

## APLICAÇÃO DA *ACCOUNTABILITY* EM ORGANIZAÇÕES DO TERCEIRO SETOR

Leandro Alves Gomes de Oliveira  
Gardênia Mendes de Assunção  
Maria Leonor de Carvalho Gaspar Sales

### RESUMO

A aplicação de estratégias de gestão para prestação de contas em Organizações do Terceiro Setor (OTS) apresenta complexidade maior do que em outras empresas, diante das peculiaridades existentes. Diante disso, este estudo tem como objetivo geral: apresentar a aplicação da *accountability* em organizações do terceiro setor como ferramenta de prestação de contas de suas ações. Para o alcance desse objetivo geral tem-se os seguintes objetivos específicos: caracterizar as OTS, o que vem acontecendo ao longo do tempo e entendimento dos parâmetros legais que regulam essas entidades; conceituar *accountability*, trazendo a legislação e aspectos que envolvem essa prática; verificar a aplicação da *accountability* em OTS, o que envolve a prestação de contas e o que pode influenciar as fontes de financiamento. A metodologia para a realização da pesquisa baseou-se em pesquisa bibliográfica de natureza qualitativa. Os estudos analisados sugerem que a prestação de contas e a transparência são fatores que podem ser determinantes na captação de recursos, e tem a contabilidade como forma de atender às demandas de informações que evidenciam a ações das OTS, o que tem relação com a continuidade de operações dessas organizações.

**Palavras-chave:** Terceiro Setor; *Accountability*; Prestação de Contas; Fontes de financiamento.

### 1. INTRODUÇÃO

O Terceiro Setor se configura como entidades de direito privado com finalidade de atender às demandas de interesse público a partir de práticas sociais e filantrópicas, o que pode incluir as fundações e associações (Rocha, 2019; Soares, 2020). Nesse sentido a aplicação de estratégias de gestão em Organizações do Terceiro Setor (OTS) apresenta complexidade maior do que em outras empresas. Por essas instituições não visarem lucro, há peculiaridades que devem ser analisadas cautelosamente.

As características predominantes encontradas nessas organizações são seu caráter heterogêneo e sua composição por diferentes matrizes, com diferentes áreas de atuação para a promoção primordial do bem social, ausência de tarefas lucrativas que façam o negócio sustentar-se por seus próprios meios (Rocha, 2019). Assim, essas organizações cada vez mais necessitam de estratégias corporativas capazes de atrair recursos humanos e financeiros para sua operacionalização de forma que possam atender sua finalidade, sua relação com o social.

Para garantir a efetividade de sua atuação, como qualquer outra organização, as OTS necessitam de recursos para que possam manter-se em funcionamento (Lima *et al.*, 2020). Nesse sentido, elas demandam determinados procedimentos de gestão, como a transparência na aplicação de tais recursos e para acompanhar sua evolução. Diante do exposto, surge o seguinte questionamento: o desenvolvimento da *accountability* em

organizações do terceiro setor, como ferramenta de transparência, possibilita uma melhoria na captação de recursos?

Tendo em vista a questão proposta, o presente trabalho tem como objetivo geral: apresentar a aplicação da *accountability* em organizações do terceiro setor como ferramenta de transparência no sentido de possibilitar melhoria na captação de recursos. Para o alcance desse objetivo geral tem-se os seguintes objetivos específicos: caracterizar as OTS, e os parâmetros legais que regulam essas entidades; conceituar *accountability*, trazendo a legislação e aspectos que envolvem essa prática; verificar a aplicação da *accountability* nas OTS, o que envolve a prestação de contas e as fontes de financiamento.

Com base nas questões da pesquisa e nos objetivos, a importância do trabalho consiste no tema ser relativamente novo no que se refere à aplicação da *accountability* em OTS, estas que são constituídas basicamente pela sociedade civil e têm como objetivo pretender sanar carências que não são atendidas pelo Poder Público. Ademais, o estudo tem sua contribuição teórica, pois constitui-se de material para que pesquisadores possam consultar e desenvolver novas investigações sobre essas entidades e suas formas de captação de repasses e doações. Assim o estudo colabora ainda com a academia para que novas organizações da sociedade civil (OSC) tenham meios de pesquisa que orientem o negócio no que tange a prestações de contas, transparência, informações, medidas de desempenho. Como contribuição prática, o trabalho o apresenta diretrizes de como realizar a *accountability* a partir das demonstrações contábeis e financeiras, no contexto de uma OTS.

O trabalho está estruturado em cinco partes, sendo a primeira a introdução, a segunda na qual é feita uma revisão de literatura, enfocando os conceitos básicos a respeito do tema das Organizações do Terceiro Setor; a regulação das OTS sob enfoque de diferentes autores estudados. Em seguida, aborda-se o surgimento da *accountability*. Também é apresentada a aplicação da *accountability* nas Organizações do Terceiro Setor. Na terceira consta a metodologia. Na quarta, as considerações finais e na sequência, as referências.

## 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

### 2.1. Organizações do Terceiro Setor

A Constituição Federal de 1988 trouxe em seu texto direitos fundamentais que não eram garantidos pelo regime de exceção anterior. Direitos sociais, chamados de segunda geração foram descritos como uma prestação estatal (Brasil, 1988). Educação, saúde, assistência aos desamparados estão no rol do artigo 6º apesar de governantes já terem invocado uma cláusula da reserva do possível para mitigação dessa responsabilidade. Esse princípio é utilizado por políticos como uma justificativa para a baixa qualidade de serviços e a ineficiência de políticas públicas, o que foi afastado pela Suprema Corte (Brasil, 2014).

Mesmo com o advento do Decreto-Lei 200 de 1967, que criou pessoas jurídicas no âmbito da Administração Pública para divisão de competências (Brasil, 1967), e daquela “constituição cidadã”, muitos problemas assolam a população brasileira. Exemplos são a “marginalização” de pessoas com deficiência (PCD), a falta de perspectiva de jovens carentes, a violência doméstica contra a mulher. Nesse contexto, as Organizações do Terceiro Setor (OTS) têm por objetivo suprir necessidades sociais que não são atendidas pelo Estado. Elas são caracterizadas por sua natureza de assistência social (Chenhall; Hall; Smith, 2010).

O termo “Terceiro Setor” tem origem nos Estados Unidos da América em 1978 por John D. Rockefeller III, um intelectual do capital. O objetivo era proporcionar reformas interessantes às classes dominantes (Montaño, 2002 *apud* Oliveira e Godói-de-Sousa, 2015). Segundo Landim (1999), no Brasil a expressão foi apenas traduzida, mas o contexto por trás das dessas entidades era diferente das organizações americanas originárias, que atuavam em um contexto de economia liberal (Landim, 1999 *apud* Oliveira e Godói-de-Sousa, 2015). Ademais, esse setor tem sido utilizado para denominar uma série de instituições e tornou-se uma espécie de guarda-chuva para uma variedade de organizações sem fins lucrativos (Oliveira; Godói-de-Sousa, 2015).

As organizações do terceiro setor são formadas pela iniciativa privada sem fins lucrativos, que tem como objetivo prestar serviços de caráter público. Suas atividades estão relacionadas a diversas ações para desenvolver o bem-estar social entre as quais estão: “filantrópicas, culturais, recreativas, esportivas, religiosas e artísticas”, entre outras (Quirino; Alves, 2022, p. 1).

No Brasil, as Organizações Não Governamentais (ONGs), ainda que seja utilizada como uma expressão constituinte do terceiro setor, não encontra respaldo jurídico no país (Brito; Perez, 2014). Ela foi cunhada em um cenário pós Segunda Guerra Mundial por países fundadores da Organização das Nações Unidas (ONU), para referir-se a Organizações da Sociedade Civil (OSC) empenhadas na reconstrução social (Pereira, 2003). Em resolução do Conselho Econômico e Social das Nações Unidas, é especificado que as ONGs funcionavam à margem do Estado: “todas aquelas não estabelecidas por acordo intergovernamental” (Tavares, 1999, p. 17).

O setor em estudo pode ser entendido como um meio-termo entre o primeiro e o segundo setores, os quais representam o Governo e as organizações lucrativas, respectivamente. O terceiro setor se caracteriza por seu caráter heterogêneo, é composto por organizações que atuam em diferentes áreas (Rocha, 2019). A Figura 1 representa a dinâmica dos setores em relação à sociedade.

Figura 1: Os Três Setores e Sociedade



Fonte: Rocha (2019, p. 5)

Alguns exemplos de OTS são as fundações de direito privado e as associações civis. As diferenças entre ambas é que as primeiras são as que possuem disponibilidade de patrimônio, velamento pelo Ministério Público do Estado (MPE), vinculação com o órgão instituidor. Esses atributos estão descritos no Código Civil mais recente, em seus artigos 62 e 66 (Brasil, 2002). No entanto, Etzioni (1973) menciona que materialmente fundação e associação são semelhantes no sentido de diminuírem o tamanho do Estado e manterem contato com as empresas comerciais para resolução de questões internas.

As fundações podem ser instituídas para incontáveis atividades, desde desenvolvimento de tecnologias alternativas até promoção dos direitos humanos, possibilidades que estão elencadas no artigo 62 do Código Civil (Brasil, 2002). Quanto as associações, estas eram comumente instituídas pela igreja e pelo Estado. Associações clandestinas eram rigidamente reprimidas, condição que representou um embrião para a premência de uma liberdade de associação, que veio a ser confirmada pela Constituição Federal (Brasil, 1988; Moulaert; Ailenei, 2005).

A Constituição Federal apresenta previsão para essas instituições em seus dispositivos: o inciso XVII e seguintes do artigo 5º versam sobre a liberdade de associação, vedação estatal em seu funcionamento, sua extinção; o inciso XIX do artigo 37, apesar de tratar da Administração Pública Indireta, refere-se às fundações de uma maneira geral, não se restringindo apenas às fundações de direito público. Di Pietro assegura que existem dois tipos de fundações: de direito público e de direito privado (Di Pietro, 2016 *apud* Rainho, 2022).

### 2.1.1 Regulação das Organizações do Terceiro Setor

O ponto de partida normativo das OSC foi a lei 3.071, que instituiu o Código Civil de 1916. Em seu artigo 16, as organizações foram salvaguardadas juridicamente como associações, fundações e sociedades civis sem fins econômicos. Conforme mencionado por Silva (2010), o Quadro 1 define de maneira pormenorizada as pessoas jurídicas.

Quadro 1: Organizações no Código Civil de 1916

ORGANIZAÇÕES	
<b>Associações</b>	união de pessoas em torno de objetivos comuns
<b>Fundações</b>	patrimônio destinado pelo seu instituidor para objetivos de interesse público
<b>Sociedades civis</b>	instituição por indivíduo sem necessidade de associação com outros, nem a disposição de patrimônio; ex: religiosas, pias, morais, científicas ou literárias.

Fonte: Silva (2010)

Cada uma das organizações identificadas no Código Civil possui características próprias e um registro jurídico de composição. Conforme Silva (2010), as organizações são definidas em relação a patrimônio, quantidade de indivíduos, objeto da instituição. Práticas educacional e assistencial, que até então eram desempenhadas por Santas Casas de Misericórdia e colégios religiosos, a partir da Constituição de 1934 têm o Estado como um precursor de direitos sociais, a saber por meio do Conselho Nacional de Serviço Social. Esta instituição assegurava a organismos subsídios governamentais e isenção de contribuição patronal. Isso foi possível por conta da declaração de utilidade pública direcionada às sociedades (Carvalho, 2006).

A articulação de Organizações da Sociedade Civil (OSC) viabilizada pela abertura política no Brasil propiciou uma conjuntura de Terceiro Setor conforme é conhecida até os dias atuais (ABONG, 2007). De acordo com Falconer (1999), o desdobramento da cidadania empresarial constituiu-se no embrião para o advento do Grupo de Institutos, Fundações e Empresas (GIFE), o qual foi o responsável pela disseminação do termo Terceiro Setor. Esse Grupo era um conglomerado de organismos privados que

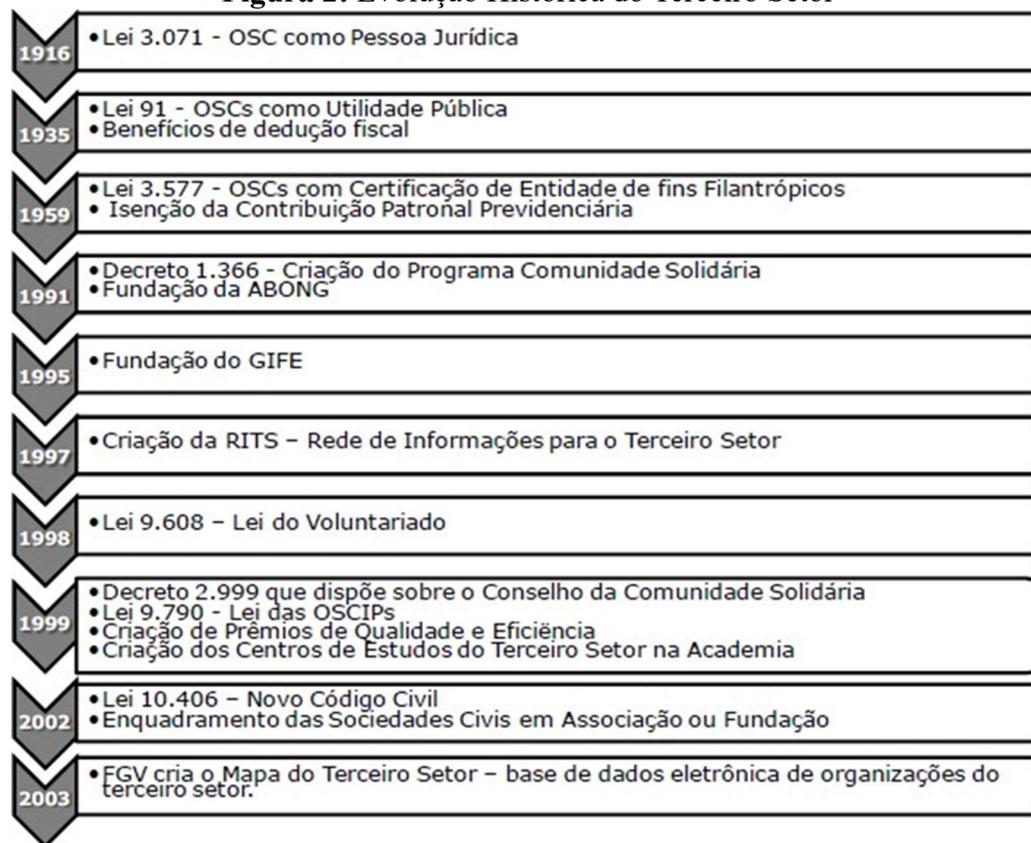
financiavam projetos sociais, ambientais e culturais de interesse público (Falconer, 1999 *apud* Oliveira e Godói-de-Sousa, 2015).

Em 1999, a Lei 9.790 possibilitou as OSC serem classificadas como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP) (Brasil, 1999). Essa faculdade era instituída por um Termo de Parceria firmado entre o governo e a OSC, que fornecia fomento para projetos desses organismos. Outrossim, empresas que também financiavam recebiam incentivos fiscais (Ferrarezi, 2001, *apud* Oliveira e Godói-de-Sousa, 2015). Não obstante esse ato normativo tivesse sido um Marco Legal do Terceiro Setor, poucas adesões foram ratificadas posto que o resultado divergia do que fora consentido em conversações prévias (Alves; Koga, 2003).

A lei 10.406 de 2002, o novo Código Civil, revogou o anterior do século passado e manteve em seu artigo 44 apenas as fundações e as associações como pessoas jurídicas de direito privado (Brasil, 2002). Assim, de acordo com Silva (2010), as OSC deveriam optar entre uma das formas jurídicas possíveis naquele dispositivo legal.

De acordo com Oliveira e Godói-de-Sousa (2015), os avanços, retrocessos e desafios enfrentados pelas OTS, o advento de leis, instituições e grupos privados influenciaram o desdobramento das entidades. A Figura 2 esquematiza alguns atos normativos e eventos que influenciaram o desenvolvimento do Terceiro Setor.

**Figura 2: Evolução Histórica do Terceiro Setor**



Fonte: Oliveira e Godói-de-Sousa (2015, p.190).

Como o aporte de recursos para as operações é um dos aspectos mais sensíveis para as entidades em questão, um caminho para atração de investimentos seria a introdução de técnicas de gestão comumente utilizadas por empresas comerciais, mesmo que isso apresente uma complexidade maior (Costa; Ramus; Andreus, 2011). Isso é corroborado pelo fato de que, apesar das OTS não terem finalidade de lucro, sua

quantidade tem aumentado. Similarmente, concorrem no mercado, demandando capitais financeiro e humano (Araújo, 2015).

Um novo marco regulatório para o setor foi a promulgação da Lei 13.019 de 2014, mais conhecida como a Lei do Terceiro Setor (Brasil, 2014). Essa legislação proporcionou uma melhoria na relação entre OSC e governo por meio de regras principalmente quanto a transparência e acesso a informações (Brasil, 2018). Ademais, a partir dessa legislação foi revogado o título de Utilidade Pública Federal, cabendo aos estados e o Distrito Federal a regulação dessa declaração (Jorge; Vendruscolo, 2020).

A partir do momento em que entidades atendem aos requisitos estabelecidos em normas legais e recebem recursos da Administração Pública, surgem dois institutos contemporâneos de controle social muito debatidos: transparência e *accountability* (Angelo Júnior; Silva, 2019).

A transparência é analisada em algumas pesquisas de três formas: divulgação, a transmissão da informação; clareza, o quão conciso e simples é esse dado; e precisão, o atendimento de uma solicitação específica (Schnackenberg; Tomlinson, 2016). Em um contexto interno, encontra-se fundamento no princípio da publicidade, que está expresso na cabeça do artigo 37 da Constituição (Brasil, 1988).

Outro normativo que determina as ações de transparência e *accountability* das OTS foi regulado pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) a partir da Instrução Técnica Geral (ITG) 2002 de 2012, alterada pela ITG 2002 (R1) de 2015, para entidade sem finalidade de lucros. Esta norma determina a obrigatoriedade da elaboração de demonstrações contábeis e ainda: critérios e procedimentos específicos de avaliação, de reconhecimento das transações e variações patrimoniais, de estruturação das demonstrações contábeis e as informações mínimas a serem divulgadas em notas explicativas por essas entidades (CFC, 2015).

## 2.2. Surgimento da *Accountability*

*Accountability* é uma expressão da língua inglesa sem tradução em português e que se refere a conceitos como transparência, prestação de contas e responsabilização (Duarte; Zouain, 2019). No Brasil surgiu com os estudos de Campos (1990) que na falta de tradução associou sua definição ao sentido de obrigação e que envolve responsabilidade, transparência, prestação de contas e controle (Magalhães (2023). Surgiu no contexto da Administração Pública, faz parte da governança e está intimamente relacionada com a democracia, pois se refere à interação entre Estado e sociedade ou entre governos e agentes privados e sociedade no sentido de atender às demandas sociais (Pacheco *et al.*, 2020).

O termo apresenta falta de consenso entre estudiosos, no entanto Lavallo e Vera (2010) entendem-na como “prestação de contas”. Ela é considerada corolário do conceito de transparência visto que deriva de um desencadeamento lógico entre as ideias (Silva; Pereira; Araújo, 2014). Apesar da formação da palavra *accountability* ter origem parecida com a da “contabilidade” (do inglês *accounting*), Campos (1990) descreve que aquela prática nada tem a ver com as ciências contábeis. Já posteriormente quando da publicação da Lei 13.019 de 2014, que definiria as regras da parceria entre OSC e governo, um dos requisitos a serem cumpridos era a disponibilização de demonstrações contábeis para lograr os benefícios em questão (Ribeiro; Freitas Neto; Barbosa, 2019).

Quanto à forma, O’Donnell (1998) foi pioneiro nessa classificação, segundo o qual pode ser de dois tipos, vertical e horizontal. De acordo com esse autor, a *accountability* vertical refere-se às “ações realizadas, individualmente ou por algum tipo de ação

organizada e/ou coletiva, com referência àqueles que ocupam posições em instituições do Estado, eleitos ou não” (O’Donnell, 1998, p. 28, *apud* Dias, 2022, p. 20).

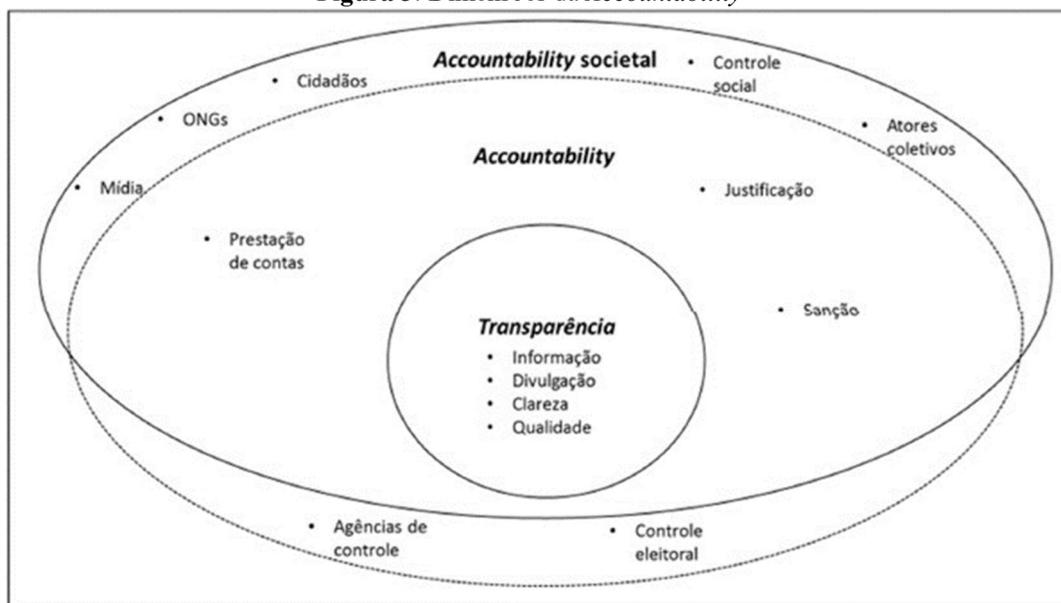
No que se refere à *accountability* horizontal se caracteriza como:

a existência de agências estatais que têm o direito e o poder legal e que estão de fato dispostas e capacitadas para realizar ações, que vão desde a supervisão de rotina a sanções legais ou até impeachment contra ações ou emissões de outros agentes ou agências do Estado que possam ser qualificadas como delituosas (O’Donnell, 1998, p. 40, *apud* Dias, 2022, p. 20).

Pesquisadores que também exploram a prática da *accountability* no âmbito da Administração Pública, como Abrucio e Loureiro (2004), enfatizam alguns pontos relevantes: seu caráter democrático como uma responsabilização política; o processo eleitoral é o ponto de partida; e a ideia de que mais democracia resulta em mais *accountability*.

De acordo com Angelo Júnior e Silva (2019), as nomenclaturas relacionadas ao exercício da *accountability* estão interligadas e pertencem a um mesmo universo de entendimento. A Figura 3 ilustra um diagrama de círculos em que cada um dos conceitos pertencentes ao campo de estudo da *accountability* é representado.

**Figura 3:** Dimensões da *Accountability*



Fonte: Angelo Júnior e Silva (2019, p. 7).

Um aspecto também relevante é em relação a medidas de sanção, o que responsabiliza os atores públicos no caso de não cumprimento de suas responsabilidades para com os demais atores sociais (Caldeira; Sabença; Braga, 2020; Keunecke; Teles; Melo, 2020). No entanto, alguns autores ao longo do tempo enfatizavam a ineficiência nas sanções, como por exemplo O’Donnell (1998), que em seu entendimento tais ações não são executadas de maneira conveniente. Fox (2006) argumenta nesse mesmo sentido quando aponta que ainda há carência da capacidade de responsabilização e sanção que decorrem do conceito da *accountability*.

No campo do controle estatal, críticas eram tecidas pois “mesmo quando alguém é apanhado pelo controle do Tribunal de Contas da União (TCU), a falta prova-se compensadora, pois as multas pecuniárias são inexpressivas e as sanções disciplinares em geral não são aplicadas” (Campos, 1990, p. 46).

### 2.3 Aplicação da *accountability* em Organizações do Terceiro Setor

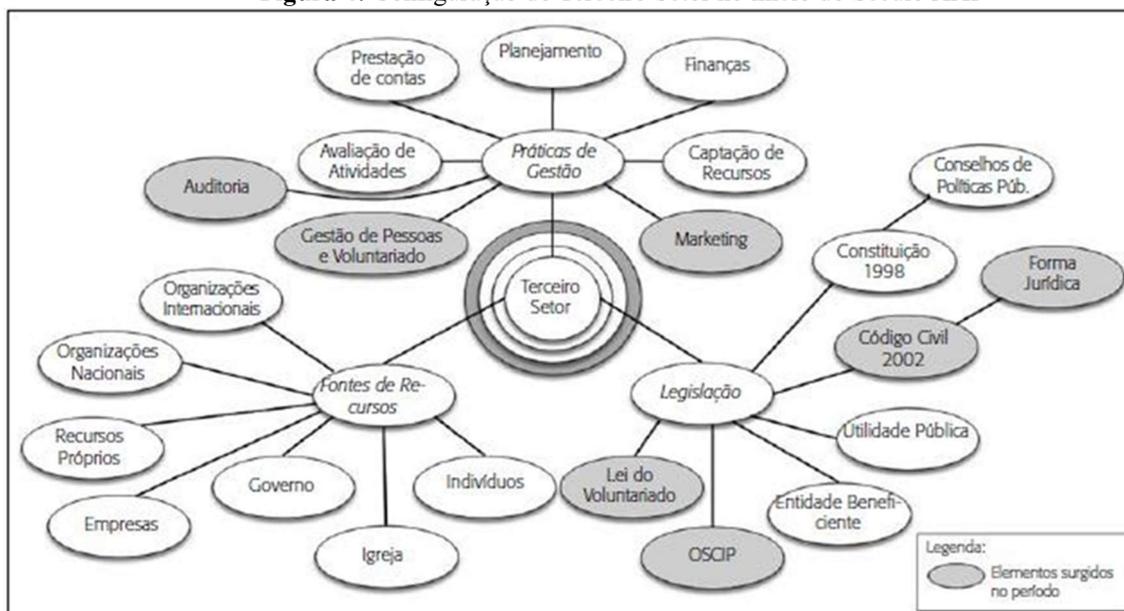
De acordo com Oliveira e Godói-de-Sousa (2015), as OTS enfrentam diversos desafios em tempos contemporâneos. Um dos entraves é a diminuição do fluxo de investimentos voltados a organismos sem fins lucrativos principalmente entre os anos 2009 e 2010. Essa mitigação de recursos tem a crise econômica mundial de 2008 e 2009 como uma das principais causas.

Para Santos, Mendes e Férran (2015), as fontes de financiamento é um tema sensível para esses organismos por conta de uma dependência nesse tema. Esses valores geralmente são provenientes de investidores, empresas nacionais e internacionais, e mesmo do governo, que por meio de convênios e subsídios repassam verbas para essas instituições.

Um aumento expressivo de OTS de mais de dez vezes foi constatado do início da década de 1980 até o ano de 2005 (IBGE, 2010). Diante desse cenário, a adoção de técnicas de gestão que evidenciassem suas ações seria uma alternativa para que esses organismos retomassem a confiança de grupos de interesse e pudessem ter mais fontes de investimento (Carvalho, 2012; França, 2019).

De acordo com Silva (2010), o ambiente econômico, social e regulatório em que as OTS estavam atuando era significativamente mais complexo do que no século XX. A Figura 4 mostra a conjuntura em que o terceiro setor estava inserido a partir dos anos 2000.

**Figura 4:** Configuração do Terceiro Setor no início do Século XXI



Fonte: Silva (2010, p. 1319)

A aplicação dos parâmetros da *accountability* em OTS apresenta mais desafios do que em empresas com fins lucrativos (Costa; Ramus; Andraeus, 2011). Isso porque essas entidades possuem particularidades, como por exemplo a flexibilidade de gestão. Ainda, muitas das vezes não é necessário um alto nível de profissionalização para atuar em empresas que não visam o lucro, já que são originadas por voluntariedade na sociedade civil (Paes, 2006).

No entanto, a prestação de contas gera métricas e padrões de desempenho que podem ser utilizados por administradores para avaliar os resultados de suas atividades,

evidenciadas pelas demonstrações contábeis, que devem ser elaboradas pela entidade sem finalidade de lucros. De acordo com ITG 2002 (R1), são: o Balanço Patrimonial, a Demonstração do Resultado do Período, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, a Demonstração dos Fluxos de Caixa e as Notas Explicativas, quando aplicável (CFC, 2015)

De acordo com a norma ITG 2002 (R1), a demonstrações contábeis devem atender aos seguintes requisitos:

No Balanço Patrimonial, a denominação da conta Capital deve ser substituída por Patrimônio Social, integrante do grupo Patrimônio Líquido. No Balanço Patrimonial e nas Demonstrações do Resultado do Período, das Mutações do Patrimônio Líquido e dos Fluxos de Caixa, as palavras lucro ou prejuízo devem ser substituídas por superávit ou déficit do período.

Na Demonstração do Resultado do Período, devem ser destacadas as informações de gratuidade concedidas e serviços voluntários obtidos, e divulgadas em Notas Explicativas por tipo de atividade.

Na Demonstração dos Fluxos de Caixa, as doações devem ser classificadas nos fluxos das atividades operacionais (CFC, 2015).

Observa-se, portanto, que as demonstrações contábeis de uma OTS se diferenciam das outras empresas, diante de sua finalidade de não visar lucros, o que lhe confere nomenclaturas em suas contas que possam evidenciar suas ações de cunho social. De acordo com Melo e Azevedo (2019, p. 29), assim como os relatórios da administração as demonstrações contábeis fazem parte de conjunto de informações que evidenciam “aspectos históricos, missão e objetivos da instituição, dados estatísticos, evolução, projetos desenvolvidos no período, indivíduos atendidos, etc.[...]”. Essas informações são de interesse dos *stakeholders*, que a partir das quais podem acompanhar o desempenho dessas organizações.

No que se refere às dimensões da *accountability*, assim como foi classificada no campo estatal, de acordo com Costa, Ramus e Andreaus (2011), para entidades sem fins lucrativos são:

- econômica: foca na sustentabilidade financeira;
- social: pontua a incorporação da responsabilidade social às estratégias;
- missão: é a possibilidade de extrair-se do valor social o máximo potencial.

Sob esse prisma, estudos sobre *accountability* em OTS buscaram identificar a dinâmica no processo de gestão e de prestação de contas em tais organizações. França, *et al.* (2019) em sua investigação tratam de associações e fundações públicas, e a aderência destas a uma norma de contabilidade específica, que de acordo com os autores é uma das etapas da *accountability*. As pessoas jurídicas abordadas por França *et al.* (2019) foram instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos que têm como prerrogativa uma imunidade tributária contemplada pelo artigo 150, inciso VI, alínea c) da Constituição (Brasil, 1988). Esse instituto também é aludido na Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar 101) de maneira detalhada em seu artigo 14 como uma renúncia de receita (Brasil, 2000).

Jorge e Vendruscolo (2020) procederam a um estudo aplicado, identificando três gestores que descrevem a prestação de contas em suas respectivas organizações. Estas instituições atuam nas áreas de administração/jurídico, educação, saúde, e possuem tamanhos diferentes. Os autores identificaram significativas peculiaridades das fundações e das associações analisadas, que servem como um padrão de comportamento dessas pessoas jurídicas. As primeiras têm seus processos destinados a órgãos reguladores como



o MPE, Tribunal de Contas. Essa prática está intimamente ligada a requisitos estabelecidos em leis e atos normativos por conta de uma responsabilidade social, o que incorpora a *accountability* horizontal; já as segundas realizam a *accountability* vertical, voltada principalmente para seus associados e stakeholders.

Os estudos evidenciam que a *accountability* de cada OTS tem especificidades em seu processo. Isso pode ser corroborado pela demanda por informações, as instituições que são responsáveis pela fiscalização, a grande diversidade que engloba o setor (Jorge; Vendruscolo, 2020).

### 3 METODOLOGIA

A metodologia para a realização deste estudo baseou-se em pesquisa bibliográfica de natureza qualitativa, a respeito do tema proposto. De acordo com Gil (2008, p. 44) “a pesquisa bibliográfica é desenvolvida com base em material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos”. Quanto aos fins, caracteriza-se como estudo descritivo, pois se propõe a descrever as características de determinado fenômeno (Gil, 2008), qual seja, da aplicação da *accountability* em OTS encontradas na literatura.

A investigação considerou ainda a pesquisa documental, esta que tem como objetivo a caracterização do estudo em seu contexto (Cooper; Schindler, 2011, Silva, 2017). Dessa forma, o documento utilizado foi a Resolução do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) nº 1.409/2012 de 21 de setembro de 2012, que instituiu a Interpretação Técnica Geral - ITG 2002 (R1) de 2015 que estabeleceu critérios e procedimentos específicos de avaliação, entre os quais estão: de reconhecimento das transações e variações patrimoniais, de estruturação das Demonstrações Contábeis e as informações mínimas a serem divulgadas em Notas Explicativas de entidade sem finalidade de lucros (CFC, 2015).

### 4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

As OTS representam muitas entidades que exercem atividades no âmbito da saúde, da educação e da assistência social. Elas não têm finalidade de lucro como as organizações do primeiro e segundo setores, que são formados pelo governo e as empresas comerciais, respectivamente. Isso traz uma necessidade de que atraiam investimentos para viabilizar suas operações, manter funcionários e cumprir com seus deveres e obrigações em geral. Torna-se premente a adoção de práticas de gestão corporativa que estimulem a entrada de recursos financeiros. Assim, o trabalho teve por objetivo geral pesquisar a *accountability* em organizações do terceiro setor.

Os estudos analisados evidenciam a *accountability* como um instrumento muito importante para que o governo e a sociedade tenham confiança naquilo que é desenvolvido em uma OTS. Apesar de ter origem na Administração Pública, como uma maneira de proteção daqueles que são governados, esse processo tem sido utilizado em organizações sem fins lucrativos como uma contraprestação de como os valores arrecadados são utilizados, a prestação de contas e transparência de suas ações. Nesse sentido, entende-se a importância das informações contábeis e financeiras como instrumento de evidência da aplicação dos recursos arrecadados. Dessa forma, investidores, acionistas, os *stakeholders* em geral possuem meios para avaliar o resultado de suas aplicações.

De acordo com os estudos analisados, isso acontece entre entidades e governos quando há imunidades tributárias. Instituições sem fins lucrativos que atuam no âmbito da educação e da assistência social, de acordo com a Constituição (Art. 150. VI, alínea



c), possuem isenções fiscais, que podem ser consideradas como uma forma de investimentos indiretos realizados pelo Estado. Nesse sentido, deve haver também a prática da *accountability* a fim de que haja a divulgação de informações de que os recursos são despendidos de maneira responsável. E esse procedimento deve ser constituído com rigor uma vez que se trata de recursos públicos.

Entende-se que, não obstante as OTS apresentarem uma *accountability* mais desafiadora por conta de uma flexibilidade de gestão nesse setor, essa ferramenta demonstra ser significativa para que interessados nas informações tenham um retorno sobre as operações. Conclui-se que há confiabilidade e segurança de que esses atores possam continuar realizando suas aplicações; e as OTS têm sustentabilidade econômica para dar prosseguimento com suas atividades. Ainda, essa ferramenta traz em seu escopo parâmetros como informações que devem constar, medidas de desempenho entre outros.

Portanto, entende-se que o exercício da *accountability* é perene e está relacionado a diversos aspectos da sociedade. Isso pode ser observado com legislações, demandas e desdobramentos. Da mesma maneira, o processo ocorre distintamente entre os organismos que possuem destinatários diferentes de acordo com seus campos de atuação e natureza jurídica.

## REFERÊNCIAS

ABONG. **Um novo Marco Legal para as ONGs no Brasil** - Fortalecendo a Cidadania e a Participação Democrática. São Paulo, 2007. 80 p. Disponível em: [http://www.bibliotecadigital.abong.org.br/bitstream/11465/210/1/ABONG\\_Marco%20Legal.pdf](http://www.bibliotecadigital.abong.org.br/bitstream/11465/210/1/ABONG_Marco%20Legal.pdf). Acesso em: 22 mai. 2023.

ABRUCIO, F. L.; LOUREIRO, M. R. **Finanças públicas, democracia e *accountability***. FGV-EAESP/GVPESQUISA. Relatório de Pesquisa nº 31, 2004. Disponível em: [https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/3104/P00298\\_1.pdf?sequence=1&isAllowed=y](https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/3104/P00298_1.pdf?sequence=1&isAllowed=y). Acesso em 20 set. 2023.

ALVES, M. A.; KOGA, N. M. Um passo para frente, um passo para trás: a reforma do marco legal do terceiro setor à luz da teoria institucional. ENANPAD, 27., 2003, Atibaia. **Anais [...]** Atibaia: ANPAD, 2003. Disponível em: [https://arquivo.anpad.org.br/diversos/down\\_zips/7.zip](https://arquivo.anpad.org.br/diversos/down_zips/7.zip) Acesso em: 23 jun. 2023.

ANGELO JÚNIOR, L. A.; SILVA, S. A. M. Da transparência à *accountability* societal: uma investigação conceitual e dimensional. *In: VIII Encontro de Administração Pública da ANPAD (EnAPG)*. Fortaleza, mai. 2019. Disponível em: [https://arquivo.anpad.org.br/diversos/down\\_zips/94.zip](https://arquivo.anpad.org.br/diversos/down_zips/94.zip) [2019\_EnAPG311]. Acesso em: 23 jun. 2023.

ARAÚJO, J. P. F. et al. Evidenciação das demonstrações contábeis das entidades portadoras do título de utilidade pública federal de Rondônia. **Revista Eletrônica de Administração e Turismo**, 6(3), 538-556. 2015. Disponível em: <https://periodicos.ufpel.edu.br/index.php/AT/article/view/4559/4284>. Acesso em: 23 jun.2023.

BRASIL. **Constituição Federal, de 5 de outubro de 1988**. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 15 mai.

2023.

BRASIL. **Decreto-Lei 200, de 25 de fevereiro de 1967**. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del0200.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm). Acesso em: 17 mai. 2023.

BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/110406.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm). Acesso em: 16 mai. 2023.

BRASIL. **Lei nº 9.790, de 23 de março de 1999**. Dispõe sobre a qualificação de pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, institui e disciplina o Termo de Parceria, e dá outras providências. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19790.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19790.htm). Acesso em: 17 mai. 2023.

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, em regime de mútua cooperação, para a consecução de finalidades de interesse público e recíproco [...]. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2014/lei/113019.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/113019.htm). Acesso em: 15 mai. 2023.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp101.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm). Acesso em: 23 mai. 2023.

BRASIL. Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão. Instituto de Pesquisa Econômica e Aplicada. **Pedidos de Acesso, Recursos e reclamações: transparência passiva**. 2018. Disponível em: [https://www.ipea.gov.br/portal/images/ouvidoria/atuacao/gestao\\_da\\_lai/passiva/relatriolai\\_tp\\_jan-dez\\_2018.pdf](https://www.ipea.gov.br/portal/images/ouvidoria/atuacao/gestao_da_lai/passiva/relatriolai_tp_jan-dez_2018.pdf). Acesso em: 23 mai. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo 761.127 – Amapá**. Relator: Min. Roberto Barroso, 24 de junho de 2014. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6527605>. Acesso em: 17 mai. 2023.

BRITO, T. da S.; & PEREZ, O. C. (2014). *Accountability* nas organizações do terceiro setor. **Revista Pensamento & Realidade**, 29(4), 99-116. Disponível em: <https://revistas.pucsp.br/index.php/pensamentorealidade/article/download/22422/16426>. Acesso em: 23 jun. 2023.

CALDEIRA, D. M.; SABENÇA, S. Z.; BRAGA, M.V.A. Inovação em *accountability* no combate à Covid-19 no Brasil: uma análise empírica do controle interno. **Revista da CGU**, Volume 12, Nº 22, jul-dez 2020. Disponível em: [https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/64789/9/V12.N22\\_Inovacao\\_em\\_accountability\\_Portugues.pdf](https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/64789/9/V12.N22_Inovacao_em_accountability_Portugues.pdf). Acesso em: 30 out. 2023.



CAMPOS, A. M. *Accountability*: quando poderemos traduzi-la para o português? **Revista de Administração Pública**, 24(2), 30-50. 1990. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/9049/8182>. Acesso em: 23 jun. 2023.

CARVALHO, A. O. Fatores críticos de sucesso na gestão de organizações não governamentais. ENAPEGS, 6., Eixo Temático 2: Gestão Social, Políticas Públicas e Território. **Anais...** São Paulo, 2012.

CARVALHO, D. N. **Gestão e sustentabilidade**: Um estudo multicasos em ongs ambientalistas em Minas Gerais. 2006. Dissertação (Mestrado em Administração) – Centro de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração da Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte. 2006. 157 p. Disponível em: [https://repositorio.ufmg.br/bitstream/1843/CSPO-6VDHW\\_P/1/m04032006dndc\\_debora.pdf](https://repositorio.ufmg.br/bitstream/1843/CSPO-6VDHW_P/1/m04032006dndc_debora.pdf). Acesso em: 16 mai. 2023.

CHENHALL, R. H.; HALL, M.; SMITH, D. *Social capital and management control systems: a study of non-governmental organization*. **Accounting, Organizations and Society**, 35(8), 737-756. 2010.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **ITG 2002 (R1) – Entidade Sem Finalidade De Lucros**, 2015. Disponível em: [https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/ITG2002\(R1\).pdf](https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/ITG2002(R1).pdf). Acesso em: 23 out. 2023.

COOPER, D. R. SCHINDLER, P. S. **Métodos de pesquisa em administração**. 10 ed. Porto Alegre: Bookman, 2011

COSTA, E. RAMUS, T. ANDREAUS, M. *Accountability as a managerial tool in non-profit organizations: evidence from italian CSVs*. **VOLUNTAS: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations**, 22(3), 470-493. 2011.

DIAS, A. A. da S. **Fontes de financiamento e práticas de accountability nas organizações da sociedade civil**. (Dissertação de Mestrado). Programa de Pós-Graduação em Administração. Universidade Federal de Viçosa, 2022. Disponível em: <https://www.locus.ufv.br/bitstream/123456789/29640/1/texto%20completo.pdf>. Acesso em 30 de out. 2023.

DUARTE, A.L.F.; ZOUAIN, D.M. Resgate conceitual de accountability: proposta de categorização a partir de estudo bibliométrico. **RGO - Revista Gestão Organizacional**, Chapecó, v. 12, n. 2, p. 102-127, maio/ago. 2019. <https://doi.org/10.22277/rgo.v12i2.4720>.

ETZIONI, A. *The Third Sector and Domestic Missions*. **Public Administration Review**. v. 33, n. 4, p. 314-323 (jul-ago). 1973.

FOX, J. *Sociedad civil y políticas de rendición de cuentas*. **Revista Perfiles Latinoamericanos**, 13(27), 33-68. 2006.

FRANÇA, J. A. et al. O processo de accountability nas entidades do terceiro setor no Brasil: uma avaliação das prestações de contas das fundações de direito privado veladas





pelo MPDFT. In: **1st International Conference of the Third Sector**. Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão Pública. Brasília, Brasil, jun. 2019. Disponível em: <https://conferencias.unb.br/index.php/ICTS/1ICTS/paper/view/15550/2499>. Acesso em: 23 jun. 2023.

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

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). As fundações privadas e associações sem fins lucrativos no Brasil. Rio de Janeiro: IBGE, 2010. Disponível em: [http://ftp.ibge.gov.br/Fundacoes\\_Privadas\\_e\\_Associacoes/2010/fasfil.pdf](http://ftp.ibge.gov.br/Fundacoes_Privadas_e_Associacoes/2010/fasfil.pdf). Acesso em: 27 mai. 2023.

JORGE, F. S.; VENDRUSCOLO, M. I. *Accountability* no terceiro setor: um estudo dos fatores determinantes. In: **XIV Congresso Anpcont**. Foz do Iguaçu: Associação de Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, dez. 2020.

KEUNECKE, L; P.; TELES, J.; MELO, P. A. Práticas de *accountability*: transparência e prestação de contas nas instituições públicas de ensino superior da região sul do Brasil. **Revista GUAL**, Florianópolis, v. 13, n. 3, p. 98-118, set-dez., 2020. DOI: <http://dx.doi.org/10.5007/1983-4535.2020v13n3p98>.

LAVALLE, A. G.; VERA, E. I. Precisiones conceptuales para el debate contemporáneo sobre la innovación democrática. In: LAVALLE, A.; VERA, E. (Org.). **La innovación democrática en América Latina**. Ciudad de México: Ciesas, 2010.

MAGALHÃES, M. C. C. Observatório social do brasil como prática de *accountability* e controle social: um estudo de caso em um município baiano. **Revista Formadores Vivências e Estudos**. Volume 16 Número 1 Março, 2023. DOI: 10.25194/rf.v16i1.1530.

MELO, J. P.; AZEVEDO, E. P. R. S. Nível de conformidade com a ITG 2002 (R1) pelas organizações não governamentais associadas à ABONG. **ConTexto**, Porto Alegre, v.19, n.42, p. 25-36, maio/ago. 2019. Disponível em: <https://seer.ufrgs.br/index.php/ConTexto/article/view/70033>. Acesso em: 09 nov. 2023.

MOULAERT, F; AILENEI, O. *Social economy, third sector and solidarity relations: a conceptual synthesis from history to presente*. *Urban Studies*, vol. 42, nº. 11, 2037-53. 2005.

O'DONNELL, G. A. Horizontal *accountability* in new democracies. **Journal of democracy**, 9(3),112-126. 1998.

OLIVEIRA, E. A.; GODÓI-DE-SOUSA, E. O Terceiro Setor no Brasil: Avanços, Retrocessos e Desafios para os Organizações Sociais. **RIGS Revista Interdisciplinar de Gestão Social** v.4 n.3 set. / dez. 2015. Disponível em: <https://periodicos.ufba.br/index.php/rigs/article/view/10976/11563>. Acesso em: 23 jun. 2023.

PACHECO, H. F. A *accountability* das Organizações Sociais no SUS: uma análise do papel institucional do Conselho Estadual de Saúde em Pernambuco. **Physis: Revista de Saúde Coletiva**, Rio de Janeiro, v. 30(1), e300108, 2020. Disponível em:





<https://www.scielo.org/pdf/physis/2020.v30n1/e300108/pt>. Acesso em 30 out. 2023.

PAES, J. E. S. **Fundações, associações e entidades de interesse social: aspectos jurídicos, administrativos, contábeis, trabalhistas e tributários**. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

PEREIRA, T. D. **O não governamental em questão: um estudo sobre o universo Abong**. Rio de Janeiro: Fase, 2003.

QUIRINO, F. M.; ALVES, S. S. A contabilidade aplicada ao terceiro setor. **Monumenta**, Paraíso do Norte, PR, v. 5, n. 1, p. 114-130, dezembro 2022. Disponível em: <https://revistaunibf.emnuvens.com.br/monumenta/article/view/150>. Acesso em: 30 out. 2023.

RAINHO, R. V. M. C. As fundações no Direito Administrativo brasileiro. **Revista do Centro Acadêmico Afonso Pena (CAAP)**, v. 27, n. 1-2, p. 1-19. 2022. Disponível em: <https://periodicos.ufmg.br/index.php/caap/article/view/46986/38158>. Acesso em 23 jun. 2023.

RIBEIRO, I. I. B.; FREITAS NETO, R. M.; BARBOSA, A. Associação entre a composição dos recursos captados pelo Terceiro Setor potiguar e as despesas por beneficiário. **Administração Pública e Gestão Social** 11 (1): jan.-mar. 2019, 69-78. <http://dx.doi.org/10.21118/apgs.v11i1.1613>.

ROCHA, J. C. M. Racionalidades instrumental e substantiva no Terceiro Setor. **ORG & DEMO**, Marília, v. 20, n. 2, p. 163-184, jul./dez., 2019. <https://doi.org/10.36311/1519-0110.2019.v20n2.09.p163>.

SANTOS, F. S.; MENDES, L.; FÉRRAN, J. E. M. Governança democrática e terceiro setor: possibilidades e dificuldades em duas ONGs na cidade de Porto Alegre. **Revista de Políticas Públicas**, São Luiz, v. 19, n. 2, p. 467-477, jul./dez. 2015.

SCHNACKENBERG, A. K.; TOMLINSON, E. C. *Organizational transparency: A new perspective on managing trust in organization-stakeholder relationships*. **Journal of Management**, 42(7), 1784-1810. 2016.

SILVA, A. C. R. da. **Metodologia da pesquisa aplicada a contabilidade**. Salvador: UFBA, Faculdade de Ciências Contábeis, 2017.

SILVA, C. E. G. Gestão, legislação e fontes de recursos no terceiro setor brasileiro: uma perspectiva histórica. **Revista de Administração Pública** 44(6): 130-25, nov./dez. 2010.

SILVA, W. A. C.; PEREIRA, M. G.; ARAÚJO, E. A. T. Estudo da criação de valor econômico e transparência na administração pública. **Desenvolvimento em Questão**, 12(26), 142-176. 2014.

SOARES, A.R.V.F. **Os fundos de sustentabilidade (Endowments) no Brasil: um novo instrumento para o Terceiro Setor**. Dissertação de Mestrado. Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade de São Paulo, 2020.. Disponível em: <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2132/tde-09052021->



[210507/publico/8047723\\_Dissertacao\\_Original.pdf](#). Acesso em: 20 set 2023.

TAVARES, R. N. **As organizações não-governamentais nas Nações Unidas**. Brasília: Instituto Rio Branco, Fundação Alexandre Gusmão, Centro de Estudos Estratégicos. 1999. 204 p.

