

total), tempo de constituição (em anos), contratação de auditoria externa e obtenção de subvenções governamentais.

Estudos anteriores

Estudos sobre a extensão da divulgação nas demonstrações financeiras de organizações do Terceiro Setor juntamente com a avaliação de sua conformidade com as leis atuais, emergiram como uma das principais áreas de investigação dentro do campo do Terceiro Setor no Brasil. Segundo Iudícibus (2023), a adequação, justiça e plenitude das informações financeiras são fundamentais para garantir a relevância e compreensão das demonstrações contábeis. Portanto, a falta de transparência e qualidade na divulgação contábil no Terceiro Setor pode representar um obstáculo para o desenvolvimento e *accountability* dessas organizações.

Behn, DeVries e Lin (2010) avaliaram os fatores que influenciam a transparência das informações contábeis no Terceiro Setor, destacando sua importância para a tomada de decisão de doadores e outras partes interessadas. O estudo revelou que organizações sem fins lucrativos com maior endividamento, maior dependência de contribuições, despesas mais elevadas com compensação e atuação no ensino superior têm maior propensão a fornecer demonstrações financeiras auditadas. Além disso, a familiaridade com mecanismos de avaliação externa, como o monitoramento por credores e doadores, incentiva uma postura mais proativa na divulgação dessas informações. Essa transparência voluntária fortalece a credibilidade da organização perante os usuários das demonstrações financeiras.

Complementarmente, Bushman, Piotroski e Smith. (2004) analisaram os fatores que são determinantes para a transparência corporativa entre países, identificando que sua variação está atrelada a aspectos legais e políticos. Os autores destacam que a transparência na governança está diretamente relacionada ao regime legal/judicial, sendo mais elevada em países de origem common law, onde as normas são desenvolvidas por decisões judiciais e há maior eficiência no sistema judiciário. Já a transparência financeira está vinculada ao regime político e tende a ser maior em países com empresas de grande porte. No entanto, a transparência na governança não apresenta correlação com o tamanho das empresas.

Ramos e Klann (2015) averiguaram a relação entre a informação contábil e as características organizacionais das organizações do Terceiro Setor no Brasil, especificamente aquelas com qualificação de Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP) e de Utilidade Pública Federal (UPF). Os autores utilizaram metodologia descritiva, documental e quantitativa, obtendo em seus resultados a indicação de um baixo nível de qualidade das informações contábeis quando comparadas a organizações com fins lucrativos. Com isso, concluíram que é necessário melhorar a sensibilização

sobre a relevância dos relatórios financeiros para a tomada de decisões e a prestação de contas públicas.

Koch *et al*. (2018) analisaram o grau de conformidade das demonstrações contábeis com as normas que regem as entidades do Terceiro Setor em uma associação beneficente. No estudo foi empregado a pesquisa documental e a utilização de um *checklist* que contém evidenciação proposta. Os dados utilizados na pesquisa foram extraídos das demonstrações contábeis de 2014 e 2015. Os autores concluíram que o nível de conformidade foi de aproximadamente 79,45% para o ano de 2015, atestando a necessidade de evoluir no processo de reporte da informação contábil.

Cruz *et al*. (2020) verificaram a relação entre o nível de divulgação contábil no padrão especificado pelas normas vigentes e as características organizacionais, realizando uma pesquisa documental com delineamento metodológico descritivo e explicativo, analisando os relatórios contábeis das fundações privadas relacionadas no exercício de 2015. O estudo contou com um *checklist* contendo 41 itens, concluindo que a conformidade média com a ITG 2002 (R1) (CFC, 2015) foi de 64,53% e que muitas instituições não cumprem com as normas contábeis. Além disso, através de correlação de Pearson e regressão linear múltipla, foi constatado que a presença da auditoria externa evidenciou pontos positivos e significativos em relação ao nível de conformidade e, por outro lado, o tempo de constituição apontou uma relação negativa.

Nesse sentido, é imperativo que sejam implementadas medidas para promover uma maior transparência e divulgação de informações contábeis nas entidades do Terceiro Setor. Isso não apenas fortalecerá a confiança dos stakeholders, mas também contribuirá para o avanço e sustentabilidade dessas organizações em busca de seus objetivos sociais.

Metodologia de pesquisa

Os métodos empregados no presente estudo consistiram em pesquisa documental e de arquivo. Na pesquisa documental, a análise é feita com base em documentos produzidos por terceiros; esses documentos, porém, são de naturezas e formatos diversos e o tratamento dado a eles é, geralmente, exploratório e/ou qualitativo, cabendo ao pesquisador a organização e sistematização, quando necessário, desses documentos. A pesquisa de arquivo, por outro lado, lida com dados de terceiros que já foram sistematizados e para os quais será dado um tratamento quantitativo (Casa Nova *et al*., 2020).

Sob a ótica do objetivo, classifica-se como pesquisa descritiva, pois foi realizada a avaliação e interpretação das demonstrações contábeis das instituições escolhidas, onde os pesquisadores não possuem o poder de interferir nos dados coletados (Soares, 2015). No que diz respeito à abordagem do problema, considera-se estudo quanti-qualitativo com ênfase no quantitativo, uma vez que envolveu o cálculo e quantificação dos dados

obtidos pelas análises das demonstrações contábeis no período selecionado, realizando também a interpretação dos mesmos (Oliveira, 2018).

Para alcançar o objetivo proposto delimitou-se uma amostra não probabilística, estabelecida entre as 100 Melhores ONGs do Brasil do ano de 2023, segundo o Prêmio Melhores ONGs realizado pelo Instituto DOAR (Melhores [...], 2023, 2024), utilizando como base as informações contábeis obrigatórias e o seu nível de divulgação no ano findo de 2022. Foram filtradas entre elas aquelas cuja natureza jurídica do Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ) se enquadram como "associação privada" resultando, portanto, em 95 associações. Este filtro foi realizado a partir do CNPJ de cada uma das entidades, valendo-se do Mapa das Organizações da Sociedade Civil (OSC) do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada [IPEA] (OSCs, [2024]).

Entre essas, apenas 89 associações disponibilizaram ou enviaram a documentação contábil necessária para a análise. Para aquelas que não divulgaram suas demonstrações financeiras em seus sites oficiais, foram feitos contatos adicionais por meio de diversos canais disponibilizados, como *e-mail*, telefone ou *WhatsApp*, chegando-se à composição final da amostra.

A escolha por analisar associações privadas permite ampliar o escopo da literatura existente, oferecendo um contraponto ao estudo de Cruz *et al*. (2020), que focou exclusivamente em fundações privadas brasileiras, possibilitando comparações entre os diferentes formatos institucionais do setor. Ademais, por se tratar de um estudo de continuidade, a metodologia proposta se baseou em grande medida naquela utilizada por Cruz *et al*. (2020) na avaliação das fundações. De forma a responder a questão de pesquisa proposta, realizou-se a análise das informações contábeis disponibilizadas pelas entidades selecionadas, sobretudo o BP, a DRE, DMPL, DFC e as NE.

Como o objetivo deste trabalho tratou-se de determinar em que medida as associações privadas brasileiras estão em conformidade com as NBC e como essas normas se relacionam com as características organizacionais dessas associações, a Tabela 1 apresenta quais características foram utilizadas nesta avaliação, com base no estabelecido anteriormente por Cruz *et al*. (2020).

Tabela 1 – Variáveis consideradas na análise estatística

Variáveis	Forma de Avaliação (*proxy* estatístico)	Notação	Classificação
Nível de conformidade	Índice (de 0 a 100%) obtido através de checklist	NC	Dependente
Porte	Valor do ativo total em 2022 (em reais)	PORTE	Independente
Tempo de constituição	Tempo de constituição da entidade até 2022 (em anos)	IDADE	Independente
Auditoria externa	Presença de parecer ou relatório de auditoria externa	AUD	Independente
Subvenções governamentais	Obtenção de subvenções governamentais em 2022	SUB	Independente

Fonte: Adaptado de Cruz *et al*. (2020).

Para identificação do nível de conformidade (NC) das associações privadas selecionadas às normas contábeis vigentes, os dados foram avaliados com base em um *checklist* utilizado por Cruz et al. (2020), que por sua vez foi elaborado a partir da ITG 2002 (R1) (CFC, 2015). Após revisão e atualização do *checklist* com base na norma, este passou a ser composto por 39 itens de verificação, subdivididos em três grupamentos: (i) Reconhecimento (11 itens), (ii) Demonstrações Contábeis (11 itens), e (iii) Notas Explicativas (17 itens). O nível de conformidade, de 0 a 100%, foi obtido ao calcular a proporção dos itens atendidos em relação ao total de itens aplicáveis do *checklist*, onde todos os 39 itens possuem o mesmo peso.

Em sequência, as variáveis da Tabela 1 foram submetidas ao Teste de Normalidade de Shapiro-Wilk para verificar se seriam classificadas como normais ou não, o que permitiria determinar qual análise de correlação seria possível para os dados em questão; as análises estatísticas foram conduzidas utilizando o *software* jamovi versão 2.3.28, uma aplicação baseada na linguagem R de uso livre e gratuito. Com essa finalidade, foram testados e confrontados os pressupostos de regressão na forma das seguintes hipóteses, conforme Cruz *et al*. (2020):

H1 – O nível de conformidade se relaciona positivamente ao porte das associações privadas brasileiras.

H2 – O nível de conformidade se relaciona positivamente ao tempo de constituição das associações privadas brasileiras.

H3 – O nível de conformidade se relaciona positivamente à presença de auditoria externa nas associações privadas brasileiras.

H4 – O nível de conformidade se relaciona positivamente à obtenção de subvenções governamentais nas associações privadas brasileiras.

Para tal foi elaborado o modelo de regressão linear múltipla apresentado na Equação 1, a seguir:

$$NC = \beta 0 + \beta 1.\, PORTE + \beta 2.\, IDADE + \beta 3.\, AUD + \beta 4.\, SUB + \varepsilon \quad (1)$$

Onde: NC, PORTE, IDADE, AUD e SUB são respectivamente o nível de conformidade da entidade, o porte da associação com base em seu ativo, o tempo de constituição, a presença de auditoria externa e a existência de subvenção governamental. Os caracteres β representam as constantes de regressão obtidas na análise estatística e ε indica o erro padrão.

Resultados

Identificação do nível de conformidade das entidades

Após análise das demonstrações contábeis do ano de 2022 das 89 associações privadas contidas na amostra, seu nível de conformidade com as exigências da ITG 2002 (R1) (CFC, 2015) foi calculado e está demonstrado na Tabela 2.

Tabela 2 – Estatística descritiva referente ao nível de conformidade das associações privadas

	Média	**Mediana**	**Menor**	**Maior**	**Desvio Padrão**
Nível de Conformidade	65,3%	71,9%	16,7%	100%	23,1%

Fonte: As próprias autoras.

Como é possível perceber, a avaliação das demonstrações financeiras publicadas pela amostra retirada da lista das 100 melhores ONGs, escolhidas conforme critérios do Instituto DOAR, permitiu identificar que na média apenas 65,3% dos requisitos de disclosure obrigatórios exigidos pela norma foram cumpridos pelas entidades avaliadas. A mediana dos valores, ou seja, o valor que representa uma divisão central no conjunto de dados analisados foi de 71,9%, indicando que ao menos metade dos requisitos apresenta um nível de conformidade superior a esse valor. Isso também chama atenção para o fato de

que, abaixo da mediana, vários itens possuem nível de conformidade consideravelmente inferior a ela, o que acabou reduzindo o nível médio do conjunto de dados. Ademais, identificou-se que o maior nível de conformidade apresentado foi de 100,0% e o menor de 16,7%, enquanto o desvio padrão, que indica a distância dos níveis de conformidade dos requisitos em torno da média do conjunto de dados, ficou em 23,1%.

A Tabela 3, indicada na sequência, compara os resultados obtidos entre os níveis de conformidade no atendimento aos requisitos normativos entre as associações privadas no ano de 2022, avaliadas neste estudo, e as fundações privadas no ano de 2015, analisadas por Cruz *et al*. (2020).

Tabela 3 – Comparativo do nível de conformidade das associações e fundações privadas

	Média	**Mediana**	**Menor**	**Maior**	**Desvio Padrão**
Associações Privadas (2022)	65,3%	71,9%	16,7%	100%	23,1%
Fundações Privadas (2015)	64,5%	74,2%	3,1%	100%	25,2%

Fonte: Adaptado de Cruz *et al*. (2020),

As informações apresentadas na Tabela 3 indicam que, apesar dos sete anos que separam o conjunto de dados avaliados pelos estudos e de se tratarem de entidades de natureza jurídica distintas, os níveis de conformidade obtidos apresentaram a mesma tendência, com valores de média, mediana e desvio padrão bastante próximos. O comparativo sugere que, apesar das diferenças já ressaltadas, há uma tendência de não observância a todos os critérios de transparência exigidos pela ITG 2002 (R1) (CFC, 2015), tanto por parte das fundações, quanto por parte das associações privadas, e que não houve evolução significativa nesse sentido nos últimos anos, considerado o lapso temporal presente entre os dois estudos.

No estudo realizado por Ramos e Klann (2015), o nível de evidenciação entre as informações contábeis de fundações e associações do Terceiro Setor foi analisado, identificando-se que as fundações apresentaram um nível de conformidade ligeiramente superior ao das associações, com índices médios de 35% e 32%, respectivamente. Os autores destacam que é coerente esperar um nível de evidenciação mais elevado por parte das fundações em comparação às associações, dado o rigor normativo que rege seu funcionamento, pois além de serem constituídas por meio de escritura pública, devem obter autorização do Ministério Público para operar, apresentar prestações de contas anuais e comunicar quaisquer alterações operacionais ou financeiras.

No entanto, ao confrontar os dados deste estudo, que encontrou um nível médio de conformidade de 65,3% para associações privadas, com os 64,5% observados por Cruz *et al*. (2020) para fundações, percebe-se uma relativa equiparação nos níveis de evidenciação entre essas entidades. Este resultado sugere que as associações podem estar fortalecendo suas práticas de divulgação, embora as fundações ainda se destaquem ligeiramente em alguns parâmetros, como a mediana de conformidade.

O *checklist* utilizado para obtenção dos níveis de conformidade apresentados, tal qual aquele utilizado por Cruz *et al*. (2020), está dividido em três grupamentos. Para maior profundidade na discussão, o nível de conformidade de cada um deles será detalhado na sequência, começando pelos itens de Reconhecimento, mostrados na Tabela 4.

Tabela 4 – Nível de conformidade detalhado para os itens de Reconhecimento, *n* = 89

Itens referentes ao Reconhecimento	Sim	Não	N/A	T.A.	%
1 As receitas e despesas são reconhecidas respeitando o princípio da competência?	82	7	0	89	92,1%
2 As doações e subvenções recebidas para custeio e investimento foram reconhecidas como receita no resultado?	84	4	1	88	95,5%
3 Os registros contábeis estão de forma segregada, identificáveis por tipo de atividade?	31	14	44	45	68,9%
4 A contrapartida das contas de subvenção, contribuição para custeio e investimento, bem como da isenção e do incentivo fiscal registrados no ativo, estão em conta específica do passivo?	26	45	18	71	36,6%
5 As receitas vinculadas à aplicação específica estão registradas em contas próprias?	57	18	14	75	76,0%
6 Os benefícios concedidos a título de gratuidade estão reconhecidos de forma segregada?	28	19	42	47	59,6%
7 A entidade possui provisão para cobrir as perdas esperadas sobre créditos a receber?	14	32	43	46	30,4%
8 O valor do superávit ou déficit está incorporado ao Patrimônio Social?	76	13	0	89	85,4%

Continua (...)

Continuação da Tabela (...)

9 O benefício concedido como gratuidade por meio da prestação de serviços é reconhecido como se efetivamente praticado?	35	12	42	47	74,5%
10 Os registros contábeis estão segregados de forma que permitam a apuração das informações para prestação de contas exigidas?	61	28	0	89	68,5%
11 O trabalho voluntário está reconhecido como se tivesse ocorrido o desembolso financeiro?	55	8	26	63	87,3%
Total	**549**			**749**	**73,3%**

Fonte: Adaptado de CFC (2015) e Cruz *et a*l. (2020).

Conforme mostrado na Tabela 4, todos os itens do checklist foram avaliados e atribuídos, para cada uma das entidades analisadas, com as respostas "sim", "não" ou "n/a" (não se aplica). A resposta "sim" foi atribuída às entidades que cumpriram o requisito exigido pela norma, "não" quando a exigência não foi cumprida e "n/a" quando a associação em questão não possuía a obrigatoriedade normativa de cumprir aquele item. A quarta coluna se refere a "T.A." (total aplicável), que se trata das entidades que possuíam a obrigatoriedade no cumprimento do requisito, podendo ter tido como resposta "sim" ou "não" ao cumprimento da exigência. A linha de totais, última apresentada no quadro, contém exclusivamente o somatório das respostas "sim" e "T.A.", visto que apenas esses valores servem como indicadores para o cálculo da coluna percentual (%), representando o grau de conformidade das entidades analisadas. Por fim, a última coluna indica o nível de conformidade, em percentual, para cada um dos itens exigidos pela ITG 2002 (R1) (CFC, 2015) e foi obtido pelo quociente das entidades que cumpriram as exigências normativas e o total aplicável de entidades para cada caso.

Com base nos dados da Tabela 4 é possível perceber que o nível médio de conformidade no grupamento de Reconhecimento foi de 73,3%, ante uma média geral de 65,3% de conformidade. Segundo Cruz et al. (2020), os itens deste grupamento tratam-se dos que mais se relacionam com a contabilização característica do Terceiro Setor, logo, considera-se positivo o fato de que neste grupamento específico houve maior nível de conformidade em relação à média, porém ainda longe de um percentual que seria considerado ideal, visto que quase 30% desses itens não foram cumpridos pelas associações privadas analisadas. A título comparativo, as fundações privadas analisadas por Cruz *et al*. (2020), no exercício de 2015, apresentaram um nível de conformidade médio de 65,5% no grupamento de Reconhecimento.

Na Tabela 5 são apresentados os dados detalhados de nível de conformidade para os requisitos no grupamento de Demonstrações Contábeis.

Tabela 5 –Nível de conformidade detalhado para os itens de Demonstrações Contábeis, n = 89

Itens referentes ao Reconhecimento	Sim	Não	N/A	T.A.	%
12 A entidade elabora e divulga o Balanço Patrimonial?	89	0	0	89	100,0%
13 A entidade elabora e divulga a Demonstração do Resultado?	88	1	0	89	98,9%
14 A entidade elabora e divulga a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido?	69	20	0	89	77,5%
15 A entidade elabora e divulga a Demonstração dos Fluxos de Caixa?	69	20	0	89	77,5%
16 Na Demonstração de Resultado, as receitas são subdivididas em receitas com e sem restrições?	30	47	12	77	39,0%
17 No Balanço Patrimonial, a denominação da conta Capital foi substituída por Patrimônio Social?	78	11	0	89	87,6%
18 No Balanço Patrimonial, a denominação da conta Lucros ou Prejuízos Acumulados foi substituída por Superávit ou Déficit?	76	13	0	89	85,4%
19 Na Demonstração de Resultado, das Mutações do Patrimônio Líquido e dos Fluxos de Caixa, as palavras lucro ou prejuízo foram substituídas por superávit ou déficit do período?	82	7	0	89	92,1%
20 Foram destacadas, na Demonstração de Resultado, as informações de gratuidade concedidas?	28	20	41	48	58,3%

Continua (...)

Continuação da Tabela (...)

21 Foram destacadas, na Demonstração de Resultado, as informações de serviços voluntários obtidos?	46	16	27	62	74,2%
22 As doações dos associados foram classificadas nos fluxos de atividades operacionais? (DFC)	12	43	34	55	21,8%
Total	**667**			**865**	**77,1%**

Fonte: Adaptado de CFC (2015) e Cruz *et a*l. (2020).

Para Cruz *et al*. (2020), o grupamento de Demonstrações Contábeis, apresentado na Tabela 5, aborda a conformidade de itens importantes como a elaboração dos relatórios contábeis obrigatórios, de ajuste de nomenclaturas em algumas contas do patrimônio social da entidade, das evidenciações de gratuidades concedidas, serviços voluntários obtidos, entre outros aspectos. Neste grupamento, o nível de conformidade médio obtido foi de 77,1% dos itens, também superior à média geral de conformidade de 65,3%, tal qual ocorreu com o grupamento de Reconhecimento.

Comparativamente, as fundações privadas estudadas por Cruz et al. (2020) apresentaram nível de conformidade de 77,9%; com essa confrontação dos níveis de conformidade entre as associações e fundações privadas é possível perceber que em ambos os casos o nível de conformidade médio dos itens de Demonstrações Contábeis foi o maior entre os três grupamentos, indicando que estes itens tendem a ser aqueles para os quais as entidades normalmente dão maior atenção na evidenciação contábil.

A Tabela 6 apresenta as informações de nível de conformidade para os requisitos do último grupamento de informações, o de Notas Explicativas.

Tabela 6 –Nível de conformidade detalhado para os itens de Notas Explicativas, *n* = 89

Itens referentes às Notas Explicativas	Sim	Não	N/A	T.A.	%
23 As Demonstrações Contábeis são acompanhadas das Notas Explicativas?	74	15	0	89	83,1%
24 As NE apresentam o contexto operacional da entidade (natureza social e econômica e os objetivos sociais)?	74	15	0	89	83,1%

Continua (...)

Continuação da Tabela (...)

25 As NE apresentam os critérios de apuração da receita e da despesa de gratuidade, doação, subvenção, contribuição e aplicação de recursos?	64	25	0	89	71,9%
26 As NE evidenciam a relação dos tributos objeto de renúncia fiscal?	39	50	0	89	43,8%
27 As NE apresentam as subvenções recebidas?	51	15	23	66	77,3%
28 As NE apresentam a aplicação das subvenções recebidas?	19	47	23	66	28,8%
29 As NE apresentam as responsabilidades decorrentes de subvenções?	36	30	23	66	54,5%
30 As NE evidenciam os recursos de aplicação restrita?	53	15	21	68	77,9%
31 As NE descrevem as responsabilidades decorrentes dos recursos de aplicação restrita?	30	38	21	68	44,1%
32 As NE apresentam os recursos sujeitos a restrição ou vinculação por parte do doador?	42	29	18	71	59,2%
33 As NE apresentam as taxas de juros das obrigações a longo prazo?	8	16	65	24	33,3%
34 As NE apresentam as datas de vencimento das obrigações a longo prazo?	6	18	65	24	25,0%
35 As NE apresentam garantias das obrigações a longo prazo?	4	20	65	24	16,7%
36 As NE apresentam informações sobre os seguros contratados?	35	21	33	56	62,5%
37 As NE apresentam os critérios e procedimentos do registro contábil de depreciação, amortização e exaustão do ativo imobilizado?	66	23	0	89	74,2%

Continua (...)

Continuação da Tabela (...)

38 As NE apresentam a segregação dos atendimentos com recursos próprios dos demais atendimentos realizados pela entidade?	40	27	22	67	59,7%
39 As NE apresentam as gratuidades praticadas registradas de forma segregada?	31	16	42	47	66,0%
Total	**672**			**1092**	**61,5%**

Fonte: Adaptado de CFC (2015) e Cruz *et a*l. (2020).

Conforme pode ser observado a partir da Tabela 6, em sua segunda linha, identificou-se que 83,1% das associações privadas componentes da amostra apresentaram em suas demonstrações financeiras as notas explicativas; por outro lado, o nível de conformidade médio identificado para esse grupamento foi de 61,5%, o menor entre as três subdivisões. Fato semelhante ocorreu com as fundações privadas analisadas por Cruz et al. (2020), onde se observou que 83,3% delas apresentou notas explicativas, porém o nível de conformidade médio verificado foi de 55,0%, o que indica uma possível tendência por parte das entidades do Terceiro Setor de ignorar a importância das notas explicativas no auxílio da compreensão de suas demonstrações financeiras.

Cruz *et al*. (2020) ressaltam o caráter preocupante dessa constatação, pois as notas explicativas desempenham um papel crucial na compreensão das informações dos demonstrativos contábeis. Os autores ainda acrescentam que além de complementar ou detalhar os dados quantitativos, a entidade pode apresentar informações qualitativas que ajudam a esclarecer aspectos das informações disponibilizadas nas outras demonstrações.

Caracterização das associações privadas analisadas

A Tabela 7 apresenta o porte das 89 associações analisadas neste estudo, medido com base no total do ativo das entidades, assim como a idade dessas organizações, avaliada conforme consta em seu cartão CNPJ.

Tabela 7 –Estatística descritiva referente ao porte e tempo de constituição das associações privadas

	Média	Mediana	Menor	Maior	Desvio Padrão
Ativo Total (R$)	31.929.648	7.301.504	37.093	771.928.000	106.499.125
Idade (anos)	26	22	4	57	15,4

Fonte: As próprias autoras.

A partir dos dados apresentados na Tabela 7 é possível perceber que a associação privada de maior porte, entre aquelas componentes da amostra avaliada, possui um ativo total na casa de R$ 771,9 milhões, ao passo que a média das associações conta com ativo total de R$ 31,9 milhões e uma mediana de R$ 7,3 milhões, o que indica uma parte considerável de entidades analisadas com ativos milionários, o que deveria impor maior nível de transparência sobre os dados financeiros divulgados. A título de comparação, as fundações privadas avaliadas por Cruz et al. (2020) apresentaram características em termos de porte consideravelmente superiores às associações, com a maior fundação possuindo patrimônio de R$ 5,9 bilhões, a média de patrimônio permanecendo na faixa de R$ 179,4 milhões e sua mediana em R$ 16,5 milhões.

Em termos do tempo de constituição, a idade média das associações analisadas foi de 26 anos, com a entidade há mais tempo em atuação possuindo 57 anos e a mais recente, 4 anos de existência. Cruz *et al*. (2020), por sua vez, identificaram idade média de 27 anos para as fundações privadas analisadas, sendo a de maior tempo de constituição com 95 anos e a mais recente com 2 anos de atuação. Para Cruz *et al*. (2020), a informação acerca do tempo de constituição das entidades avaliadas é importante pois ela pode estar vinculada à qualidade da divulgação, uma vez que com o passar dos anos, as organizações ganham mais experiência e aprimoram suas práticas nos processos internos. Por fim, cabe destacar que dentre as entidades analisadas, 76,4% informaram que possuem parecer de auditoria externa nas suas demonstrações contábeis e ainda que 69,7% recebem auxílio governamental através de subvenções.

Relação estatística entre o nível de conformidade das demonstrações contábeis e as características das associações privadas

A identificação da correlação entre as variáveis estabelecida nas hipóteses passa, em um primeiro momento, pela verificação da normalidade de distribuição dos dados obtidos. Para tal, tanto as variáveis quantitativas NC, PORTE e IDADE, quanto as variáveis qualitativas AUD e SUB, foram submetidas ao teste de normalidade de Shapiro-Wilk. A Tabela 8 apresenta os resultados do teste de normalidade para as variáveis quantitativas.

Tabela 8 –Teste de normalidade para as variáveis quantitativas

	NC	**PORTE**	**IDADE**
***p*-valor Shapiro-Wilk**	< 0,001	< 0,001	< 0,001

Fonte: As próprias autoras.

Como é possível observar a partir dos dados da Tabela 8, nenhuma das variáveis quantitativas deste estudo apresentou *p-valor* > 0,05, o que significa que as mesmas não possuem distribuição normal e a análise de correlação entre essas variáveis não pode ser realizada a partir de Correlação de Pearson, tal qual conduzido por Cruz *et al*. (2020), fazendo-se necessário a utilização de Correlação de Spearman. Ressalta-se que no caso deste estudo a *proxy* estatística utilizada para as variáveis PORTE e IDADE foram o valor do ativo total da entidade, em reais, e o seu tempo de constituição, em anos, diferentemente do considerado por Cruz *et al*. (2020), que fizeram uso do logaritmo de ambas; esta decisão foi tomada ao se realizar as análises estatísticas para os dois cenários, observando-se nenhuma diferença relevante entre eles.

A não normalidade dos dados apresentados já era esperada pela diferença entre os valores de média e mediana mostrados nas Tabelas 2 e 7, uma vez que este é um possível indicativo dessa condição. Para os casos de variáveis com distribuição não normal, indicadores como a média e o desvio padrão não trazem grandes informações sobre o comportamento dos dados, visto que a distribuição das ocorrências não se dá em torno da média. Para esse tipo de conjunto de dados a melhor medida de posição central é a mediana, uma vez que divide o conjunto de dados ao meio, bem como a dispersão dos dados pode ser mais fielmente analisada por meio dos quartis.

Constatada a não normalidade dos dados quantitativos prosseguiu-se com a análise de Correlação de Spearman, cuja matriz está apresentada na Tabela 9.

Tabela 9 – Matriz de Correlações de Spearman para as variáveis quantitativas

		NC
PORTE	ρ de Spearman	0,293
	p-valor	0,005
IDADE	ρ de Spearman	0,032
	p-valor	0,769

Fonte: As próprias autoras.

Na Tabela 9 é possível verificar o nível de correlação entre a variável dependente NC com as variáveis quantitativas independentes PORTE e IDADE. Ao se analisar os resultados de p-valor identificou-se que apenas a variável PORTE apresentou resultado inferior a 0,05, indicando que somente ela possui correlação significativa para explicar o comportamento do nível de conformidade das associações privadas analisadas. Ainda assim, mesmo para a variável PORTE observou-se um resultado para o indicador ρ de Spearman inferior a 0,30, o que sugere que a correlação entre essas variáveis, embora significativa, pode ser considerada fraca.

O indicador IDADE, por sua vez, não se apresentou como uma boa variável para se explicar o nível de conformidade das associações privadas. Para o caso específico dessa variável, Cruz *et al*. (2020) ressaltam que seria esperado que com o passar do tempo a experiência das organizações tenderia a melhorar suas demonstrações contábeis, o que indica que as instituições mais jovens do Terceiro Setor têm se mostrado mais inclinadas a divulgar suas prestações de contas com maior qualidade, ao contrário das entidades mais antigas.

Com a ressalva de que Cruz *et al*. (2020) utilizaram o teste de Pearson para verificar a correlação entre essas variáveis, o resultado verificado está em linha com os autores, que também observaram correlação significativa para a variável PORTE e não significativa para a variável IDADE.

Para as variáveis qualitativas foi analisada a hipótese da interferência da existência de auditoria e subvenção no nível de conformidade das entidades estudadas. Para tal, também foi utilizado o teste de Shapiro-Wilk para avaliar a normalidade das variáveis e identificar qual teste de hipóteses deveria ser empregado. A Tabela 10 mostra os resultados da análise estatística para as variáveis qualitativas AUD e SUB.

Tabela 10 – Teste de normalidade para o nível de conformidade das variáveis qualitativa

		Mediana NC	**Shapiro-Wilk *p*-valor**	**Quartis**		**Mann-Whitney p-valor**
				1º	**3º**	
Auditoria	Sim	77,2%	< 0,001	68,3%	82,1%	
	Não	60,7%	0,175	35,3%	74,1%	0,001
Subvenção	Sim	74,3%	< 0,001	63,0%	80,6%	
	Não	76,9%	0,006	55,8%	82,5%	0,893

Fonte: As próprias autoras.

Para realização da análise estatística os dados de auditoria e subvenção foram subdivididos em dois grupos: "sim" para entidades que possuíam auditoria e/ou recebiam subvenções governamentais e "não" para as de situação contrária. Como pode ser observado na Tabela 10, não foi verificada normalidade tanto nos dados de AUD quanto nos dados de SUB, indicados pelos resultados de p-valor na coluna do teste de Shapiro-Wilk, uma vez que para tal os números de *p-valor* deveriam ser inferiores a 0,05 em ambos os grupos (sim e não), para cada caso. Esta ocorrência impossibilitou a utilização do teste t de Student para verificar a correlação dessas variáveis com o NC das entidades, fazendo-se necessário utilizar o teste não paramétrico de Mann-Whitney para essa verificação.

A última coluna da Tabela 10 apresenta os resultados para o teste de Mann-Whitney, onde identificou-se *p-valor* < 0,05 para o grupo de entidades que realizaram auditoria, o que indica que essa característica tem interferência significativa no nível de conformidade das associações privadas analisadas. Nos grupos de Subvenção, por outro lado, verificou-se *p-valor* > 0,05, sugerindo que essa característica não possui nível relevante de interferência no NC das associações componentes deste estudo.

Esse fato fica bem ilustrado ao se comparar a mediana do nível de conformidade das entidades, apresentada na terceira coluna da Tabela 10. Pode-se perceber que a mediana do NC para as entidades que possuem auditoria externa foi de 77,2%, enquanto aquelas que não possuem auditoria apresentaram mediana de 60,7%, uma diferença estatisticamente significativa de 16,5% entre os grupos. Ressalta-se que esse resultado é divergente do verificado por Ramos e Klann (2015) e convergente com as análises de Cruz *et al*. (2020).

Já para os grupos de SUB, os valores foram de 74,3% e 76,9%, para as associações que receberam e que não receberam subvenções governamentais, respectivamente; ou seja, as entidades que receberam repasses de recursos públicos apresentaram mediana de conformidade com as normas inferior àquelas que não receberam, o inverso do pressuposto inicial. A não identificação de significância para a correlação entre recebimento de subvenções e o nível de conformidade também foi verificada por Cruz *et al*. (2020), que ressaltam que essa situação é contrária ao esperado, pois é desejável que as organizações que recebem recursos públicos prestem contas à sociedade com maior qualidade.

Por fim, a Tabela 11 apresenta os resultados obtidos na análise de regressão linear múltipla, indicando a correlação matemática entre as variáveis do estudo.

Tabela 11 – Resultados de regressão linear múltipla

Variável	Coeficientes	Erro-Padrão	*p*-valor
Intersecção (β0)	0,56746	0,05124	< 0,001
PORTE (β1)	1,92.10-10	1,87.10-10	0,308
AUD (β2)	0,16569	0,04392	< 0,001
IDADE (β3)	-0,00116	0,00143	0,421
SUB (β4)	0,0245	0,04482	0,586

Fonte: As próprias autoras.

A última coluna da Tabela 11 mostra os resultados de *p-valor*, onde observa-se que apenas a variável AUD apresentou número inferior a 0,05, indicando ser a única característica organizacional que de fato contribui para explicar o nível de conformidade das associações privadas componentes deste estudo. Os resultados de *p-valor* já eram esperados para as variáveis IDADE e SUB, que não haviam apresentado níveis significativos de correlação com o NC nos testes de Spearman e Mann-Whitney, respectivamente.

Para o caso da variável PORTE, a correlação havia sido identificada no teste de Spearman, porém com a ressalva de que se tratava de uma correlação fraca. Cruz *et al*. (2020) ponderam que o esperado seria que entidades maiores possuíssem controles informacionais mais eficazes, essenciais para uma boa tomada de decisão e alinhados a uma estrutura sistemática adequada para prestação de contas mais qualificada e transparente, fato que não se observou neste estudo.

Desta forma, pelas análises realizadas com base na amostra de associações privadas obtida, não existem evidências para afirmar que as características de porte, tempo de constituição e recebimento de subvenções governamentais tenham algum tipo de influência no nível de conformidade das informações divulgadas por essas entidades com as normas contábeis vigentes. Já a variável de auditoria possui clara interferência neste nível de conformidade, podendo acrescê-lo nas entidades que possuem auditoria externa da ordem de aproximadamente 16,6 ± 4,4%, considerando-se o erro-padrão calculado. Isso significa, por exemplo, que uma entidade que apresente NC da ordem de 50% previamente à implementação de auditoria externa, poderia ter seu patamar de conformidade elevado para níveis entre 62,2% e 71,0% ao aderir a essa alternativa.

Por fim, com relação às hipóteses inicialmente formuladas conclui-se que H1, que pressupunha correlação positiva entre PORTE e NC pode ser rejeitada, visto que a correlação fraca identificada no teste de Spearman não se confirmou na análise de regressão; rejeitam-se também H2 e H4, que previam correlação positiva do NC

com o tempo de constituição e com o recebimento de subvenções governamentais, respectivamente, o que não se verificou na análise de Spearman e tampouco na regressão linear múltipla. Desta forma, a única hipótese que pode ser acatada é H3, uma vez que foi identificada correlação positiva do NC com a presença de parecer de auditoria externa nas entidades estudadas.

Considerações finais

O objetivo deste trabalho foi avaliar o nível de conformidade das informações contábeis divulgadas por associações privadas brasileiras com as normas vigentes e sua relação com as respectivas características organizacionais, sendo alcançado na medida em que o nível de conformidade dessas entidades foi verificado e sua correlação com as respectivas características organizacionais selecionadas foi devidamente quantificada.

Os resultados obtidos neste estudo reforçam a relevância da conformidade das associações brasileiras com as normas contábeis vigentes. Primeiramente, a análise revelou que o nível médio de conformidade geral foi de 65,3%, com mediana de 71,9%; o grupamento de Demonstrações Contábeis apresentou o maior índice de conformidade médio (77,1%), seguido por Reconhecimento (73,3%) e Notas Explicativas (61,5%). Esses resultados indicam que, embora as associações tenham cumprido os requisitos básicos, ainda há lacunas significativas que precisam ser endereçadas para aumentar a transparência e confiabilidade das informações contábeis.

A análise comparativa com o estudo das fundações privadas de 2015 (Cruz *et al*., 2020) aponta uma estagnação na conformidade contábil das entidades do Terceiro Setor, indicando uma tendência de falta parcial de atendimento aos critérios de *disclosure* exigidos pela ITG 2002 (R1) (CFC, 2015). Isso sugere que as mudanças no nível de conformidade não foram significativas ao longo dos últimos anos, o que pode comprometer a qualidade das informações divulgadas e a prestação de contas perante a sociedade.

Outro ponto relevante foi a constatação de que a presença de auditoria externa mostrou uma correlação significativa com o nível de conformidade das associações, elevando a mediana de conformidade das entidades auditadas para 77,2%, em comparação aos 60,7% das não auditadas. Em contraste, variáveis como porte, tempo de constituição e recebimento de subvenções governamentais não apresentaram correlação significativa com o NC, contrariando a hipótese de que organizações maiores, mais antigas e que recebam recursos públicos tenderiam a divulgar informações de maior qualidade.

Em síntese, o estudo aponta para a importância da auditoria externa como fator de melhoria na qualidade da informação contábil das associações, enquanto indica que características organizacionais como porte, idade e subvenções não influenciam significativamente o nível de conformidade. Assim, recomenda-se que as associações

considerem a adoção de práticas de auditoria como um passo para fortalecer a transparência e a confiabilidade das suas demonstrações financeiras.

Como sugestões para trabalhos futuros é possível que se identifique novas características organizacionais que possam ser utilizadas para explicar o nível de conformidade das entidades analisadas, bem como indica-se segmentar a análise das entidades em diferentes grupos de porte ou outra característica organizacional, potencialmente reduzindo a ocorrência de outliers e melhorando a aderência do modelo de regressão ao nível de conformidade.

Referências

ALVES, A.; BONHO, F. T. *Contabilidade do terceiro setor*. Porto Alegre: Grupo A, 2018. E-book.

ASSIS, M. S.; MELLO, G. R.; SLOMSKI, V. Transparência nas entidades do Terceiro Setor: a demonstração do resultado econômico como instrumento de mensuração de desempenho. In: CONGRESSO USP CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 2006, São Paulo. Anais [...]. São Paulo: EAC/FEA/USP, 2006. Disponível em: https://congressousp.fipecafi.org/anais/artigos32006/149.pdf. Acesso em: 23 abr. 2024.

BEHN, B. K.; DeVRIES; D. D.; LIN, J. The determinants of transparency in nonprofit organizations: an exploratory study. *Advances in Accounting*, Switzerland, v. 26, n. 1, p. 6-12, 2010. DOI: https://doi.org/10.1016/j.adiac.2009.12.001

BUSHMAN, R. M.; PIOTROSKI, J. D.; SMITH, A. J. *What determines corporate transparency? Journal of Accounting Research*, Thousand Oaks, v. 42, n. 2, p. 207-252, 2004.

BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Brasília, DF: Presidência da República, 2002.

CARNEIRO, A. F.; OLIVEIRA, D. L.; TORRES, L. C. *Accountability* e prestação de contas das organizações do terceiro setor: uma abordagem à relevância da contabilidade. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, Rio de Janeiro, v. 6, n. 2, 2011. DOI: https://doi.org/10.21446/scg_ufrj.v6i2.13240.

CASA NOVA, S. P. C.; NOGUEIRA, D. R.; LEAL, E. A.; MIRANDA, G. J. T*CC trabalho de conclusão de curso*: uma abordagem leve, divertida e prática. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

CFC - CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Norma Brasileira de Contabilidade - ITG 2002 (R1), de 21 de agosto de 2015*. Altera a ITG 2002 que trata de entidades sem finalidade de lucros. Brasília, DF: CFC, 2015. Disponível em: https://bit.ly/2XVPcrG. Acesso em: 19 maio 2024.

CFC - CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Resolução CFC 1.409, de 21 de setembro de 2012*. Aprova a ITG 2002: Entidade sem Finalidade de Lucros. Brasília, DF: CFC, 2012. Disponível em: https://bit.ly/38xKHaT. Acesso em: 19 maio 2024.

CRUZ, C. V. O. A. *A relevância da informação contábil para os investidores sociais privados de entidades do terceiro setor no Brasil*: uma investigação empírica. 2010. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010. Disponível em: https://teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-24062010-104557/pt-br.html. Acesso em: 3 abr. 2024.

CRUZ, C. V. O. A.; REIS, L. A. S.; ESTECANELA, L. D.; SOUZA, M. A. T. Relação entre a divulgação de informações contábeis nos padrões especificados pelas normas vigentes e as características organizacionais das fundações privadas brasileiras. *Semina: Ciências Sociais e Humanas*, Londrina, v. 41, n. 2, p. 157–172, 2020. DOI: https://doi.org/10.5433/1679-0383.2020v41n2p157

ESTEVAM, A. C. O. *Contabilidade do Terceiro Setor*: como constituir uma associação e quais os principais reflexos contábeis?. 2021. 18 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) - Faculdade Facmais, Inhumas, 2021. Disponível em: http://65.108.49.104/handle/123456789/243. Acesso em: 3 abr. 2024.

FRANÇA FILHO, G. C. Terceiro setor, economia social, economia solidária e economia popular: traçando fronteiras conceituais. *Bahia Análise & Dados*, Salvador, v. 12, n. 1, p. 9-19, jun. 2002. Disponível em: https://repositorio.ufba.br/handle/ri/25741. Acesso em: 2 abr. 2024.

FRANÇA, J. A. (coord.). *Manual de procedimentos para o terceiro* setor: aspectos de gestão e de contabilidade para entidades de interesse social. Brasília: CFC: FBC: Profis, 2015. Disponível em: https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2018/04/Publicacao_Terceiro-Setor.pdf. Acesso em: 7 maio 2024.

HOLTHAUSEN, R. W. Accounting standards, financial reporting outcomes. *Journal of Accounting Research*, Thousand Oaks, v. 47, n. 2, p. 447-458, 2009. DOI: https://doi.org/10.1111/j.1475-679X.2009.00330.x.

IUDÍCIBUS, S. *Teoria da contabilidade*. 12. ed. São Paulo. Atlas, 2023. E-book.

KOCH, A. M.; LEITE, E. G.; COMIM, J.; SOARES, S. A. Evidenciação contábil de entidades do terceiro setor: Análise da conformidade das demonstrações contábeis de uma associação beneficente. *Revista Eletrônica do Alto Vale do Itajaí*, Ibirama, v. 7, n. 13, p. 85-102, 2018. DOI: https://doi.org/10.5965/2316419007112018085.

MÁRIO, P. C.; ALVES, A. D. F.; CARMO, J. P. S.; SILVA, A. P. B.; JUPETIPE, F. K. N. A utilização de instrumentos de contabilidade gerencial em entidades do terceiro setor. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, Rio de Janeiro, v. 8, n. 1, 2013. DOI: https://doi.org/10.21446/scg_ufrj.v8i1.13283.

MELHORES ONGs de 2023. Disponível em: https://www.premiomelhores.org/lista-das-100-melhores-ongs-de-2023/. Acesso em: 4 abr. 2024.

MELHORES ONGs de 2024. Disponível em: https://premiomelhores.org/edicao-2024. Acesso em: 4 abr. 2024.

OLAK, P. A.; SLOMSKI, V.; ALVES, C. V. O. As publicações acadêmicas da pesquisa contábil no brasil, no âmbito das organizações do terceiro setor. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, Brasília, DF, v. 2, n. 1 p. 24–46, jan./abr. 2008. DOI: https://doi.org/10.17524/repec.v2i1.20.

OLIVEIRA, J. M. *Análise das demonstrações contábeis*: um estudo de caso em uma instituição financeira de capital aberto antes e após a crise econômica e financeira. 2018. 92 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) - Faculdade de Filosofia, Ciências e Letras do Alto São Francisco, Luz, 2018.

OSCs - ORGANIZAÇÕES DA SOCIEDADE CIVIL. *Mapa das OSCs*. Brasília, DF: IPEA, [2024]. Disponível em: https://mapaosc.ipea.gov.br/mapa. Acesso em: 4 abr. 2024.

PEREIRA, V. B.; OLIVEIRA, P. P.; LIMA, J. R.; LIMA, A. F. A.; GUIMARÃES, T. S. *Disclosure contábil no terceiro setor*: uma análise da divulgação de demonstrações contábeis em *websites* de entidades qualificadas como organizações sociais. *Peer Review*, v. 5, n. 8, p. 163-182, 2023. DOI: https://doi.org/10.53660/433.prw1113.

RAMOS, F. M.; KLANN, R. C. Relação entre qualidade da informação contábil e as características organizacionais das entidades do terceiro setor. *In*: CONGRESSO USP CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 15., São Paulo. *Anais* [...]. São Paulo: USP, 2015. Disponível em: https://congressousp.fipecafi.org/anais/artigos152015/246.pdf. Acesso em: 3 abr. 2024.

SLOMSKI, V.; REZENDE, A. J.; CRUZ, C. V. O. A.; OLAK, P. A. *Contabilidade do terceiro setor*: uma abordagem operacional: aplicável às associações, fundações, partidos políticos e organizações religiosas. São Paulo. Atlas, 2012. E-book.

SOARES, F. V. *Análise das demonstrações contábeis como instrumento de avaliação da situação econômico-financeira*: estudo comparativo entre financeiras. 2015. 38 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2015.

TONDOLO, R. R. P.; TONDOLO, V. A. G.; CAMARGO, M. E.; SARQUIS, A. B. transparência no terceiro setor: uma proposta de construto e mensuração. *Espacios Públicos*, Toluca, v. 19, n. 47, p. 7-25, 2016. Disponível em: https://www.redalyc.org/pdf/676/67650281001.pdf. Acesso em: 23 abr. 2024.

Recebido: 19 de agosto de 2026

Aprovado: 12 de outubro de 2026