



Transparência no Terceiro Setor: uma proposta de construto e mensuração

Rosana da Rosa Portella Tondolo, Vilmar Antonio Gonçalves Tondolo, Maria Emília Camargo, Aléssio Bessa Sarquis

RESUMO

A transparência é um tema emergente e ainda pouco explorado no contexto do Terceiro Setor brasileiro. No entanto, a sociedade e as pressões públicas estão em busca de organizações sociais que apresentem de forma clara suas práticas e resultados alcançados. Diante dessa lacuna, este artigo tem como objetivo propor e validar um construto para mensurar transparência no Terceiro Setor. Para tanto, desenvolveu-se um instrumento capaz de identificar os níveis de transparência apresentadas pelas organizações sociais. O instrumento contendo 15 variáveis foi aplicado com 36 organizações, e a análise foi realizada a partir da técnica fatorial exploratória. Como principais resultados, identificou-se que o construto de transparência para o Terceiro Setor é multidimensional, apresentando quatro dimensões - Transparência em Nível Inicial de Atendimento; Transparência em Aspectos Legais; Transparência na Prestação de Contas; e, Transparência em Gestão e Resultados. Ao final sugere-se que estudos futuros aprofundem as dimensões identificadas nesta pesquisa em diferentes regiões e países, e propõe-se a realização de estudos qualitativos, buscando compreender como as dimensões e os aspectos da transparência são encontrados e desenvolvidos nas organizações do Terceiro Setor.

1 INTRODUÇÃO

O tema transparência tem sido abordado com frequência nos últimos anos a partir da preocupação dos cidadãos e usuários de serviços públicos. Esses interessados foram exigindo maiores informações sobre o destino de suas contribuições. Essa pressão da sociedade fez com que fosse aprovada a Lei nº 12.527 de 18/11/2011 de Acesso a Informação (Brasil, 2011) e a Lei Complementar 131 de 27/05/2009, a qual alterou a redação da Lei de Responsabilidade Fiscal quanto à transparência da gestão fiscal (Brasil, 2009). Dessa forma, essas duas Leis exigem que os órgãos públicos disponibilizem as informações de forma acessível a quem possa interessar.

No entanto, a Lei de Acesso a Informação não é uma exclusividade do setor público, uma vez que organizações privadas sem fins lucrativos, as quais recebem recursos públicos para a realização de ações de interesse público, também estão submetidas a esta legislação.

Na última década, o Terceiro Setor passou por vários escândalos envolvendo ONGs corruptas. Mesmo havendo inúmeras organizações sociais idôneas, as quais realizam trabalho sério e profícuo para a sociedade, essa minoria que agiu em benefício próprio de forma inescrupulosa afetou negativamente a imagem das organizações do Terceiro Setor como um todo. Diante desses escândalos, contratos e parcerias foram revistas pelos órgãos fomentadores, os quais passaram a exigir a adoção de ferramentas gerenciais com o objetivo de apresentar maior riqueza de informações, bem como maior segurança nas informações prestadas.

Dentro desse quadro, as organizações do Terceiro Setor precisaram se ajustar as novas exigências do mercado, buscando implementar em suas organizações processos mais claros, os quais estivessem alinhados com seus objetivos organizacionais. Consoante isso, instrumentos e ferramentas de gestão que eram praticados quase que exclusivamente utilizadas pelo Primeiro e Segundo Setor, precisaram ser adaptados e desenvolvidas às necessidades e especificidades das organizações que compõem o Terceiro Setor.



Considerando os aspectos teóricos e as pesquisas realizadas é possível identificar que a abordagem da transparência e da prestação de contas no Terceiro Setor ainda são recentes no Brasil, tanto quando aborda-se os dois temas de forma conjunta, quanto dissociada (Gimenes, 2010). Diante desse *gap*, este artigo tem como objetivo propor e validar um construto para mensurar transparência no Terceiro Setor. Portanto, almejou-se desenvolver um instrumento capaz de identificar os níveis de transparência apresentadas pelas organizações sociais.

Além desta seção introdutória este estudo está estruturado como segue: revisão de literatura sobre o Terceiro Setor e Transparência. Na seção seguinte é apresentada a descrição dos procedimentos metodológicos empregados por este estudo. O modelo teórico e o construto de mensuração de transparência no Terceiro Setor são discutidos na seção quatro. E, por fim, são apresentadas as considerações finais e as sugestões de estudos futuros.

2 REVISÃO DE LITERATURA

Tendo em vista o objetivo central deste estudo, na revisão de literatura são abordados os temas Terceiro Setor e Transparência.

2.1 Terceiro Setor

O Terceiro Setor começou a se desenvolver a partir da necessidade social, uma vez que o setor público não atendia às necessidades da população. Assim, essas organizações surgiram com o propósito de buscar alternativas aos mais variados problemas sociais que envolviam as comunidades (SARAIVA, 2006). As organizações sociais passaram a ocupar um espaço que era de direito do Estado, e influenciaram na mudança da relação entre Estado e Cidadãos no que tange o impacto gerado pelos serviços e bem provido (SALAMON, 1994; FERNANDES; MACIEL; BARROS, 2011).

Este setor apresenta diferentes tipos de organizações, mas todas tem como premissa serem entidades da iniciativa privada sem fins lucrativos, as quais compartilham de propósitos públicos (SALAMON, 2010). Nesse sentido, as organizações podem apresentar diferentes nomenclaturas, dentre as quais as mais utilizadas são: organizações sociais, organizações da sociedade civil ou organizações sem fins lucrativos, associações, entidades filantrópicas e de caridade; organizações não governamentais (ONGs), e fundações (LANDIM, 1997).

Esse tipo de organizações atuam no campo das políticas públicas, por meio da operacionalização de projetos, programas e/ou serviços sociais, os quais visam o atendimento das necessidades sociais dos beneficiários dessas iniciativas (Fernandes; Maciel; Barros, 2011).

O crescimento no número de organizações, mão de obra assalariada e voluntária, bem como os montantes financeiros envolvendo este setor são aspectos que se destacam na literatura (SALAMON; SOKOLOWSKI; HADDOCK, 2011). Considerando uma pesquisa realizada em 41 países, a média de trabalhadores no Terceiro Setor é de 4,2% da população ativa, sendo que, destes, 59% são profissionais pagos por esse setor (SALAMON, 2010). O Brasil acompanha essa tendência, segundo a pesquisa divulgada pelo IPEA em 2014 – Mapa das OSCs, existem no Brasil 303 mil organizações da sociedade civil, as quais detêm 2,1 milhões de vínculos formais. Essas organizações mobilizam mais de 7 mil parcerias (IPEA, 2014).

Essas organizações praticam os mais variados tipos de atividades, contudo com a finalidade básica de promover o bem-estar do cidadão e da comunidade. No Brasil, as organizações do Terceiro Setor disponibilizam acesso à saúde, educação e ao mercado de trabalho, nesse último por meio da oferta de cursos de aperfeiçoamento. Além disso, desenvolvem ações contra a pobreza, violência e corrupção (TONDOLO, 2014).



Diante disso, atuar de forma transparente, divulgando suas ações e prestando contas dos recursos, pode ser encarado como uma forma de melhorar a imagem da organização perante a sociedade, enfatizando as suas propostas e atuações. De tal modo, atendendo as expectativas dos investidores e fomentando mais recursos para o atingimento do objetivo social.

A gestão dessas organizações, na maioria das vezes, é desempenhada de forma insipiente, principalmente no que diz respeito à mensuração de resultados e avaliações (CAMPOS; ANDION, 2011). A gestão financeira, também pode ser encarada como outra fragilidade, uma vez que a maioria dos recursos financeiros é advinda de doações, parcerias de fomento, repasses de verbas governamentais, ou ainda verbas privadas direcionadas à execução de projetos específicos (SALAMON, 2010; UNITED NATIONS, 2003). Dessa maneira, a aplicação dos recursos de forma transparente e a prestação de contas dessas entidades são imprescindíveis perante a sociedade (TONDOLO, 2014).

No entanto, a transparência no contexto do terceiro setor é visto como um tema emergente no cenário brasileiro. Nos últimos anos o envolvimento de organizações sem fins lucrativos em escândalos de corrupção foram destaque nos meios de comunicação. Dessa forma, a sociedade e os órgãos competentes aumentaram as formas de controle para esse tipo de organização.

2.2 Transparência no Terceiro Setor

A transparência e a prestação de contas para as organizações do Terceiro Setor tem se tornado mais contundente nos últimos anos, seja pela crescente preocupação dos gestores e financiadores, ou ainda pela pressão da sociedade diante dos escândalos envolvendo as organizações não governamentais (ONGs). Essa preocupação se reflete nas práticas organizacionais e ultrapassa fronteiras, uma vez que instiga pesquisadores na busca de maiores informações sobre essa temática em diferentes continentes.

A evolução dos estudos na área de transparência no Terceiro Setor é nítida e pode ser observada por meio das pesquisas realizadas considerando a sua temporalidade. Tendo em vista o contexto brasileiro, em 2009, já havia mecanismos legais que exigiam a divulgação de dados financeiros pelas organizações filantrópicas. No entanto não havia mecanismos ativos de pressão tanto dos órgãos públicos quanto da sociedade civil para que essa legislação fosse realmente cumprida e que as organizações filantrópicas apresentassem maiores níveis de transparência e evidenciação das informações (MILANI FILHO, 2009).

Nesta mesma linha de raciocínio, pesquisas indicam que as organizações desse setor não estão preocupadas em divulgar seus demonstrativos contábil-financeiros e não financeiros, bem como as atividades desenvolvidas e a gestão de seus recursos (CRUZ, 2010; CARNEIRO; OLIVEIRA; TORRES, 2011). Alguns autores enfatizam que a transparência e a prestação de contas não são vistas com a devida importância pelas organizações do Terceiro Setor, uma vez que divulgação dos resultados e demonstrativos contábeis é realizada pela minoria das organizações sociais (ZITTEI; POLITELO; SCAPIN, 2013).

Por outro lado, estudos enfatizam a relevância da divulgação das demonstrações contábeis e a prestação de contas (*accountability*) à comunidade, uma vez que essas práticas influenciam a quantidade de doações recebidas (GANDÍA, 2011). Nesse sentido, a transparência é vista como um aspecto fundamental para as organizações que compõem o Terceiro Setor, uma vez que a prática da gestão transparente auxilia as organizações na captação de recursos (Pereira; Oliveira; Ponte, 2008). Diante desta realidade, faz-se necessário que as organizações sem fins lucrativos prestem conta de suas atividades e projetos desenvolvidos, assim buscando a transparência em seus processos (COSTA; RAMUS; ANDREAUS, 2011). Nesse ínterim, a avaliação de projetos sociais pode ser vista como uma resposta às pressões por transparência e prestação de contas.



Nessa ótica, a transparência para as organizações do Terceiro Setor está atrelada basicamente a três conceitos contábeis, os quais são: (i) *Disclosure*, que significa a evidenciação e/ou divulgação de informações da organização; (ii) *Compliance*, se refere a conformidade legal da organização; e, (iii) *accountability*, se refere a prestação de contas da organização. No entanto, esses conceitos não devem ser limitados às práticas contábeis, uma vez que muitas outras informações relevantes podem ser divulgadas almejando a transparência nos processos e decisões da organização.

O princípio da transparência apresenta-se baseado no conceito de *disclosure* ou evidenciação, que prima pela necessidade de divulgação da informação contábil, sendo esta dotada de compreensibilidade, relevância e confiabilidade. Desta forma, os gestores precisam desenvolver um novo padrão de informação, devendo atingir os potenciais interessados, ou seja, comunidade, beneficiários e patrocinadores. Nesse sentido, a *internet* tem sido um meio indispensável, ágil e de grande proporção de divulgação dos resultados contábeis, processos e práticas organizacionais (FRANCO et al., 2012).

Quando pesquisada a evidenciação contábil em organizações do Terceiro Setor, Zittei, Politelo, Scarpin (2013) relatam que o nível médio de evidenciação contábil apresentada por organizações sociais é de 27%, sendo este considerado um nível baixo.

Já, o termo *compliance* está atrelado aos aspectos legais da organização. No contexto das organizações do Terceiro Setor, atender a exigências legais e deixar claro para a sociedade quais são essas exigências e como a organização está buscando atendê-las denota transparência por parte da organização. Visto que, estar em conformidade legal é uma obrigação da organização social, mas apresentar a sociedade e as partes interessadas os processos internos que são realizados buscando essa conformidade são atributos imprescindíveis porque denotam o desejo da organização em ser transparente (MILANI FILHO, 2009; FEENEY; RAINEY, 2009).

Vale também ressaltar que a transparência está fortemente alicerçada ao conceito de *accountability*, visto que, na literatura, a partir da prática da prestação de contas as organizações introduzem a transparência. Embora, os modelos de prestação de contas sejam recorrentes e bem disseminados nas organizações privadas e públicas, as lentes teóricas não direcionaram suas atenções para as organizações sem fins lucrativos (KEARNS, 1994).

Diante dessa lacuna, Kearns (1994) propôs um *framework* para analisar a prestação de contas para as organizações do Terceiro Setor, o qual apresenta ao menos “duas dimensões: (i) conjunto de padrões de desempenho – explícito ou implícito gerados pelo ambiente estratégico da organização; (ii) a resposta – reativa ou proativa interna da organização” (KEARNS, 1994, p. 187)

A prestação de contas é um assunto complexo para as organizações sem fins lucrativos, uma vez que envolve seus múltiplos *stakeholders* (instituições doadoras, órgãos governamentais, financiadores, doadores individuais e beneficiários) os quais apresentam diferentes demandas (DUMOND, 2013; LLOYD; LAS CASAS, 2006). Nesse sentido, a tecnologia está ajudando as organizações sem fins lucrativos a atender as diferentes expectativas dos *stakeholders* (DUMOND, 2013).

A prestação de contas, de forma geral, é central no contexto das organizações sem fins lucrativos, uma vez que além de atender as expectativas dos diferentes *stakeholders*, serve para legitimar e fortalecer a imagem da organização na sociedade, uma vez que comprova a partir dos processos e resultados alcançados o atendimento dos objetivos sociais, os quais permeiam a mudança social (COULE, 2015).

No entanto, a transparência não pode ser vista somente como as ações ou atividades que demonstrem onde os recursos financeiros foram originados e aplicados. A gestão transparente de uma organização social é muito mais ampla, uma vez que engloba a transparência na prestação de contas e perpassa a transparência nos processos organizacionais,



e ainda a transparência no relacionamento com a comunidade envolvida (Lloyd; Las Casas, 2006).

Diante disso, a transparência é um aspecto chave, uma vez que apresenta as partes interessadas tudo o que foi aplicado no processo operacional, considerando as destinações e origem dos recursos (COELHO; GONÇALVES, 2011). Desta forma, as organizações que adotam a transparência em suas práticas diferenciam-se na busca por recursos (PEREIRA; OLIVEIRA; PONTE, 2008).

Embora, estudos assinalem a incipiência de transparência no Terceiro Setor, seja nos processos organizacionais, ou ainda na prestação de contas, a atenção com esta temática é crescente nas últimas décadas. Nesse sentido, é observada academicamente a preocupação de autores que buscam analisar a transparência em organizações sociais.

Ainda que muitos esforços estejam sendo realizados visando à melhoria da transparência no terceiro setor, é possível destacar na literatura corrente a falta de eficiência das organizações sociais em prestar contas (ZITTEI; POLITELO; SCARPIN, 2013). Assim, enfatizando a forma embrionária como a transparência ainda é tratada pelas organizações sociais (PEREIRA; OLIVEIRA; PONTE, 2008).

3 METODOLOGIA

O desenvolvimento do construto e do instrumento para identificar os níveis de transparência e prestação de contas foi baseado em estudos anteriores, que abordaram a transparência no setor público, tais como Raupp e Pinho (2012); e Franco et al (2012). Além desses, também foram observados estudos que enfocaram a transparência no Terceiro Setor, dos quais podem ser citados Landin (1997) e Landim e Carvalho (2006).

O instrumento Transparência para o Terceiro Setor apresenta 4 dimensões, as quais são: Transparência na Prestação de Contas; Transparência em Gestão e Resultados, Transparência em Nível Inicial de Atendimento e Transparência em Aspectos Legais. A fim de medir o nível de transparência das organizações sociais, foi desenvolvido um instrumento o qual apresenta 15 questões. Sugere-se que essas questões sejam mensuradas por meio da escala do tipo Likert de 5 pontos (discorda totalmente – concorda totalmente).

O instrumento foi aplicado em 36 organizações sociais, sendo 16 organizações da Bahia e 20 organizações do Rio Grande do Sul. As organizações respondentes foram escolhidas por participarem de um projeto envolvendo o tema Transparência e Prestação de Contas, o qual foi promovido pela ONG Parceiros Voluntários. O instrumento foi disponibilizado via *google-drive* a todas as organizações participantes deste projeto, que totalizam 42 organizações. Desta população, obteve-se 36 organizações respondentes, o que apresenta uma representatividade de 83,33%.

A validação de face desse instrumento foi realizada com 7 especialistas, sendo que destes 4 são representantes do Terceiro Setor, e desempenham o papel gestão, e 3 são pesquisadores nas áreas de gestão, contabilidade e terceiro setor. Ademais foi realizado um pré-teste no início da capacitação, a qual ocorreu entre maio-julho de 2013, e ao final da etapa de implementação dos princípios de transparência e prestação de contas, que ocorreu entre janeiro-fevereiro de 2014. Assim, foi possível observar o comportamento das organizações perante essa avaliação e a sua evolução com relação ao desenvolvimento de transparência.

Após a tabulação dos dados coletados, foi realizada a análise com o apoio do *software* SPSS versão 20.0. A fim de atender os objetivos foi realizada análise fatorial exploratória, com o propósito de verificar as dimensões do instrumento proposto por este estudo. A análise fatorial exploratória é a técnica indicada para identificar os fatores em um conjunto específico de dados (BEZZERA, 2007; HAIR et al., 2006; Ho, 2006). Ademais, o teste de confiabilidade da escala proposta foi realizado pelo modelo do Alfa de Cronbach. O valor do Alfa



considerando as 15 variáveis da escala foi de 0,888. Tal valor excede o mínimo aceitável de 0,6 sugerido por Hair *et al.* (2006).

A análise fatorial exploratória foi aplicada ao conjunto de dados utilizando-se o método de extração da análise de componentes principais e a rotação varimax seguindo Bezzera (2007), Hair *et al.* (2006) e Ho (2006). Como podem ser observados na Tabela 1 os testes preliminares se mostraram satisfatórios. O teste KMO indica o quanto os fatores identificados podem explicar os dados (BEZZERA, 2007; HAIR *et al.*, 2006; HO, 2006). O resultado para tal teste se mostrou adequado, superando o valor mínimo de 0,5. O resultado do teste de Bartlett também se mostrou positivo, sugerindo que a análise fatorial é adequada aos dados.

Tabela 1: Testes de KMO e Bartlett

Medida de Adequação da Amostra - Kaiser-Meyer-Olkin		0,749
Teste Bartlett de Esfericidade	Qui-quadrado	349,078
	df	105
	Sig.	0,000

Fonte: Dados da pesquisa

Os dados da Tabela 2 apresentam o resultado da técnica aplicada quando a quantidade sugerida de fatores. Como se pode observar, 4 fatores explicam mais de 75% da variação. Assim como anteriormente, os resultados dos 4 fatores também se mostram adequados e satisfatórios.

Tabela 2: Análise dos componentes principais

Componente	Autovalor inicial			Somadas extraídas dos carregamentos quadráticos			Somadas rotadas dos carregamentos quadráticos		
	Total	% da variância	% acumulado	Total	% da variância	% acumulado	Total	% da variância	% acumulado
1	6,251	41,672	41,672	6,251	41,672	41,672	3,624	24,158	24,158
2	2,382	15,877	57,550	2,382	15,877	57,550	2,730	18,198	42,356
3	1,475	9,831	67,381	1,475	9,831	67,381	2,650	17,669	60,025
4	1,185	7,902	75,283	1,185	7,902	75,283	2,289	15,257	75,283
5	0,764	5,091	80,373						
6	0,656	4,371	84,744						
7	0,572	3,813	88,558						
8	0,401	2,673	91,231						
9	0,389	2,592	93,823						
10	0,335	2,233	96,056						
11	0,191	1,270	97,326						
12	0,139	0,926	98,252						
13	0,105	0,699	98,952						
14	0,096	0,642	99,594						
15	0,061	0,406	100,000						

Fonte: Dados da pesquisa

O Apêndice B apresenta a matriz rotada dos fatores e as respectivas variáveis e questões do instrumento. O detalhamento do construto e das dimensões é realizado a seguir.

4 CONSTRUÇÃO E VALIDAÇÃO DO CONSTRUTO

A construção de um construto para mensurar transparência nas organizações do Terceiro Setor foi motivada por uma série de aspectos. Inicialmente, pelos escândalos e as denúncias de corrupção envolvendo essas organizações nos últimos anos; seguido pela ânsia da população em ter conhecimento do que ocorre nessas organizações. Posteriormente, pela



origem dos recursos dessas organizações, uma vez que grande parte das organizações apresenta recursos públicos em sua estrutura. Finalmente, pela necessidade de doadores e financiadores em saber se o recurso doado/investido está sendo realmente aplicado na causa social.

Diante desses motivadores para mensurar transparência no Terceiro Setor seria necessário respeitar as particularidades que envolvem estas organizações, as quais permeiam a carência de estudos envolvendo os aspectos de gestão desse setor (CAMPOS; ANDION, 2011), principalmente no que tange à gestão das organizações do terceiro setor (BENJAMIN, 2008; SALAMON, 2010), e a própria complexidade envolvida na gestão desse setor, uma vez que as organizações são constituídas como organizações privadas, no entanto prestam serviços públicos (SALAMON, 2010; SARAIVA, 2006).

Nesse sentido, este estudo propõe que o conceito de Transparência para o Terceiro Setor não deve ser visto de forma unilateral, uma vez que devido à lógica de atuação dessas organizações a transparência envolvendo este tipo de organizações se dá de forma complexa. Por isso, respeitando as particularidades das organizações este estudo propõe que a transparência para ao Terceiro Setor seja compreendida por uma perspectiva multidimensional, a partir de quatro aspectos, os quais são: (i) Transparência em Nível Inicial de Atendimento; (ii) Transparência em Aspectos Legais; (iii) Transparência na Prestação de Contas; (iv) Transparência em Gestão e Resultados.

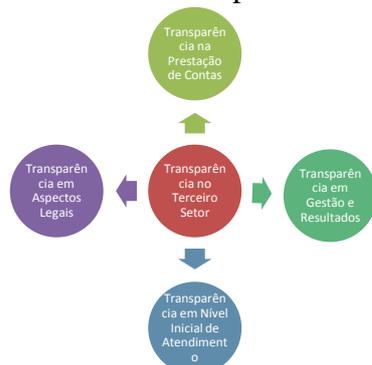
Essas quatro dimensões se justificam, na medida em que a Transparência no Terceiro Setor é compreendida de forma multidimensional, visto que considerar como transparência somente o seu enfoque na prestação de contas é uma limitação na compreensão deste conceito de transparência para o terceiro setor. Uma vez que, para este setor a transparência deve se dar de forma mais ampla, para que todos os envolvidos compreendam quais são os recursos e de que forma estão sendo aplicados. Além disso, as partes interessadas precisam compreender os aspectos legais a que esse tipo de organização está submetido e a existência de mecanismos de comunicação existentes, seja por meio de canais de comunicação ou ainda por meio da própria prestação de contas.

Nesse sentido, compreender como ocorrem os processos de gestão e a obtenção de resultados é fundamental e envolvem a comunidade, bem como a sua participação nesses processos a partir dos vínculos estabelecidos entre a organização e a comunidade em geral.

A participação da comunidade e sua inserção nos processos da organização social incidem a partir da lógica com que esse tipo de organização é constituída, uma vez que são organizações da sociedade civil. Ou seja, entende-se que diferente da lógica do segundo setor, o fundador dessa organização não é seu “proprietário”. Sendo visto como um empreendedor social, que identificou uma necessidade social específica e fundou essa organização a fim de atender a essa demanda.

Desta forma, foram adotadas essas 4 dimensões para a construção do instrumento de Transparência para o Terceiro Setor, as quais estão representadas na figura 1.

Figura 1: Modelo de Transparência no Terceiro Setor



Fonte: Elaborado pelos autores.

O construto desenvolvido por este estudo, bem como suas variáveis são apresentadas e discutidas a seguir.

4.1 Transparência em Nível Inicial de Atendimento

A Dimensão Transparência em nível inicial de atendimento tem como objetivo identificar se a organização apresenta indícios de transparência, ou seja, a transparência na sua forma mais elementar. Por isso, essa dimensão apresenta 3 variáveis as quais buscam mensurar canais básicos de comunicação com a comunidade, como por exemplo a disponibilização de um *e-mail* para atendimento e a existência de *home page*. Além disso, essa dimensão busca aferir se a organização realiza o processo de prestação de contas, somente quando este é uma exigência do financiador, o que configura como uma transparência mais insipiente, uma vez que não surge da organização e sim existe para atender a uma necessidade imposta pelas partes interessadas. A seguir é apresentada a dimensão transparência em nível inicial de atendimento no Quadro 1.

Quadro 1: Dimensão Transparência em nível inicial de atendimento

Sua organização tem por prática prestar contas dos recursos e ações realizadas sempre que esta for uma exigência do financiador do projeto.	Nível Inicial de Atendimento
Sua organização disponibiliza um <i>e-mail</i> para atendimento da comunidade.	Nível Inicial de Atendimento
Sua organização utiliza <i>Home Page</i> (<i>site</i> e/ou <i>blog</i>).	Nível Inicial de Atendimento

Fonte: Elaborado pelos autores.

4.2 Transparência em Aspectos Legais

A Dimensão Transparência em Aspectos Legais tem como objetivo mensurar se a organização atua de forma transparente com relação às exigências legais. Dessa forma, é verificado se a organização disponibiliza as partes interessadas e a comunidade em geral os documentos constitutivos, bem como estatutos, atas de assembleia e eleições/nomeação da presidência e diretoria. Também é observado se a organização disponibiliza a legislação a que ela está submetida. A seguir é apresentada a dimensão transparência em aspectos legais no Quadro 2.



Quadro 2: Dimensão Transparência em Aspectos Legais

Sua organização disponibiliza as partes interessadas e a comunidade em geral os documentos constitutivos da organização, bem como estatutos, atas de assembleia e eleições/nomeação de presidência e diretoria.	Aspectos Legais
Sua organização disponibiliza as partes interessadas e a comunidade em geral a legislação que a organização está submetida.	Aspectos Legais

Fonte: Elaborado pelos autores.

4.3 Transparência em Prestação de Contas (TPC)

A dimensão Transparência em Prestação de Contas tem como objetivo prestar contas de forma transparente, para isso foram observadas 6 questões, as quais buscaram medir nas organizações participantes as práticas relacionadas a prestação de contas. Para isso, foram mensuradas as práticas organizacionais relacionadas à divulgação de: (i) relatórios contábeis para as partes interessadas e comunidade em geral; (ii) recebimento de receitas e gastos ocorridos mensalmente; (iii) relatórios contábeis e complementares em diversos tipos de mídias, incluindo as sociais. Além disso, foram observadas se a prestação de contas incluía os diferentes tipos de recursos, as práticas e ações realizadas pela organização, e se essas eram divulgadas de forma ampla, incluindo a disponibilização em mídias sociais. Adicionalmente, essa dimensão buscou analisar se as organizações disponibilizam uma central de ouvidoria para atendimento das partes interessadas e comunidade em geral. A seguir é apresentada Dimensão TPC no Quadro 3.

Quadro 3: Dimensão Transparência na Prestação de Contas (TPC)

Sua organização tem por prática divulgar os Relatórios Contábeis para as partes interessadas e comunidade em geral dentro dos prazos exigidos por lei.	Prestação de Contas
Sua organização tem por prática divulgar os gastos ocorridos e os recebimentos de receitas mensalmente para as partes interessadas e a comunidade em geral.	Prestação de Contas
Sua organização tem por prática divulgar publicamente seus relatórios contábeis e relatórios complementares em diversos tipos de mídias, tais como jornais, <i>site</i> , <i>blog</i> , <i>facebook</i> , entre outros.	Prestação de Contas
Sua organização se utiliza das mídias sociais (<i>facebook</i> , <i>twitter</i> ,...) para divulgar as ações realizadas.	Prestação de Contas
Sua organização tem por prática prestar contas dos recursos (financeiro, físicos e humanos), bem como das práticas realizadas pela organização as partes interessadas e a comunidade em geral.	Prestação de Contas
Sua organização apresenta uma central de Ouvidoria para atendimento de beneficiários, partes interessadas e comunidade em geral.	Prestação de Contas

Fonte: Elaborado pelos autores.

4.4 Transparência em Gestão e Resultados

A Dimensão Transparência em Gestão e Resultados tem como objetivo verificar se a organização é transparente no que tange a gestão e os resultados organizacionais. Nesse sentido, foram observadas 4 variáveis, as quais buscaram mensurar a transparência nas práticas de monitoramento das atividades realizadas por colaboradores e voluntários no atendimento dos objetivos organizacionais, e na realização de monitoramento dos resultados e efetividade de suas ações na comunidade atendida. Além disso, foram investigadas se a



organização disponibiliza um espaço para receber críticas e sugestões das partes interessadas e comunidade em geral, e se a organização tem por prática implementar as sugestões recebidas das partes interessadas, beneficiários e comunidade em geral. A seguir é apresentada a dimensão transparência em gestão e resultados no quadro 4.

Quadro 4: Dimensão Transparência em Gestão e Resultados

Sua organização disponibiliza um espaço para receber críticas e sugestões das partes interessadas e comunidade em geral.	Gestão e Resultados
Sua organização tem como prática realizar o monitoramento das atividades realizadas pelos seus colaboradores e voluntários no atendimento de seus objetivos organizacionais.	Gestão e Resultados
Sua organização tem como prática realizar o monitoramento dos resultados e efetividade de suas ações na comunidade atendida.	Gestão e Resultados
Sua organização tem por prática implementar sugestões recebidas de beneficiários, partes interessadas e comunidade em geral.	Gestão e Resultados

Fonte: Elaborado pelos autores.

Dessa forma essas quatro dimensões visam captar múltiplos aspectos da transparência em organizações do Terceiro Setor. Essas dimensões englobam, desde práticas mais elementares, como canal de comunicação com a comunidade, passando por práticas mais elaboradas, tais como aspectos legais, prestação de contas, gestão e resultados.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A discussão teórica e a prática da transparência são centrais na realidade do Terceiro Setor. Por um lado, os gestores das organizações desse setor estão buscando legitimar as ações de suas organizações, tanto perante os interessados como pelos órgãos de fiscalização. Não é concebível uma organização do Terceiro Setor se manter em atuação sem buscar desenvolver a prática da transparência, cita-se, por exemplo, a busca por apoiadores e patrocinadores.

Por outro lado, pesquisadores tem buscado compreender e colaborar com a capacitação dessas organizações. Seja por interesses de desenvolvimento teórico, como pelo próprio interesse na ação social que estas prestam à comunidade de forma geral.

Nesse contexto este artigo teve como objetivo propor e validar um construto para mensurar transparência no Terceiro Setor. Desta forma, este estudo pode contribuir para identificar os níveis de transparência apresentadas pelas organizações sociais. Para tal, foi desenvolvido um estudo de natureza quantitativa, por meio de um levantamento de dados com 36 organizações do Terceiro Setor que participaram de um projeto de capacitação em transparência e prestação de contas. Os resultados da análise fatorial confirmam a natureza multidimensional da transparência.

Este estudo contribui para o avanço na literatura por meio da ampliação do escopo de análise e visão da transparência no Terceiro Setor. Essa constatação está alicerçada em estudos anteriores, uma vez que é possível verificar que os estudos existentes limitam suas análises ao focar basicamente o viés teórico (Kearns, 1994), ou o viés empírico, mas considerando aspectos unidimensionais, tais como a evidenciação e/ou divulgação (Zittei; Politelo; Scarpin, 2013), ou a prestação de contas nas organizações sociais (Dumond, 2013; Jordan, 2005; Melo; Santos; Souza, 2010). Na literatura corrente, poucos autores se aventuraram a compreender a transparência no Terceiro Setor de forma multidimensional (Lloyd; Othan; Hammer, 2007; Valencia; Queiruga; González-Benito, 2014).



A partir da perspectiva prática, gestores das organizações do Terceiro Setor podem se valer do instrumento proposto para medir a situação atual de suas organizações, servindo de base para estabelecimento de metas e guias de desenvolvimento organizacional em direção a implementação e internalização da prática da transparência.

Como limitações destaca-se o tamanho reduzido da amostra, o qual pode ter influenciado de alguma forma os resultados. No entanto, essa limitação pode ter sido amenizada por dois fatores, o primeiro está relacionado à representatividade da amostra, visto que os dados analisados são de 36 organizações das 42 organizações que participaram da capacitação em transparência e prestação de contas. O segundo fator está relacionado ao grupo de organizações pesquisado, uma vez que todas foram capacitadas em transparência.

Diante disso, sugere-se que estudos futuros aprofundem as dimensões identificadas nesta pesquisa, bem como realizem estudos quantitativos com amostras maiores e de diferentes regiões e países buscando confirmar os resultados desta pesquisa. Também se sugere a realização de estudos qualitativos, os quais busquem compreender como as dimensões e os aspectos da transparência são encontrados e desenvolvidos nas organizações do Terceiro Setor.

Dessa forma, torna-se relevante trazer evidências e *insights* que possam contribuir com essa discussão sobre a transparência no Terceiro Setor. Portanto, enxerga-se aqui um ponto de convergência entre os interesses gerenciais e acadêmicos, evidenciando a necessidade de estudos teórico-empíricos que alimentem essa discussão e possam trazer luz a novas reflexões.

REFERÊNCIAS

- Benjamin, L. M. (2008). "Account Space: how accountability requirements shape nonprofit", **Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly**, v. 37, n. 2, pp. 201-223.
- Bezzerra, F. A. (2007). "Análise fatorial", In: Corrar, L. J.; Paulo, E.; Dias Filho, J. M. **Análise Multivariada: para os cursos de administração, ciências contábeis e economia**. São Paulo: Atlas, pp. 73-130.
- Brasil (2011). Controladoria-Geral da União. **Cartilha de Acesso à Informação Pública: Uma introdução a Lei n. 12.527/2011, de 18 de novembro de 2011**. Disponível em: <www.cgu.gov.br>. Acesso em: maio 2015.
- Brasil (2009). **Lei Complementar 131**. 27 maio 2009. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp131.htm. Acesso em: maio 2015.
- Campos, L. M. S.; Andion, M. C. M. (2011). "Avaliação de Projetos Sociais em Organizações da Sociedade Civil: um estudo sobre concepções e práticas", In: **Encontro da Anpad - Enanpad, XXXV**, Rio de Janeiro. Anais. Rio de Janeiro: Anpad, 2011.
- Carneiro, A. F.; Oliveira, D. L.; Torres, L. C. (2011). "Accountability e a prestação de contas das organizações do terceiro setor: uma abordagem à relevância da contabilidade", **Sociedade, contabilidade e gestão**. v. 6, n. 2, pp. 90-105.
- Coelho, M. Q.; Gonçalves, C. A. (2011). "Avaliação de Projetos Sociais: A Perspectiva da Comunidade", **Revista Alcance – Eletrônica**, v. 18, n. 4, pp. 436-447.
- Costa, E.; Ramus, T.; Andreaus, M. (2011). "Accountability as a managerial tool in non-profit organizations: evidence from Italian CSVs", **Voluntas**, v. 22, n. 3, pp. 470-493.
- Coule, T. M. (2015). "Nonprofit governance and accountability: Broadening the theoretical perspective", **Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly**, v. 44, p. 77-97.
- Cruz, C. V. O. A. (2010). "A relevância da informação contábil para os investidores sociais privados de entidades do terceiro setor no Brasil: Uma investigação empírica", 2010. **Tese (Doutorado em Contabilidade)** – Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo.



- Dumond, G. E. (2013). “Nonprofit virtual accountability: An index and its application”, **Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly**, v. 42, n. 5, pp. 1049-1067.
- Feeney, M. K., Rainey, H. G. (2009). “Personnel Flexibility and Red Tape in Public and Nonprofit Organizations: Distinctions due to institutional and political accountability”, **Journal of Public Administration Research and Theory**, v. 20, pp. 801-826.
- Fernandes, R. M. C.; Maciel, A. L. S.; Barros, X. M. T. (2011). **Estudo sobre o Terceiro Setor no Rio Grande do Sul: perfil, gestão e impactos sociais**. 1. ed. Porto Alegre: Fundação Irmão José Otão, 2011.
- Franco, L. M. G.; Rezende, D. A.; Figueiredo, F. C.; Nascimento, C. (2012). “Transparência na Divulgação da Contabilidade Pública Municipal Paranaense no Ambiente da Internet”, In: **Encontro da Anpad - Enanpad**, XXXVI, Rio de Janeiro. Anais. Rio de Janeiro: Anpad, 2012.
- Gandía, J. L. (2011). “Internet disclosure by nonprofit organizations: empirical evidence of nongovernmental organizations for development in Spain”, **Nonprofit and voluntary sector quarterly**, v. 40, n. 1, pp. 57-78.
- Gimenes, E. R. (2010). “Transparência na Prestação de Contas por Organizações do Terceiro Setor”. **Revista Urutágua – Acadêmica multidisciplinar – DCS/UEM**, n. 20, Jan-abril, pp. 130-140.
- Hair Jr., J. F.; Anderson, R. E.; Tatham, R. L.; Black, W. C. (2006). **Análise multivariada de dados**. 5 ed. Porto Alegre: Bookman.
- Ho, R. (2006). **Handbook of univariate and multivariate data analysis and interpretation with SPSS**. Boca Raton: Chapman & Hall/CRC.
- IPEA – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (2014). **Mapa das Organizações da Sociedade Civil - 2014**. Disponível em: <https://mapaosc.ipea.gov.br/>. Acesso: Maio de 2015.
- Jordan, L. (2005). **Mechanisms for NGO Accountability**, GPPi Research paper Series 3, Berlin: Global Public Policy Institute. Disponível em: < <http://www.isn.ethz.ch/Digital-Library/Publications/Detail/?lang=en&id=15446>>.
- Kearns, K. P. (1994). “The strategic management of accountability in nonprofit organizations: An analytical Framework”, **Public Administration Review**, v. 54, n. 2, pp. 185-192.
- Landim, L.; Carvalho, L.A. (2006). **Projeto transparência e prestação de contas da sociedade civil na América Latina - Caso: Brasil**. Uruguai: Instituto de Comunicação e Desenvolvimento (ICD), 2006. Disponível em: < <http://www.icomfloripa.org.br/transparencia>> Acesso em: maio de 2015.
- Landim, L. (1997). “Defining the Nonprofit Sector in Developing Societies – Brazil”, In: Saloman, L. M.; Anheier, H. K. **Defining the Nonprofit Sector: a-cross national analysis**. Manchester: Manchester University Press.
- Lloyd, R.; Las Casas, L., (2006). **NGO self-regulation: Enforcing and balancing accountability**, One World Trust, London, UK. Disponível em: www.oneworldtrust.org. Acesso em: maio de 2015.
- Melo, T. L.; Santos, J. L.; Souza, E. X. (2010). “Transparência da Informação Contábil: Um estudo sobre a prestação de contas em uma entidade do terceiro setor na cidade de Maceió”. **Seminários em Administração – SEMEAD**, XIII, Setembro, Anais.
- Milani Filho, M. A. F. (2009). “Eficiência produtiva no terceiro setor: um estudo comparativo de desempenho entre organizações filantrópicas asilares”, **Tese de Doutorado** (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2009.
- Pereira, H. K. S.; Oliveira, M. C.; Ponte, V. M. R. (2008). “Informações para Prestação de Contas e Avaliação de Desempenho de OSCIPs que Operam com Microcrédito: um estudo multicaso”, **Brazilian Business Review**, v. 5, n. 1, pp. 55-71.



- Raupp, F. M.; Pinho, J. A. G. (2012). “Prestação de contas nos portais eletrônicos de assembleias legislativas: um estudo após a Lei de Acesso à Informações Públicas”, In: **Encontro de Administração Pública e Governança**, V, 2012, Salvador. Anais... Rio de Janeiro: ANPAD.
- Saraiva, L. A. S. (2006). “Além do Senso Comum Sobre o Terceiro Setor: uma provocação”, In: Pimenta, S. M.; Saraiva, L. A. S.; Corrêa, M. L. (Org.). **Terceiro Setor: Dilemas e Polêmicas**. São Paulo: Saraiva, pp. 19-40.
- Salamon, L. M. (1994). “The Rise of the Nonprofit Sector”, **Foreign Affairs**, v. 73, n. 4, pp. 109-122.
- Salamon, L. M. (2010). “Putting the Civil Society Sector on the Economic Map of the World”, **Annals of Public and Cooperative Economics**, v. 81, n. 2, pp. 167-210.
- Salamon, L. M. Sokolowski, W.; Haddock, M. A. (2011). “Measuring the Economic Value of Volunteer Work Globally: concepts, estimates, and a roadmap to the future”, **Annals of Public and Cooperative Economics**, v. 82, n. 3, pp. 217-252.
- Tondolo, R. R. P. (2014). “Desenvolvimento de Capital Social Organizacional em um Projeto Interorganizacional no Terceiro Setor”, **Tese (Doutorado em Administração)** – Programa de Pós-Graduação em Administração, Universidade do Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo.
- United Nations (2003). **Handbook on Non-Profit Institutions in the System of National Accounts**. New York: United Nations.
- Valencia, L. A. R.; Queiruga, D. González-Benito, J. (2014). “Relationship between transparency and efficiency in the allocation of funds in nongovernmental development organizations”, **Voluntas**, Publish Online, October.
- Zittei, M. V. M.; Politelo, L.; Scarpin, J. E. (2013). “Nível de Evidenciação Contábil das Organizações do Terceiro Setor”, In: **Congresso USP Controladoria e Contabilidade**, 13°. São Paulo: Julho, 2013. Anais.



Apêndice B: Matriz Rotada dos Fatores

	Componente			
	1	2	3	4
Sua organização tem por prática divulgar os Relatórios Contábeis para as partes interessadas e comunidade em geral dentro dos prazos exigidos por lei.	0,769			
Sua organização tem por prática divulgar os gastos ocorridos e os recebimentos de receitas mensalmente para as partes interessadas e a comunidade em geral.	0,794			
Sua organização tem por prática divulgar publicamente seus relatórios contábeis e relatórios complementares em diversos tipos de mídias, tais como jornais, site, blog, facebook, entre outros.	0,798			
Sua organização tem por prática prestar contas dos recursos e ações realizadas sempre que esta for uma exigência do financiador do projeto.			0,866	
Sua organização disponibiliza as partes interessadas e a comunidade em geral os documentos constitutivos da organização, bem como estatutos, atas de assembleia e eleições/nomeação de presidência e diretoria.				0,813



Sua organização disponibiliza as partes interessadas e a comunidade em geral a legislação que a organização está submetida.				0,797
Sua organização se utiliza das mídias sociais (facebook, twitter,...) para divulgar as ações realizadas.	0,816			
Sua organização tem por prática prestar contas dos recursos (financeiro, físicos e humanos), bem como das práticas realizadas pela organização as partes interessadas e a comunidade em geral.	0,630			
Sua organização disponibiliza um email para atendimento da comunidade.			0,928	
Sua organização utiliza Home Page (site e/ou blog).			0,882	
Sua organização disponibiliza um espaço para receber críticas e sugestões das partes interessadas e comunidade em geral.		0,701		
Sua organização tem como prática realizar o monitoramento das atividades realizadas pelos seus colaboradores e voluntários no atendimento de seus objetivos organizacionais.		0,540		
Sua organização tem como prática realizar o monitoramento dos resultados e efetividade de suas ações na comunidade atendida.		0,712		



Sua organização apresenta uma central de Ouvidoria para atendimento de beneficiários, partes interessadas e comunidade em geral.	0,578		
Sua organização tem por prática implementar sugestões recebidas de beneficiários, partes interessadas e comunidade em geral.		0,797	

Fonte: Dados da pesquisa