

**FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO –
FECAP**

MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

EDUARDO DOS SANTOS MIRANDA

**CAPTAÇÃO DE RECURSOS E PRESTAÇÃO DE CONTAS:
UM ESTUDO NAS ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR QUE
OPERAM NO BRASIL**

São Paulo

2007

**FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO –
FECAP**

MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

EDUARDO DOS SANTOS MIRANDA

**CAPTAÇÃO DE RECURSOS E PRESTAÇÃO DE CONTAS:
UM ESTUDO NAS ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR QUE
OPERAM NO BRASIL**

*d 658 048
M672c
2007
H.2
ac. 49305
F = 85417*

FECAP - Biblioteca
Av. da Liberdade, 532 - SP
(11) 3272-2282 / 2251

Trabalho de Dissertação de Mestrado apresentado à Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP, como requisito, para Obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis, do Programa de Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica.

Orientador: Prof. Dra. Elionor Farah Jreige Weffort

**U
d
658.048
M672c
2007
Ex.2 BC**

**N.Cham. d 658.048 M672c 2007
Autor: Miranda, Eduardo dos Santos
Título: Captação de recursos e prestação**



85417

Ac. 49305

Ex.2 BC U

São Paulo

2007

FOLHA DE APROVAÇÃO

EDUARDO DOS SANTOS MIRANDA

CAPTAÇÃO DE RECURSOS E PRESTAÇÃO DE CONTAS: UM ESTUDO NAS ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR QUE OPERAM NO BRASIL

Dissertação apresentado(a) à Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP, como requisito para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

COMISSÃO JULGADORA:



Professor Doutor Antonio Benedito Silva de Oliveira
Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP



Professor Doutor Cláudio Parisi
Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP



Professora Doutora Elionor Farah Jreige Weffort
Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP
Professora Orientadora – Presidente da Banca Examinadora

São Paulo, 28 de setembro de 2007.

DEDICATÓRIA

A DEUS, por mais esta
etapa na minha vida.

E a toda a minha família.

AGRADECIMENTO

À Deus, por me guiar por caminhos verdejantes e tudo que tem proporcionado na minha vida.

A toda a minha família, irmãos, primos, avôs e outros parentes, pela paciência e apoio neste tempo em que fui ausente.

A minha mãe Antônia e a Meu pai Geraldo, pois sem eles eu não existiria.

A minha esposa Nice e meus filhos Richard Brendo e Emily Fernanda, que sempre me apoiaram nos momentos difíceis e no tempo em que fiquei ausente, por conta desta etapa da minha vida, pessoal, acadêmica e profissional.

Aos meus amigos que conquistei ao longo do curso e da vida.

Às empresas Drogaria São Paulo, Fecap e ao grupo Itavema, empresas que proporcionaram mais este desafio em minha carreira profissional e pessoal, em especial aos amigos: Claudiane Almeida, Luciana Barragan, Edmauro Oliveira, Leo Hashimoto, Alexandre Garcia, Ronaldo Froes, Luís Fernando Forni, José Dário e Vanessa Araújo pela sua compreensão e apoio nestes momentos.

Aos Professores e Doutores Elionor Farah, Antonio Benedito, Cláudio Parisi e Anísio Candido, por toda ajuda no crescimento intelectual e pelo incentivo no desenvolvimento de minha pesquisa.

Aos demais professores e funcionários da Fundação de Comércio Álvares Penteado – FECAP.

RESUMO

O Terceiro Setor vem assumindo um papel importante dentro do contexto nacional e internacional. Embora essas organizações sejam voltadas para os aspectos sociais, elas precisam desenvolver seus trabalhos com a mesma eficiência e eficácia de uma empresa privada, ou seja, contratar bons profissionais e proporcionar serviços de qualidade a sociedade. As entidades do Terceiro Setor são constituídas para satisfazer as necessidades e desejo das pessoas, unindo objetivos de ordem econômica e social. As doações para estas entidades podem vir do setor público, por meio de convênios e subvenções, do setor privado e das pessoas físicas, em forma de doação ou patrocínios. A *accountability* é conceituada como, o ato da prestação de contas, e estão vinculadas a mais duas ações, *responsability* que é a responsabilidade de executar as atividades a qual se comprometeu e *compliance* que é a obrigação de cumprir as ações de cidadania, ou seja, o interesse coletivo deve estar acima do interesse particular. O tema da presente pesquisa foi à captação de recursos e prestação de contas nas entidades do Terceiro Setor que operam no Brasil. O objetivo geral foi investigar, nas organizações do Terceiro Setor, a relação das fontes de recursos com o processo de prestação de contas. Para obtenção dos dados junto às entidades do Terceiro Setor, foi constituído, como instrumento de pesquisa, um questionário, que foi encaminhado para entidades do Terceiro Setor, que operam no Brasil. Dentre um universo de mais ou menos 250.000 (duzentos e cinquenta mil) entidades, à amostra foi aleatória e é representada por 33 respondentes, agrupados nos setores administrativo 33,33%, operacional 51,52% e executivo 15,15%. Foram realizados testes estatísticos com os dados coletados, entre eles o Qui-Quadrado e *r* de *Pearson*. Os resultados obtidos indicam, entre outros aspectos que não há relação entre a captação de recursos e a maneira de prestar contas nas entidades pesquisadas. Sugere-se que pesquisas futuras repliquem o instrumento construído em outras entidades do terceiro setor.

Palavras Chaves: Organizações não-governamentais. Angariação de fundos. Prestação de contas.

ABSTRACT

The Third Sector has been taking on an important role within the national and international context. Although these organizations are geared toward social aspects, they need to develop their work with the same efficiency and efficacy as a private enterprise, that is, to hire good professionals and provide quality services to society. Third Sector entities are set up to satisfy people's needs and desires, combining objectives of an economic and social nature. Donations to these entities can come from the public sector, by means of covenants and subsidies, from the private sector and from individuals, in the form of donations or sponsorships. Accountability is defined as the act of accounting for certain things, and is linked to another two actions, responsibility, which is the answerability for executing the agreed activities, and compliance, which is the obligation to perform citizenship actions, that is, collective interest should override individual interest. The topic of this survey was funding and accountability at Third Sector entities that operate in Brazil. The general aim was to investigate, at Third Sector organizations, the relationship of the sources of funds with the accountability process. To obtain data from Third Sector entities, a questionnaire was created as a survey instrument and forwarded to Third Sector entities operating in Brazil. Among a set of more or less two hundred fifty thousand (250,000) entities, the sample was random and is represented by 33 respondents, grouped in the administrative 33.33%, operating 51.52% and executive sectors 15.15%. Statistical tests were conducted with the data gathered, including Chi-Squared and Pearson's r . The results obtained indicate, among other aspects, that there is no relationship between funding and the accountability method at the entities that took part in the survey. It is suggested that future surveys replicate the instrument built at other third sector entities.

Key Words: Non-governmental organizations. Fund raising. Rendering of accounts

LISTA DE FIGURAS

FIGURA 1	- Fronteiras entre o terceiro setor, setor privado e o setor público...	29
FIGURA 2	- Classificação das entidades do 3º setor.....	38
FIGURA 3	- Distinção entre eficiência, eficácia, consistência e impacto.....	81
FIGURA 4	- Uma hierarquia de qualidade em contabilidade.....	82
FIGURA 5	- Tipologia da pesquisa.....	94

LISTA DE GRÁFICOS

GRÁFICO 1	- Distribuição por setor de atuação.....	99
GRÁFICO 2	- Distribuição da experiência profissional.....	101
GRÁFICO 3	- Previsão de gastos para 2007.....	103
GRÁFICO 4	- Distribuição das Entidades em função das fontes de recursos.....	106
GRÁFICO 5	- Análise gráfica das questões 27 à 30.....	113
GRÁFICO 6	- Análise gráfica das questões 31 à 34.....	115
GRÁFICO 7	- Análise gráfica das questões 35 à 43.....	117

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1	- Elementos definidores do Terceiro Setor.....	29
QUADRO 2	- Classificação internacional por atividade.....	36
QUADRO 3	- Cálculo do Incentivo Fiscal de 4% Lei Rouanet.....	52
QUADRO 4	- Utilidade / finalidade dos usuários das demonstrações financeiras.....	70
QUADRO 5	- Finalidades das entidades com e sem fins lucrativos.....	73
QUADRO 6	- Assuntos referenciados no presente trabalho.....	87
QUADRO 7	- Assuntos referenciados por grupos no presente trabalho.....	88
QUADRO 8	- Cargo/função dos respondentes do pré-teste.....	91
QUADRO 9	- Premissa para aferição de conceitos pela pontuação.....	111
QUADRO 10	- Premissa para aferição de conceitos pelo Ranking Médio (RM)	112
QUADRO 11	- Resumo, dimensionamento e interpretação do Ranking Médio (RM) dos respondentes por questão (Q27 a Q30).....	112
QUADRO 12	- Resumo, dimensionamento e interpretação do Ranking Médio (RM) dos respondentes por questão (Q31 a Q34).....	114
QUADRO 13	- Resumo, dimensionamento e interpretação do Ranking Médio (RM) dos respondentes por questão (Q35 a Q43).....	116
QUADRO 14	- Teste estatístico do <i>r</i> de <i>pearson</i> (Q2, Q3, Q14, Q27 e Q29)....	118
QUADRO 15	- Teste estatístico do <i>r</i> de <i>pearson</i> (Q14, Q35 à Q43).....	120

LISTA DE TABELAS

TABELA 1	- Distribuição por Setor e Função.....	98
TABELA 2	- Distribuição por tempo de atuação dos respondentes nas Entidades pesquisadas.....	99
TABELA 3	- Distribuição por tipo de trabalho prestado.....	99
TABELA 4	- Distribuição da Formação Acadêmica.....	100
TABELA 5	- Distribuição da Experiência Profissional por Tempo de Atuação.....	100
TABELA 6	- Distribuição das frequências.....	101
TABELA 7	- Distribuição da previsão de gastos.....	102
TABELA 8	- Distribuição por categorias do número de funcionários.....	103
TABELA 9	- Distribuição do número de prestadores de serviços autônomos	104
TABELA 10	- Distribuição quanto ao número de voluntários.....	104
TABELA 11	- Distribuição das fontes de recursos.....	105
TABELA 12	- Distribuição das fontes de recursos não-monetários.....	106
TABELA 13	- Distribuição da periodicidade da captação de recursos.....	107
TABELA 14	- Distribuição dos critérios quanto ao trabalho de obtenção de recursos.....	107
TABELA 15	- Distribuição das alternativas.....	108
TABELA 16	- Distribuição dos recursos utilizados.....	108
TABELA 17	- Distribuição da periodicidade da prestação de contas.....	109
TABELA 18	- Distribuição por responsável pela elaboração da prestação de contas.....	109
TABELA 19	- Distribuição da frequência de controle interno da prestação de contas em função dos responsáveis das entidades pesquisadas.....	110
TABELA 20	- Distribuição da frequência em relação à revisão da prestação de contas.....	110
TABELA 21	- Distribuição dos serviços utilizados.....	111
TABELA 22	- Relatórios integrantes da prestação de contas.....	111
TABELA 23	- Distribuição da Pontuação Média dos respondentes.....	113
TABELA 24	- Distribuição da Pontuação dos respondentes.....	114
TABELA 25	- Distribuição da Pontuação Média dos respondentes (<i>Likert</i>).....	116

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	15
1.1	Objetivos.....	22
1.1.1	Objetivo geral.....	22
1.1.2	Objetivo específico.....	22
1.2	Situação problema.....	23
1.3	Hipótese.....	24
1.4	Justificativa.....	24
1.5	Estrutura da pesquisa.....	27
2	O TERCEIRO SETOR.....	28
2.1	Aspectos gerais do Terceiro Setor.....	28
2.1.1	Ambiente (funcionamento do Terceiro Setor).....	32
2.1.2	A importância do Terceiro Setor para a economia e para os aspectos sociais.....	33
2.1.3	Classificação das entidades do Terceiro Setor.....	35
2.1.4	Relacionamento das entidades do Terceiro Setor com fornecedores/clientes/comunidade e entre as próprias entidades do setor.....	39
2.2	Legislação.....	40
2.2.1	Aspectos contábeis das entidades do Terceiro Setor.....	40
2.2.2	Legislação em geral do Terceiro Setor.....	42
2.2.3	OSCIP - aspectos gerais.....	44
2.3	Captação de recursos.....	47
2.3.1	Doadores.....	49
2.3.1.1	Benefícios para os doadores pessoas jurídicas.....	50
2.3.1.2	Benefícios para os doadores pessoas físicas.....	51
2.3.2	Lei Rouanet.....	51
2.3.2.1	Intermediários.....	54
2.3.3	Captação de recursos no setor público.....	55
2.3.3.1	A importância do convênio e subvenções para as ONGs.....	56
2.3.4	Captação de recursos com o setor privado.....	57
2.3.5	Captação de recursos com outras ONGs.....	59
2.3.6	Captação de recursos com pessoas físicas.....	60
2.3.7	Captação de recursos no exterior.....	62

2.3.8	O captador de recursos.....	64
2.4	Prestação de contas.....	65
2.4.1	Demonstrações financeiras e contábeis destinadas aos usuários externos.....	66
2.4.1.1	Usuários externos das demonstrações financeiras e contábeis.....	67
2.4.1.2	Utilidade ou finalidade das demonstrações financeiras e contábeis....	70
2.4.1.3	Conteúdo das demonstrações financeiras e contábeis.....	70
2.4.2	Informação e conhecimento.....	74
2.4.3	Informação e tomada de decisão.....	75
2.4.4	Informação: custo/benefício e risco.....	76
2.4.5	Apresentação ou relatórios da prestação de contas.....	77
2.4.6	A Contabilidade e a prestação de contas.....	79
2.4.7	Entidades que exigem a prestação de contas.....	83
3	METODOLOGIA DA PESQUISA.....	85
3.1	Metodologia.....	85
3.2	Classificação da pesquisa/estudo.....	85
3.3	Pesquisa bibliográfica.....	86
3.4	Pesquisa de campo.....	89
3.4.1	Pré –teste.....	90
3.4.2	Instrumento de pesquisa.....	92
3.5	Tipologia.....	94
3.6	População e amostra.....	95
4	COLETA E ANÁLISE DE DADOS.....	96
4.1	Características da amostra.....	97
4.2	Análise dos dados.....	98
4.2.1	Perfil dos respondentes (parte um do questionário).....	98
4.2.2	Perfil das entidades (parte dois do questionário).....	101
4.2.3	Captação de recursos (parte três do questionário).....	105
4.2.4	Prestação de contas (parte quatro do questionário).....	109
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	122
	REFERÊNCIAS.....	124
	APÊNDICE A – FORMULÁRIO DA PESQUISA DE CAMPO –	
	QUESTIONÁRIO.....	132

1 INTRODUÇÃO

A Contabilidade está presente em toda a sociedade e em todos os tipos de entidades, sejam elas públicas ou privadas, fornecendo informações a uma gama bastante ampla de usuários.

Segundo Iudícibus (2004, p. 32), “o objetivo principal da Contabilidade (e dos relatórios dela emanados) é fornecer informação econômica física de produtividade e social relevante para que cada usuário possa tomar suas decisões e realizar seus julgamentos com segurança”.

As Organizações não Governamentais (ONGs) também têm seu papel de importância dentro do contexto nacional e internacional. Tais entidades podem trabalhar como as grandes empresas da iniciativa privada, ou seja, contratar profissionais e desempenhar serviços à sociedade.

Segundo Fernandes (2000, p. 25):

O Terceiro Setor é um conceito, uma expressão de linguagem entre outras. Existe, portanto, no âmbito e na medida em que as pessoas reconheçam o seu sentido num texto ou numa conversação. Trata-se de uma expressão ainda pouco utilizada no Brasil. Foi traduzida do inglês (third sector) e faz parte do vocabulário sociológico corrente nos Estados Unidos. No Brasil, começa a ser usada com naturalidade por alguns círculos ainda restritos, como o GIFE, por exemplo. É cedo, portanto, para saber se vai vingar entre nós, mas vale a pena discuti-la, pois carrega implicações que a todos importam.

Para Cardoso (2000, p. 8):

Terceiro Setor descreve um espaço de participações e experimentação de novos modos de pensar e agir sobre a realidade social. Sua afirmação tem o grande mérito de romper a dicotomia entre público e privado, na qual público era sinônimo de estatal e privado de empresarial. Estamos vendo o surgimento de uma esfera pública não-estatal e de iniciativas privadas com sentido público. Isto enriquece e complexifica a dinâmica social.

O Terceiro Setor, por sua vez, é um campo marcado por uma irreduzível diversidade de atores e formas de organização. Na década de 80 foram as ONGs que, articulando recursos e experiências na base da sociedade, ganharam visibilidade enquanto novos espaços de participação cidadã. Hoje percebemos que o conceito de Terceiro Setor é bem mais abrangente. Inclui o amplo espectro das instituições filantrópicas dedicadas à prestação de serviços nas áreas de saúde, educação e bem-estar social.

Dentro do Terceiro Setor existem diversas instituições, sejam elas ONGs ou não, que prestam serviços voltados para o social. É como se fosse uma continuidade dos serviços oferecidos pelo Estado uma vez que elas contribuem para o desenvolvimento do país com suas atividades.

As ações efetuadas por essas instituições vêm crescendo em todo o mundo, e não se trata apenas de serviços voluntários. Elas prestam serviços de capacitação e organização de sociedades e diversas comunidades foram ajudadas por elas.

Para Pereira e Grau (1999, p. 53):

Cada vez mais, instituições que não são nem do Estado nem do setor privado prestam serviços sociais de caráter público. Em geral, são organizações sem fins lucrativos que promovem atividades relacionadas com os direitos sociais dos cidadãos e que expressam a vitalidade da sociedade civil ao ocupar os espaços vazios deixados pelo mercado e o Estado.

Para atender as demandas sociais, surgiram propostas alternativas, à margem da esfera governamental, constituindo uma extensão das atividades do Estado. Tenório (2001, p. 7) menciona que:

Talvez a novidade mais significativa nesse caso tenha sido o aparecimento das chamadas organizações não-governamentais (ONGs), mais recentemente conhecidas como organizações do setor público não-governamental. Essas organizações não fazem parte do Estado, nem a ele estão vinculadas, mas se revestem de caráter público na medida em que se dedicam a causas e problemas sociais e em que, apesar de serem sociedades civis privadas, não têm como objetivo o lucro, e sim o atendimento das necessidades da sociedade.

Segundo Tenório (2001, p. 11), “as ONGs caracterizam-se por serem organizações sem fins lucrativos, autônomas, isto é, sem vínculo com o governo, voltadas para o atendimento das necessidades de organizações de base popular, complementando a ação do Estado”.

As entidades são constituídas para satisfazer as necessidades e desejo das pessoas, elas unem objetivos de ordem financeira, econômica e social. Sendo assim, as entidades geram informações que respondem aos apelos dos diversos usuários da sociedade que, conforme Santos (1999, p. 2):

[...] são sócios, acionistas e outros assemelhados, fornecedores e financiadores de forma geral, empregados diretos e indiretos, sindicatos, prestadores de serviço, administradores em geral, governos municipais, estaduais e federais e outros órgãos ligados às administrações diretas e demais interessados.

As ONGs, de modo geral, podem possuir em seu quadro de colaboradores pessoas altamente capazes, eficientes e comprometidas com os objetivos da organização. Entretanto Tenório (2001, p. 13) afirma que:

Os membros das ONGs possuem alto grau de compartilhamento das atividades a serem desenvolvidas, porém nenhuma sistematização dos dados para efeito de avaliação do desempenho gerencial. Sua organização prima pela informalidade, praticamente sem normas e procedimentos escritos, o que as torna ágeis, mas dificulta sua gestão, porque as funções e as responsabilidades de seu pessoal não são claramente definidas.

Do ponto de vista de Tenório (2001, p. 13), a avaliação do desempenho gerencial das ONGs demonstra a necessidade de controles internos e externos nas atividades desempenhadas por essas organizações. Tenório (2001, p. 15) menciona também que “em termos de eficiência, as ONGs apresentam algumas limitações na área administrativa, como desempenho gerencial, profissionalização de pessoal, diminuição de custos indiretos, entre outros elementos relativos à sua operacionalização”.

Diante desse fato Tenório (2001, p. 15) sugere:

Para superar esses desafios que podem ameaçar sua existência e sua eficiência administrativa, as ONGs têm que pensar em acrescentar às suas peculiaridades novos instrumentos de gestão, dotando seus quadros de habilidades, conhecimentos e atitudes que assegurem, ao fim e ao cabo, o cumprimento dos objetivos institucionais.

O autor (2001, p. 18) menciona também que:

Por outro lado, a prática de gerenciar tem salientado a necessidade de tornar conhecida a finalidade da organização, a fim de que seus dirigentes, gerentes e demais empregados possam canalizar seus esforços para atingi-la e a fim de que a organização seja considerada legítima pela sociedade.

Diante desse contexto, a partir de 23 de março de 1999, com a Lei 9790/99 (BRASIL, 1999), conhecida como “a lei do Terceiro Setor”, surge a OSCIP – Organização da Sociedade Civil de Interesse Público–, que é uma forma de enquadramento jurídico para as empresas do Terceiro Setor, visando dar mais transparência nas ações dessas organizações e estimular o crescimento do setor.

Segundo Ferrarezi e Rezende (2000, p. 13), “a Lei 9790/99 visa, no geral, a estimular o crescimento do Terceiro Setor. Estimular o crescimento do Terceiro Setor significa fortalecer a Sociedade Civil. Fortalecer a Sociedade Civil significa investir no chamado Capital Social”.

Para os autores (2000, p. 13):

O sentido estratégico maior dessa reforma é o empoderamento das populações, para aumentar a sua possibilidade e a sua capacidade de influir nas decisões públicas e de aduzir e alavancar novos recursos ao processo de desenvolvimento do país.[...] a nova Lei das OSCIP é o processo de atualização da legislação brasileira que passa a reconhecer a importância e as especificações da esfera pública não estatal.

Com a criação da Lei 9790/99 (BRASIL, 1999), as ONGs enquadradas como OSCIP ganharam um caráter especial e importante dentro do contexto social. A questão da prestação de serviços efetuados por essas organizações sem fins lucrativos ganhou mais força e se tornou mais transparente para a sociedade como um todo.

Os serviços efetuados pelas ONGs, em muitos casos, vão além das atividades do Estado e são voltadas para as atividades sociais.

Outro aspecto importante da lei 9790/99 (BRASIL, 1999), foi o termo de parceria entre o poder Público e a OSCIP, segundo Ferrarezi e Rezende (2000, p. 43):

O Termo de Parceria é uma das principais inovações da Lei das OSCIPs. Trata-se de um novo instrumento jurídico criado pela Lei 9790/99 (art. 9º) para a realização de parceria unicamente entre o Poder Público e a OSCIP para o fomento e execução de projetos. Em outras palavras, o Termo Parceria consolida um acordo de cooperação entre as partes e constitui uma alternativa ao convênio para a realização de projetos entre OSCIPs e Órgãos das três esferas de governo, dispondo de procedimentos mais simples do que aqueles utilizados para a celebração de um convênio.

Segundo Di Pietro (2002, p. 189), “o convênio é um dos instrumentos de que o Poder Público se utiliza para associar-se quer com outras entidades públicas quer com entidades privadas”.

As entidades do Terceiro Setor necessitam de recursos para desenvolvimento dos projetos sociais e manutenção de suas atividades. Segundo Cruz e Estraviz (2000, p. 85), “muitas organizações tendem a desenvolver projetos que possam gerar receita própria e, se possível, que seja a fonte principal de seus recursos”.

Tais projetos são importantes para a administração das entidades do terceiro setor porque, à semelhança das empresas da iniciativa privada, suas atividades passam a ser financiadas por meio de receitas próprias.

Entretanto, nem todas as entidades presentes no Terceiro Setor contam com recursos próprios, o que as torna dependentes de doações, que podem vir das pessoas físicas e do setor privado ou do setor público, por meio de convênios e subvenções.

Os convênios, a subvenção do setor público e as doações do setor privado e das pessoas físicas serão abordados com maior profundidade no capítulo sobre captação de recursos.

No Brasil e no exterior, algumas ONGs, para captar mais recursos, utilizam recursos como o correio, por meio de mala direta e outras correspondências e o correio eletrônico. Uma pesquisa estrangeira, publicada pela *Society for Nonprofit* (DO..., 2002, tradução nossa), demonstrou que houve um aumento nas respostas em torno de 20% a 30% quando as doações foram solicitadas por meio de correio eletrônico.

Embora se trate de uma prática interessante, essa pesquisa não apresenta instrumentos necessários para afirmar que este tipo recurso garanta a manutenção das atividades do Terceiro Setor e o desenvolvimento de projetos sociais.

As doações normalmente são destinadas aos projetos de cunho social, o que, por um lado, demonstra que as atividades das ONGs estão atreladas a sua missão. Para Cruz e Estraviz (2000, p. 95), “todo o trabalho de levantamento de potenciais doadores deve iniciar com uma comparação entre a natureza dos potenciais financiadores com a missão de sua instituição”. Este aspecto é relevante, pois contribui com o fato de levantar os potenciais doadores para a instituição.

Embora a doação seja importante, as questões éticas não podem ser deixadas de lado. Cruz e Estraviz (2000, p. 95) informam que “se a organização trabalhar com aspectos relativos ao meio ambiente, provavelmente não vai querer captar recursos com empresas poluidoras”.

Nesse caso seria antiético por parte da entidade receber este recurso e por parte da empresa doadora não seria lógico doar recursos a uma ONG que luta contra seu trabalho, já que os interesses de cada um são diferentes e conflitantes.

Outra preocupação das entidades sem fins lucrativos é com a cobertura da manutenção de suas atividades, como gastos com pessoal, material de consumo e outras despesas administrativas.

Esses gastos administrativos normalmente não são incluídos nas captações de recursos, pelo fato de os recursos provindos das doações serem destinados para cobertura dos projetos sociais.

Uma contribuição internacional é dada por Tinkelman (2006, tradução nossa) que, em sua pesquisa, menciona a preferência dos doadores pela utilização de seus recursos para cobertura de projetos sociais.

No Brasil, a cobertura dos gastos administrativos pode ser por meio da subvenção e convênio, quando originada do poder público, e no caso das doações das empresas e das pessoas físicas, quando elas permitirem e/ou quando não

solicitarem a prestação de contas, o que deixaria a entidade do Terceiro Setor livre para alocação do recurso a um determinado gasto, escolhido por ela.

Nas relações entre instituições do Terceiro Setor e Estado, os recursos provindos do setor público, como doações para as ONGs, estão atrelados às atividades a serem efetuadas por essas instituições. Como o recurso é público, faz-se necessária a prestação de contas dos recursos utilizados, ou seja, como foram empregados os recursos do Estado, em forma de relatórios, não dispensando os comprovantes dos gastos. A divulgação de informações para o governo, como Declaração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica, Raiz, entre outros, também é realizada.

Em se tratando de prestação de contas, a apresentação dos relatórios, demonstrando como os recursos foram aplicados, pode variar, de acordo com as necessidades de cada doador ou financiador.

As Organizações não Governamentais, como as empresas da iniciativa privada, além de prestar informações de suas atividades ao governo, em caráter especial, também prestam informações a seus parceiros e financiadores.

O ato de prestação de contas não se resume à apresentação de relatórios, de acordo com Gregorini, Alves e Marinho (2003, p. 10):

A prestação de contas à opinião pública, acerca da aplicação dos recursos públicos e da repressão de ilícitos administrativos na esfera do governo federal, de maneira acessível e clara, traduz a transparência da ação do administrador devida aos cidadãos e desenvolve nestes a consciência da importância da existência de eficientes sistemas de controle para o aperfeiçoamento do país.

Segundo Di Pietro (2002, p. 231):

A prestação de contas tem que ser feita, independentemente de tratar-se de convênio ou contrato e independentemente da natureza da entidade de apoio, tendo em vista o alcance da norma do art. 70, parágrafo único, da Constituição Federal, que abrange "qualquer pessoa física ou entidade pública que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assumam obrigações de natureza pecuniária".

De acordo com Curty (1999, p. 21):

Accountability: uma questão de respeito ao ser humano. Controle social significa, de um ponto de vista bem prático, a perda de liberdade decisória das organizações. O que antes era decidido apenas de acordo com os interesses estratégicos da organização hoje deve incorporar elementos provenientes da sociedade e balizar-se pela noção de bem comum.

Ao contrario de uma empresa da iniciativa privada, os recursos das ONGs provêm de doações e da manutenção de suas atividades, ou seja, do seu próprio negócio, desde que não seja com fins específicos de lucro, como menciona Tenório (2001, p. 13): “o produto de seu trabalho, em geral, não é vendido, o que torna sua produção dependente de doações”.

Nesse contexto, as informações geradas pelas atividades das ONGs são trabalhadas de forma especial, dependendo da característica de cada parceiro ou financiador, o que vem demonstrar cada vez mais a necessidade de controle dos recursos utilizados e da prestação de contas das fontes de recursos e de sua aplicação, não só para os recursos provindos do setor público, como também do setor privado e, em certos casos, fontes originadas de outras ONGs.

Segundo Gregorini, Alves e Marinho (2003, p.13), “o termo ‘*accountability*’, não obstante as tentativas em todos os níveis, ainda não possui um similar nacional. É um termo abrangente que vai além da prestação de contas, pura e simples, pelos gestores da coisa pública”.

Nakagawa (1993, p. 17) conceituou “*accountability*” como “a obrigação de se prestar contas dos resultados obtidos em função das responsabilidades que decorrem de uma delegação de poder”.

Com base na definição de Nakagawa (1993), o ato da prestação de contas está vinculado a mais duas palavras, “*responsability*”, que é a responsabilidade das atividades que se comprometeu a executar, e “*compliance*”, que é a obrigação no cumprimento das ações de cidadania, ou seja, o interesse coletivo deve estar acima do interesse particular.

Nesse sentido, Gregorini, Alves e Marinho (2003, p. 15) mencionam que o grande benefício da aplicação de “*responsability*”, “*accountability*” e “*compliance*” é o fortalecimento das relações da administração pública com a sociedade ou através de um intermediário como exemplo as ONGs, através da transparência da gestão dos recursos públicos, possibilitando o efetivo controle social.

As entidades do Terceiro Setor, a captação de recursos e a prestação de contas foram pesquisadas por diversos autores, nacionais e internacionais.

Este trabalho, por meio de pesquisa exploratória, analisa a relação da captação de recurso com a prestação de contas, uma vez que a origem dos recursos pode influenciar o modo como as entidades do Terceiro Setor pesquisadas prestam contas de suas atividades..

Os resultados desta dissertação de mestrado em Ciências Contábeis visam contribuir com novas pesquisas científicas, nas quais serão levantados e analisados dados sobre o Terceiro Setor, captação de recursos e prestação de contas, por meio da revisão bibliográfica e pesquisa de campo.

A presente introdução apresentou de maneira sucinta os aspectos do Terceiro Setor, captação de recursos e prestação de contas, tópicos estes que serão abordados com maior profundidade no capítulo Referencial Teórico.

1.1 Objetivos

Em pesquisas científicas desta natureza, normalmente os trabalhos são compostos pelos objetivos geral e específicos, também denominados de objetivos primários e secundários.

Os objetivos são peças fundamentais, pois relatam as pretensões dos estudos em questão.

Segundo Cooper e Schindler (2003, p. 96), "é bom listar os objetivos, seja em ordem de importância ou começando com termos gerais, passando depois para termos específicos (ou seja, questão de pesquisa seguida pelas questões investigativas)".

A seguir, os objetivos do presente trabalho:

1.1.1 Objetivo geral

O objetivo geral da presente pesquisa é investigar, nas organizações do Terceiro Setor, a relação das fontes de recursos com o processo de prestação de contas.

1.1.2 Objetivos específicos

Os objetivos específicos auxiliam o alcance do objetivo geral da pesquisa, segundo Lakatos e Marconi (1992 p. 102): "Apresentam caráter mais concreto. Têm função intermediária e instrumental, permitindo de um lado, atingir o objetivo geral e, de outro, aplicar este a situações particulares".

A presente pesquisa tem os seguintes objetivos específicos:

- identificar as origens de recursos das entidades pesquisadas;
- analisar o processo de prestação de contas destas entidades; e
- verificar se existe alguma relação entre a captação de recursos e o processo de prestação de contas.

1.2 Situação problema

Segundo Lakatos e Marconi (1992, p. 103), “a formulação do problema prende-se ao tema proposto: ela esclarece a dificuldade específica com a qual se defronta e que se pretende resolver por intermédio da pesquisa”.

Para Cervo e Bervian (2002, p. 84), problema é “uma questão que envolve intrinsecamente uma dificuldade teórica ou prática, para a qual se deve encontrar uma solução”.

As organizações do Terceiro Setor desempenham um papel importante dentro da economia. Embora as atividades sociais tenham sua importância e relevância, aspectos como captação de recursos e prestação de contas são relevantes, não só para as atividades sociais, mas também para a administração dessas entidades.

Vilanova (2004, p. 8) menciona que “quanto mais se empenham na solução de problemas sociais, mais crescem as pressões para que aperfeiçoem a gestão de suas atividades”.

De acordo com o autor (2004), as entidades do Terceiro Setor necessitam aperfeiçoar seus mecanismos de controle na administração de suas atividades. Não basta apenas resolver as questões sociais, sem também olhar para dentro de si. Tanto a captação de recurso quanto a prestação de contas devem ser gerenciadas para que as entidades do Terceiro Setor possam levantar mais recursos junto aos doadores para realização de novos projetos sociais e, conseqüentemente, prestar contas à sociedade e a seus doadores.

As fontes de recurso das entidades do Terceiro Setor são importantes, pois podem até determinar a realização de projetos sociais e a conseqüente prestação de contas para a sociedade do trabalho realizado. Diante desta afirmação, surge a

seguinte questão de pesquisa: As fontes de recursos das entidades do Terceiro Setor interferem no processo de prestação de contas?

1.3 Hipótese

As hipóteses constituem “respostas” prováveis, supostas e provisórias ao problema. A principal resposta é denominada hipótese básica, podendo ser complementada por outras, que recebem a denominação de secundárias.

Segundo Gil (1995, p. 60): “[...] o papel fundamental da hipótese na pesquisa é sugerir explicações para os fatos. Essas sugestões podem ser as soluções para o problema. Podem ser verdadeiras ou falsas, mas, sempre que bem elaboradas, conduzem à verificação empírica, que é propósito da pesquisa científica.

A questão problema desta pesquisa é se as fontes de recursos das entidades do terceiro setor interferem no processo de prestação de contas.

A hipótese desta pesquisa, que é uma provável resposta à questão problema é: as fontes de recursos podem interferir no processo de prestação de contas, pois as regras de utilização de recursos são estabelecidas pela origem de recursos.

Algumas ONGs possuem diversas origens de recursos, entretanto os recursos devem ser utilizados tanto na manutenção de suas atividades quanto na realização dos projetos sociais.

Embora existam algumas restrições por parte dos doadores, em relação à alocação dos recursos na manutenção das atividades de apoio das ONGs, pois cada doador estabelece suas regras de alocação dos gastos, cada entidade do Terceiro Setor deve respeitar as exigências estabelecidas e prestar contas não só à sociedade como também a seus doadores.

1.4 Justificativa

Nos dias atuais, a atuação dos gestores na condução das organizações se tornou uma tarefa bastante ampla e complexa, em meio a um ambiente competitivo dentro da economia. No caso das ONGs, a função dos gestores não está

relacionada só aos aspectos de gerência e controle, mas também às atividades prestadas no meio social.

Com base em pesquisas realizadas no *site* da RITS(2004, acesso em 22 de setembro de 2004) sobre o Terceiro Setor, nota-se que o setor movimenta cerca de R\$12 bilhões anuais no Brasil, empregando em torno de 1,2 milhões de pessoas. As Organizações da Sociedade Civil são algo como 250 mil e prestam serviços de interesse público em áreas como Assistência Social, Educação, Saúde, Esportes, Lazer, Meio Ambiente, Arte e Cultura, entre outras.

Segundo Salamon *et al.* (1999), em uma pesquisa realizada em 22 países através da *Johns Hopkins University*, o Terceiro Setor movimentou cerca de US\$ 1,1 trilhão no ano de 1998 e empregou 19 milhões de trabalhadores em período integral devidamente remunerado.

As Organizações não Governamentais podem desenvolver suas atividades voltadas para o social, com eficiência e eficácia, como numa empresa da iniciativa privada, cujos objetivos são voltados para o lucro.

A preocupação maior das ONGs está voltada para os aspectos sociais, ou seja, para a sociedade, o que explica, em parte, o fato de elas atribuírem pouca importância aos aspectos presentes nas empresas com finalidades lucrativas, como controle e gerência.

Tenório (2001, p. 7) menciona que as ONGs estão:

Preocupadas com a ação social transformadora, baseadas em valores como solidariedade e confiança mútua, essas entidades não se dedicam a administrar no sentido clássico do termo. Por terem desenvolvido um estilo próprio de gestão, encontram dificuldades na execução das tarefas administrativas, ainda que diferentes das enfrentadas pelas empresas tradicionais.

Segundo Barragan (2005, p. 22), “uma das formas da entidade demonstrar que seus objetivos foram cumpridos é evidenciar suas realizações por meio de uma contabilidade clara, transparente e elaborada de acordo com as leis e as regras contábeis”.

A gestão da entidade pode contribuir para o alcance de seus objetivos, segundo Tenório (2001 p. 17): “Gerenciar é orientar a dinâmica da organização. Para que uma atividade seja bem-sucedida é preciso uma boa utilização dos recursos e o direcionamento desses recursos para o atingimento da finalidade proposta pelos membros da organização”.

A concretização dos objetivos e a gestão são importantes, porém as entidades do Terceiro Setor necessitam de recursos, segundo Cruz e Estraviz (2000, p. 17): “Toda instituição sem fins lucrativos, para viabilizar sua missão e seus projetos, precisa obter recursos. Portanto, captar recursos é uma das atividades fundamentais dessas organizações e deve ser compreendida, assimilada e realizada, mesmo que indiretamente, por toda a organização”.

Após captar recursos e aplicar em suas atividades, as ONGs, prestam contas, demonstrando a origem e a aplicação dos recursos bem como os gastos administrativos realizados.

Os relatórios provindos de uma prestação de contas podem atender os objetivos e as necessidades dos gestores das ONGs, dos parceiros e dos financiadores, pois já evidenciam os dados da execução das atividades sociais, como também os dados econômicos, com números, gráficos e diversas análises. Assim sendo, a contabilidade está presente, valorizando as informações destinadas a seus usuários.

Cruz e Estraviz (2000, p. 24) comentam que:

Com a casa em ordem, o próximo passo é divulgar informações detalhadas à comunidade. Uma entidade que não apresenta suas contas, gera desconfiança. Um relatório anual, preciso, detalhado, demonstrando a origem e aplicação dos recursos e os custos administrativos, gerará confiança aos atuais e potenciais doadores. Transparência, neste caso, é sinônimo de prestação de contas à comunidade.

A prestação de contas é importante não só para os doadores e financiadores como também para a comunidade. Ela poderá ser um balizador, tanto das ações como dos recursos financeiros e econômicos, tornando os processos visíveis, concretos e mensuráveis.

Os aspectos como: “*responsability*”, “*accountability*” e “*compliance*” devem ser valorizados pelas ONGs, a prestação de contas pode deixar de ser um ato meramente obrigatório e se tornar um instrumento de avaliação de desempenho e controle das atividades sociais e dos recursos financeiros.

Há um grande movimento em torno do Terceiro Setor, valorizando sua importância dentro do ambiente político, econômico e social. Nos dias atuais encontram-se diversos temas e assuntos relacionados ao setor, inclusive sobre captação de recursos e prestação de contas, objeto desta pesquisa.

O tema desta pesquisa refere-se a dois tópicos: "captação ou origem de recursos" e "prestação de contas", ambos já explorados em diversas pesquisas. A contribuição desta é estudar a relação entre as duas, ou seja, a possibilidade de a origem dos recursos influenciar na forma de prestação de contas. Para tanto, foram realizadas pesquisas bibliográfica e de campo.

O tema selecionado para esta pesquisa busca, de uma lado, valorizar as atividades desempenhadas pelas ONGs dentro do ambiente político, econômico e social e, de outro, contribuir com a pesquisa científica, procurando levar conhecimentos ao alcance das pessoas.

Diversas comunidades em todo o Brasil e no mundo já foram ajudadas pelas ONGs. Espera-se que este movimento cresça e, cada vez mais, comunidades possam conhecer e usufruir os produtos e serviços provindos das entidades do Terceiro Setor.

1.5 Estrutura da pesquisa

O presente trabalho está estruturado em cinco capítulos, descritos a seguir:

- capítulo um: apresenta um contexto da pesquisa em geral, juntamente com os objetivos, situação problema, hipótese, e a justificativa;
- capítulo dois: apresenta o referencial teórico, por meio do qual o autor utilizou a pesquisa bibliográfica para fundamentar o tema pesquisado;
- capítulo três: apresenta a metodologia da pesquisa, descrevendo como a pesquisa foi realizada, e os aspectos gerais da pesquisa bibliográfica e de campo;
- capítulo quatro: apresenta a coleta e análise de dados do questionário, através de quadros, gráficos e tabelas;
- capítulo cinco: apresenta as considerações finais referente à pesquisa.

2 O TERCEIRO SETOR

Neste primeiro tópicos do referencial teórico, serão abordados os aspectos gerais do Terceiro Setor, como sua definição, as fronteiras com o primeiro e o segundo setores, seus elementos definidores, entre outros.

Em seguida serão abordados os aspectos da legislação do Terceiro Setor, a captação de recursos e a prestação de contas, ambas sobre este setor.

2.1 Aspectos gerais do terceiro setor

Para iniciar seguem algumas citações sobre os termos: Terceiro Setor, entidades de interesse social, entidades e instituições sem fins lucrativos, organizações não governamentais e sem fins lucrativos, ambas as expressões se referem ao Terceiro Setor, como observado a seguir.

Segundo o Conselho Federal de Contabilidade(CFC, 2004, p. 28):

Neste momento, a expressão Terceiro Setor, admitida como contempladora de todas as Entidades de Interesse Social, tem sido alvo de trabalhos e estudos de profissionais, pesquisadores, Governo e de organizações interessadas na identificação clara do significado, dos componentes e da regulamentação deste.

Drucker (1994, 1997) trata as entidades do Terceiro Setor como instituições “sem fins lucrativos”, enquanto o CFC (2004) contempla essas organizações como “entidades de interesse social”. Hudson (1999) usa o termo “organizações sem fins lucrativos”, conceito este parecido com o de Drucker (1994, 1997). Um dos termos usados no Brasil é o de “organizações não governamentais” (ONGs ou ONG).

O termo “Terceiro Setor” como demonstrado e citado acima, tem diversos significados, mas o que importa é o fato de levarem ao mesmo entendimento, seja instituição, organização, entidade, fundação, associação, ou até outro termo não mencionado no presente trabalho, todos tratam de interesses sociais, coletivos e não econômicos presentes no Terceiro Setor.

Para Melo Neto e Froes (2001, p. 5), “a definição de Terceiro Setor surgiu já na primeira metade do século, nos Estados Unidos. Ele seria uma mistura de dois setores econômicos clássicos da sociedade: o público representado pelo Estado, e o privado, representado pelo empresariado em geral”.

Melo Neto e Froes (2001, p. 8) demonstram os elementos definidores do Terceiro Setor, conforme o quadro a seguir:

ELEMENTOS DEFINIDORES	DESCRIÇÃO
Foco	Bem-Estar público e Interesse comum.
Questões centrais	Pobreza, desigualdade e exclusão social.
Entidades participantes	Empresas privadas, Estado, ONG's e sociedade civil.
Nível de atuação	Comunitário e de base.
Tipos de ações	Ações de caráter público e privado, associativas e voluntárias.

Quadro 01: Elementos definidores do Terceiro Setor
Fonte: Melo Neto e Froes (2001, p. 8)

O quadro 01 – Elementos definidores do Terceiro Setor –, apresentado acima, demonstra, de uma forma objetiva, aspectos presentes nas entidades do Terceiro Setor, o que as diferencia das instituições privadas e do Estado, porém não descreve os elementos definidores das instituições da iniciativa privada nem os do Estado.

Uma outra forma de visualização é apresentada por Hudson (1999, p. 9) conforme figura 01 a seguir:

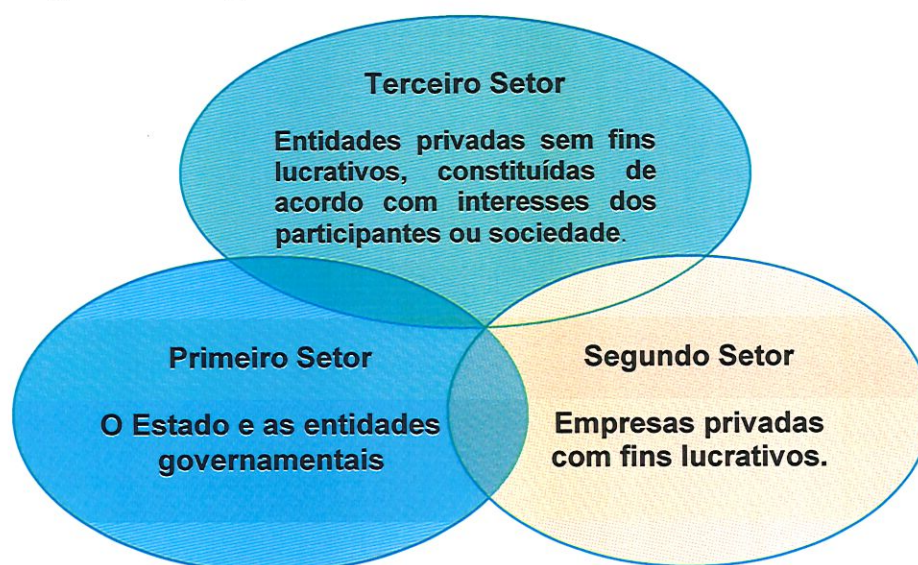


Figura 01: Fronteiras entre o Terceiro Setor, o setor privado e o setor público.
Fonte: Hudson (1999, p. 9) adaptado.

A figura 01, denominada “Fronteiras entre o Terceiro Setor, Segundo e o Primeiro”, apresenta, de maneira gráfica, O Primeiro Setor, que é composto pelo Estado, o Segundo Setor que são as empresas da iniciativa privada e o Terceiro Setor, que são as instituições sem fins lucrativos.

De acordo com Hudson (1999, p. XI):

O termo ‘terceiro setor’ diferencia essas organizações do ‘setor privado’ e do ‘setor público’. O traço comum que une todas essas organizações é que são orientadas por valores: são criadas e mantidas por pessoas que acreditam que mudanças são necessárias e que desejam, elas mesmas, tomar providências nesse sentido.

Em relação ao Terceiro Setor, Hudson (1999, p. XI) menciona que “consiste em organizações cujos objetivos principais são sociais, em vez de econômicos. A essência do setor engloba instituições de caridade, organizações religiosas, entidades voltadas para as artes, organizações comunitárias, sindicatos, associações profissionais e outras organizações voluntárias”.

Na visão de Megginson, Mosley e Pietri Jr. (1986, p. 490), “para a maioria das organizações que não têm como finalidade o lucro, a linha de resultado final é principalmente prover serviços que melhorem a qualidade de vida de seus clientes”. As entidades do Terceiro Setor não têm como princípio básico a obtenção de lucro e, sim, o atendimento de causas sociais, ou seja, contribuir de alguma forma com a melhoria da qualidade de vida das pessoas.

Nesse contexto, tais entidades, em alguns casos, assumem funções que antes eram atribuições apenas do Estado, como exemplos, auxílio ao menor e ao idoso, luta em prol dos direitos das pessoas, luta contra a violência, luta pela preservação ambiental e outras atividades.

Segundo Drucker (1994, p. XIV), “todas as instituições ‘sem fins lucrativos’ têm algo em comum: são agentes de mudança humana. Seu ‘produto’ é o paciente curado, uma criança que aprende, um jovem que se transforma em um adulto com respeito próprio; isto é, toda uma vida transformada”.

Essas entidades, porém, assumem uma função importante para o desenvolvimento de uma nação, tanto no empenho de suas atividades, como também na criação de novos postos de trabalho.

Mesmo que as entidades do Terceiro Setor não tenham como finalidade o lucro, de alguma forma necessitam de recursos para o desempenho de suas

atividades, e esses recursos podem ser de natureza própria, como por exemplo, a comercialização de bens e serviços, ou por meio de doações e financiamentos.

Megginson, Mosley e Pietri Jr. (1986, p. 491) mencionam que “existem algumas organizações sem fins lucrativos que procuram realmente conseguir um lucro (receita maior que os custos), não para passá-los a um acionista, mas para reinvestir na organização a fim de melhorar os serviços aos clientes”.

Outra contribuição importante é apresentada pela Associação Brasileira de Organizações não-Governamentais (ABONG) (2003, p. 21):

Não há impedimento para uma organização sem fins econômicos desenvolver atividades econômicas para geração de renda, desde que não partilhe os resultados decorrentes entre os associados, mas sim os destine integralmente à consecução de seu objetivo social. Esta condição é o que distingue as associações das sociedades.

Para as empresas que têm como finalidade o lucro, como para as entidades do Terceiro Setor, é importante que existam recursos a serem aplicados em suas atividades, tanto nas empresas do Segundo Setor com a finalidade de lucro, quanto nas entidades do Terceiro Setor, com a finalidade de melhoria de vida das pessoas e crescimento da própria entidade.

Segundo Fischer (2002, p. 45):

Terceiro Setor é a denominação adotada para o espaço composto por organizações privadas, sem fins lucrativos, cuja atuação é dirigida a finalidades coletivas ou públicas. Sua presença no cenário brasileiro é ampla e diversificada, constituída por organizações não-governamentais, fundações de direito privado, entidades de assistência social e de benemerência, entidades religiosas, associações culturais, educacionais, as quais desempenham papéis que não diferem significativamente do padrão conhecido de atuação de organizações análogas em países desenvolvidos.

Com base nos estudos sobre o Terceiro Setor e nas citações sobre o assunto utilizadas no presente trabalho, este é um setor da economia presente em diversos países, as entidades que o compõem operam sem fins lucrativos, com objetivos sociais, Suas atividades podem ser desempenhadas isoladamente ou em conjunto com o Estado como também com a iniciativa privada e, no caso do Brasil, ocupam uma lacuna deixada pelo primeiro (Estado) e pelo Segundo Setor (iniciativa privada).

2.1.1 Ambiente (funcionamento do Terceiro Setor)

Conforme descrito por Ferreira (1994-1995, p. 36), a palavra Ambiente significa: “Adj. 2 g. 1. Que cerca ou envolve os seres vivos ou as coisas, por todos os lados; envolvente. S. m. 2. Aquilo que cerca ou envolve os seres vivos ou as coisas; meio ambiente. 3. Lugar, sítio, espaço, recinto. 4. Meio (6). 5. V. Meio (7)”.

Neste trabalho a palavra ambiente está relacionada ao funcionamento das entidades do Terceiro Setor, contexto no qual essas instituições estão inseridas.

O funcionamento das entidades do Terceiro Setor deve estar relacionado à sua missão, que é a razão de sua existência, e também à visão de onde elas pretendem chegar, ou seja, é importante que os produtos e serviços prestados por essas entidades estejam definidos e voltados a seus objetivos.

Com relação às entidades do Terceiro Setor, Barragan (2005, p. 37) menciona que, “para cumprir a sua missão e garantir sua sustentabilidade, devem utilizar mecanismos de gestão adequados, buscando o superávit, que é uma maneira de ampliar os serviços e melhorar a qualidade de atendimento”.

As entidades do Terceiro Setor trabalham como se fossem uma extensão dos serviços prestados pelo Estado, sem a lucratividade das entidades da iniciativa privada, apenas com a finalidade de serviços sociais. Por este fato ela não pertence ao Primeiro Setor, que é o Estado, nem ao Segundo Setor, que são as empresas da iniciativa privada, sendo assim são classificadas como Terceiro Setor, que tem relacionamento com os anteriores.

Para Pereira e Grau (1999, p. 53):

Cada vez mais, instituições que não são nem do Estado nem do setor privado prestam serviços sociais de caráter público. Em geral, são organizações sem fins lucrativos que promovem atividades relacionadas com os direitos sociais dos cidadãos e que expressam a vitalidade da sociedade civil ao ocupar os espaços vazios deixados pelo mercado e o Estado.

Com base na afirmação acima, demonstra-se que os serviços prestados pelas entidades do Terceiro Setor são necessários e importantes para as pessoas, para a sociedade e para a nação.

Pereira e Grau (1999, p. 53) e Drucker (1997, p. 3) demonstraram que o ambiente em que as organizações sem fins lucrativos estão inseridas é de fato importante e necessário, tanto para a comunidade que recebe seus serviços, como

também para o desenvolvimento de uma nação, nos aspectos político, social e econômico.

Segundo Melo Neto e Froes (2001, p. 3):

A atuação de um Estado grande e de um Governo forte é substituída pelo surgimento de uma ação comunitária forte, atuante, reivindicatória e mobilizadora. À ação estatal ineficiente, precária e insuficiente, porque não atende às demandas sociais da população, sobrevém uma ação comunitária capaz de prover o cidadão dos serviços sociais básicos.

Essa lacuna deixada pelo Estado e pelas empresas da iniciativa privada está sendo ocupada pelas entidades do Terceiro Setor. Drucker (1997, p. XIII) menciona que “sabemos hoje que a capacidade do governo para executar tarefas sociais é de fato muito limitada”. Entretanto [...] “também sabemos que as instituições sem fins lucrativos fazem muito mais do que apenas cuidar de necessidades específicas”. Elas são importantes tanto para o desenvolvimento social, como também para o econômico.

Não é o fato dessas instituições serem “sem fins lucrativos”, isto é, não são empresas. Também não se trata do fato delas serem “não governo”. É que elas fazem algo muito diferente das empresas ou do governo. As empresas fornecem bens ou serviços. O governo controla. A tarefa de uma empresa termina quando o cliente compra o produto, paga por ele e fica satisfeito. O governo cumpre sua função quando suas políticas são eficazes. A instituição “sem fins lucrativos” não fornece bens ou serviços, nem controla. Seu “produto” não é um par de sapatos, nem um regulamento eficaz. Seu produto é um ser humano mudado. (DRUCKER, 1997, p. XIV).

Os autores Drucker (1997, p. XIII e XIV), Melo Neto e Froes (2001, p. 3) e Pereira e Grau (1999, p. 53), abordam questões sobre o funcionamento do Terceiro Setor, importante e presente na economia mundial.

2.1.2 A importância do Terceiro Setor para economia e para os aspectos sociais

As entidades do Terceiro Setor possuem foco no desenvolvimento de causas sociais, como, por exemplo, nas atividades educativas, na ajuda ao combate à fome, preservação do meio ambiente, entre outras.

Para Drucker (1997, p. 3), “a organização sem fins lucrativos existe para provocar mudanças nos indivíduos e na sociedade”. Embora o foco esteja no social, a questão econômica no Terceiro Setor continua em desenvolvimento,

movimentando quantias relevantes na economia e participando de forma ativa na formação do produto interno bruto de um país (PIB).

Essas entidades movimentam trabalhadores, voluntários, recebem contribuições, doações, produzem bens e serviços, pagam impostos, compram ativos, chegam a lugares onde o Estado e as Empresas da iniciativa privada não conseguem entrar ou têm mais dificuldade, como exemplo, a preservação do meio ambiente.

Segundo o CFC (2004, p. 7):

As Entidades de Interesse Social, cuja finalidade é assistir segmentos carentes da população, nos mais diversos aspectos da necessidade humana, suprimindo deficiências do Estado, promovendo conscientização sobre o papel das instituições e das pessoas no meio cultural, científico, econômico e político-social, são também um importante segmento da economia na geração de emprego e na distribuição de renda. Essas entidades, que compõem o denominado Terceiro Setor, estão cada vez mais presentes na sociedade, ajudando o Estado a cumprir o seu papel de promotor do bem-estar social e de fiscalizador das ações dos agentes por ele constituídos.

A participação dessas entidades é de suma importância para a economia e para os aspectos sociais, algumas são até comparadas a empresas, por sua atuação no mercado. Mesmo que seus objetivos sejam diferentes, o importante é que tanto o social como o econômico são relevantes para o desenvolvimento de uma nação.

Para se ter uma idéia da evolução em relação ao número de empregos gerados pelo Terceiro Setor, em pesquisa preliminar realizada nos *sites* da Rits (2004), em 2004 o setor empregava cerca de 1,2 milhões de pessoas. Em 2006, o mesmo *site* atualizou os dados: o Terceiro Setor emprega cerca de 1,5 milhões de pessoas. No período de praticamente dois anos o setor evoluiu, o que demonstra como é importante a participação dessas entidades na economia de um país.

A evolução do Terceiro Setor ocorreu também aconteceu no Brasil, o que demonstra um aumento na atuação das atividades sociais. Como consequência, mais pessoas foram beneficiadas pela ação das entidades do setor, porquanto foi possível realizar atividades sociais e participar de maneira ativa na economia. Sendo assim, o Terceiro Setor contribui também para o mercado, como numa empresa da iniciativa privada.

2.1.3 Classificação das entidades do Terceiro Setor

Segundo Hudson (1999), as ONGS classificam-se de várias maneiras, primeiro por atividade, depois por propósito, por fonte de recursos e por composição do conselho.

A forma de classificação das entidades do Terceiro Setor por atividades econômicas é a SNA – *System of National Accounts* – elaborado pelas Nações Unidas, junto com a universidade John Hopkins (SALOMON; ANHEIER, 2000, tradução nossa).

Essas classificações contribuem com a administração destas entidades. Hudson (1999, p. 236-238) menciona que a *International Classification of Non-profit Organizations* agrupa as organizações não governamentais em doze grupos por atividades, conforme apresentado no quadro 02 a seguir:

Grupo 1: Cultura e Recreação
Esportes artes, museus, zoológicos, recreação, clubes sociais.
Grupo 2: Educação e Pesquisa
Escolas e educação superior, treinamento vocacional, pesquisa médica, ciência e tecnologia, estudos de política empresarial.
Grupo 3: Saúde
Hospitais, reabilitação, asilos, saúde mental, saúde pública e educação sanitária.
Grupo 4: Serviços Sociais
Bem-estar da criança, serviços para jovens, famílias, idosos e deficientes, ajuda de emergência, complementação de rendimentos, assistência material.
Grupo 5: Meio ambiente
Conservação de recursos naturais, controle da poluição, proteção e bem-estar dos animais, vida selvagem e preservação de ambientes rurais.
Grupo 6: Desenvolvimento e Habitação
Desenvolvimento econômico, social e comunitário, habitação, emprego e treinamento.
Grupo 7: Lei, Direito e Política
Organização de direito, minorias étnicas, associações civis, serviços legais, prevenção do crime, reabilitação de delinqüentes, apoio às vítimas, partidos políticos.
Grupo 8: Intermediários para Filantropia e Promoção de Voluntários
Grupos econômicos de concessão de recursos, organizações de captação de recursos,

organizações de intermediários.
Grupo 9: Atividades Internacionais
Programas de intercâmbio, assistência de desenvolvimento, amparo em desastres, direitos humanos e organizações pacifistas.
Grupo 10: Religião
Organizações religiosas.
Grupo 11: Negócios, associação profissionais e sindicatos
Organizações de empregados, sindicatos, associações profissionais.
Grupo 12: Não classificadas

Quadro 02: Classificação Internacional por atividade

Fonte: Hudson (1999, p. 236-238) e Salamon; Anheier (2000) adaptado.

As atividades descritas no quadro 02 acima não são exclusivas do Terceiro Setor, empresas da iniciativa privada também podem ser classificadas em algumas destas categorias.

Outro fator importante é que algumas entidades do Terceiro Setor podem se enquadrar em mais de uma categoria. Quando isto ocorrer, prevalece a atividade principal.

Além da classificação por atividade, Hudson (1999, p.238) descreve outras, que são:

- classificação por propósito ou finalidade;
- classificação por fonte de recursos;
- classificação por composição do conselho.

A classificação por propósito está ligada ao produto ou serviço oferecido pela entidade e é dividida em três categorias segundo Hudson(1999, p. 239):

- fornecer serviços: associações habitacionais, universidades, escolas, organizações de arte e muitas entidades voluntárias;
- fornecer apoio mútuo: sindicatos, associações profissionais, organizações de empregados e grupos de auto-ajuda;
- realizar campanhas de mudanças: organizações que fazem campanhas, como o *Greenpeace*, *Liberty And Amnesty International*.

Na classificação por propósito, algumas entidades também recebem mais de uma classificação.

A classificação por fonte de recurso, (HUDSON, 1999, p. 241) é agrupada em quatro categorias, descritas a seguir:

- subsídios: associações de habitação, universidades, escolas; subsidiadas, escolas de ensino superior e organização de arte;
- doações: algumas associações voluntárias, partidos políticos, igrejas e organizações de campanha;
- contribuições de associados: entidades de classe, sindicatos, organizações profissionais, associações de empregados e clubes;
- vendas e contratos: hospitais, algumas organizações voluntárias, associações de amigos, associação de previdência, conselhos de treinamento e empreendimento e escolas independentes.

Como nas outras classificações, as entidades podem ser classificadas em mais de uma categoria, como exemplo um hospital, que tanto pode obter recursos da prestação de serviços como também de doações.

A última classificação sugerida por Hudson (1999, p. 242) refere-se à composição do conselho, e se divide em três categorias, descritas a seguir:

- especialistas: que levam conhecimento, experiência e geralmente habilidades profissionais específicas para o conselho;
- usuários: que entraram para a organização para beneficiar-se do trabalho ou serviço prestado e que geralmente foram eleitos para o conselho pelos associados;
- indivíduos interessados: que acreditam na causa e desejam dar sua contribuição pelo trabalho voluntário como membro do conselho.

Ressalte-se que os especialistas podem contribuir com sua experiência profissional, em alguns casos acumulada em empresas da iniciativa privada, o que pode divergir de crenças e abordagens do Terceiro Setor, pois nem sempre um modelo aplicado no Segundo Setor terá a mesma eficácia se aplicado no Terceiro.

Os usuários levam em consideração os aspectos pessoais, fato este que pode divergir da opinião dos demais membros do conselho e também dos objetivos

da entidade sobre até que ponto os interesses pessoais estão acima do coletivo no conselho de uma entidade do Terceiro Setor.

Os indivíduos interessados são aqueles que acreditam nas causas sociais da entidade, trabalham com intuito da entidade atingir seus objetivos, mas, por serem tão apaixonados pelas causas sociais, podem até dar menor importância à gestão da entidade.

Cada uma das três categorias de composição do conselho possui suas particularidades. Hudson (1999, p. 242) apenas classificou os motivos que levam as pessoas a serem nomeadas ao conselho de uma entidade do Terceiro Setor.

Barragan (2005, p. 44) informa que:

Além dessas, outras podem existir: é possível classifica-las pelo tamanho, religião geográfica, estrutura institucional, necessidades estabelecidas pelos beneficiários, ou por quaisquer outras características que possam auxiliar no processo de gestão e conhecimento de suas necessidades, mas independente de como serão classificadas, estas entidades fazem parte do chamado terceiro setor.

Segue-se a Figura 02, que ilustra a classificação das entidades:

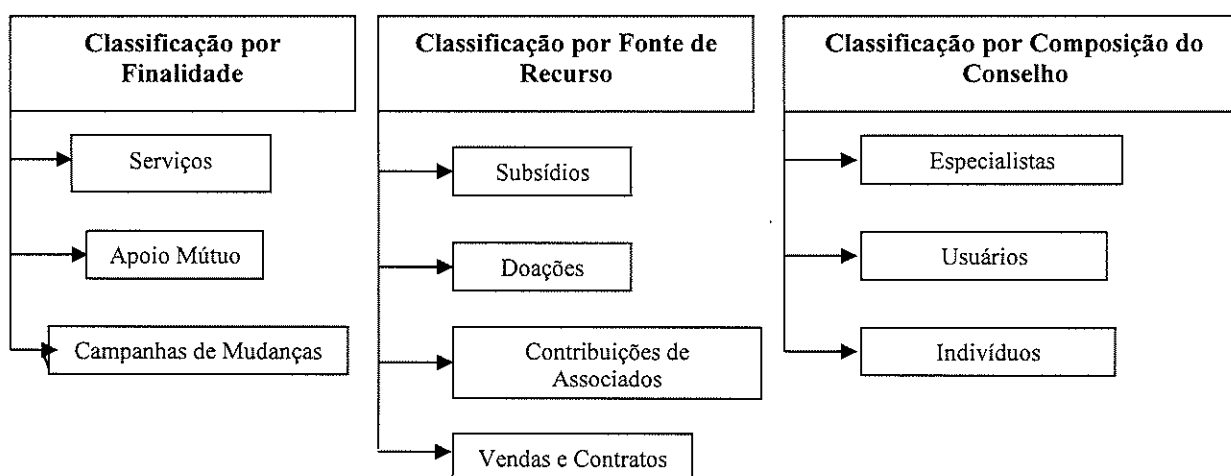


Figura 02: Classificação das entidades do Terceiro Setor baseada em Hudson (1999, p. 236).

Fonte: Elaborado pelo autor

A figura 02 demonstra de forma gráfica a classificação das entidades do terceiro setor apresentada por Hudson (1999, p. 236).

2.1.4 Relacionamento das entidades do Terceiro Setor com fornecedores/clientes/comunidade e entre as próprias entidades do setor

Como as empresas da iniciativa privada (Segundo Setor) e o governo (Primeiro Setor), se relacionam com terceiros de maneira geral, há uma troca de bens e serviços por recursos financeiros, ocorrendo a mesma coisa com as entidades do Terceiro Setor, que compram produtos, solicitam serviços de profissionais, fornecem produtos e serviços à sociedade, remuneram seu pessoal, etc.

As entidades sem fins lucrativos não são exclusividade do Brasil, estão presentes em diversos continentes e, como as empresas, existem entidades de grande relevância em muitos países.

Em alguns casos, as entidades sem fins lucrativos, sediadas em outros países, mantêm relação com entidades locais. Desse modo, uma ONG sediada no Brasil pode representar uma grande ONG da Europa ou dos Estados Unidos, por exemplo.

Estes fatos demonstram que as entidades do Terceiro Setor não estão isoladas, elas também necessitam da sociedade, dos fornecedores, de clientes, da sociedade em geral e são importantes e necessárias para as empresas e para o Governo.

O foco de cada setor é diferente. Embora as ONG's não tenham como finalidade a obtenção de lucro, como as empresas da iniciativa privada, é importante que obtenham superávit, garantindo assim sua continuidade no fornecimento de produtos e serviços à sociedade.

Segundo Drucker (1997, p. 83): "As instituições sem fins lucrativos são propensas a olhar para dentro de si mesmas. As pessoas estão tão convencidas de que estão fazendo a coisa certa e estão tão comprometidas com sua causa, que vêem a instituição como um fim em si mesma".

Com base na citação de Drucker (1997, p. 83), as instituições sem fins lucrativos olham para dentro de si mesmas quando deveriam também olhar para fora da entidade, como ocorre com algumas empresas da iniciativa privada, para as quais a visão externa é tão importante para a gestão da entidade quanto a visão interna.

O comprometimento com as causas sociais, por parte dos membros da organização, é importante, mas não suficiente para garantir a continuidade do fornecimento de produtos e serviços à sociedade. A preocupação com a gestão e com o lado externo sempre deve ser considerada na administração de suas atividades.

2.2 Legislação

Neste tópico, será tratada em linhas gerais a legislação pertinente ao Terceiro Setor, como a Constituição Federal, o Código Tributário Nacional, aspectos em relação à imunidade e à isenção de impostos, características em geral da lei das OSCIPs, bem como os aspectos contábeis das entidades do Terceiro Setor.

2.2.1 Aspectos contábeis das entidades do Terceiro Setor

A contabilidade tem em seu papel de grande importância tanto para as pessoas físicas quanto para as jurídicas e está presente nos três setores da economia, no Primeiro Setor que é o Estado, no Segundo Setor que é a iniciativa privada e no Terceiro Setor, representado pelas Instituições sem fins lucrativos.

Como na iniciativa privada, as entidades do Terceiro Setor também estão sujeitas às mesmas regras contábeis e fiscais, com algumas exceções, ou seja, também estão sujeitas à elaboração dos demonstrativos contábeis, como Balanço Patrimonial, Demonstração do Superávit ou Déficit, Demonstração das Mutações do Patrimônio Social e Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos e Notas Explicativas, conforme descrito na Lei 6.404/76 das SA (BRASIL, 1976).

O CFC (2004, p. 81) estabelece que:

As Demonstrações Contábeis preparadas para as Entidades de Interesse Social devem fornecer informações de forma regular e tempestiva; possibilitar o acesso do usuário da informação aos objetivos, à estrutura e à atividades executadas pelas entidades; e possibilitar ao usuário uma apreciação das transações realizadas durante o exercício social das Entidades de Interesse Social, bem como uma posição contábil ao final do exercício social.

Com base na menção do CFC (2004, p. 81), as entidades do Terceiro Setor estão sujeitas às mesmas regras das empresas da iniciativa privada, e as informações devem ser tempestivas, regulares, possibilitando ao usuário da

informação visualizar uma posição do fechamento contábil do exercício social (um ano de 01 de janeiro ao dia 31 de dezembro), entre outros aspectos.

Embora algumas entidades do Terceiro Setor gozem de benefícios fiscais, como imunidade e isenção de alguns tributos, como é o caso do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, as obrigações fiscais e contábeis são praticamente as mesmas de uma empresa privada, pois, se o benefício existe, as obrigações também devem existir.

Além da Lei das S/A (6.404/76), da legislação do Imposto de Renda e das demais legislações Estaduais, Municipais e Previdenciária, as entidades do Terceiro Setor, também devem seguir os princípios e normas de contabilidade editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade e, quando necessário, pelos demais órgãos competentes como a Comissão de Valores Mobiliários, entre outros.

Com relação aos demonstrativos contábeis das entidades do Terceiro Setor, há algumas diferenças de terminologia, segundo o CF (2004, p. 71): “As demonstrações contábeis das Entidades de Interesse Social apresentam terminologias específicas diferentes das entidades de fins lucrativos”.

As diferenças nos demonstrativos contábeis das entidades do Terceiro Setor para as demais empresas são:

- demonstração do Superávit ou Déficit ao invés de Demonstração de Resultado do Exercício;
- demonstração das Mutações do Patrimônio Social ao invés de Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido;
- no Balanço Patrimonial, utiliza-se Patrimônio Social ao invés de Patrimônio Líquido.

As demais demonstrações contábeis (Balanço Patrimonial, Demonstrações das Origens e Aplicações de Recursos e Notas Explicativas) têm a mesma nomenclatura tanto para as empresas da iniciativa privada como para as ONGs (conforme descrito na lei das S/As 6.404/76 (BRASIL, 1976).

O Conselho Federal de Contabilidade é o órgão responsável pela emissão das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC), ressaltando que as entidades do Terceiro Setor possuem algumas características próprias em relação aos aspectos

contábeis, por exemplo, contabilizações, terminologia das demonstrações contábeis entre outras.

Algumas NBC's (CFC, 1999, 2000) são voltadas para as organizações do Terceiro Setor, como a NBC Técnica nº 10.4 (registros contábeis e de estruturação das demonstrações contábeis das Fundações), conforme apresentado na resolução CFC nº 837/1999 e NBC Técnica nº 10.19 (critérios e procedimentos específicos de avaliação, de registros dos componentes e variações patrimoniais e de estruturação das demonstrações contábeis), presentes na resolução CFC nº 877/2000.

Vale salientar que não só como caráter obrigatório mas também como fonte de informação no controle e tomada de decisão, a contabilidade tem sua importância e relevância para as entidades do Terceiro Setor.

2.2.2 Legislação em geral do Terceiro Setor

Os aspectos em relação à legislação geral do Terceiro Setor estão descritos na Constituição Federal, no Código Tributário Nacional, nas Leis Complementares e Ordinárias da União, do Distrito Federal, dos Estados e dos Municípios, bem como em Decretos, pareceres, circulares e outros mecanismos da legislação brasileira em relação a este setor.

Neste tópico, apenas serão abordadas questões em relação à Constituição Federal, ao Código Tributário Nacional, no tocante à imunidade e à isenção de tributos.

Segundo o CFC (2004, p. 37):

As Entidades de Interesse Social são pessoas jurídicas de direito privado reguladas, quanto à sua criação e funcionamento, pelo Código Civil. Como reconhecimento da atuação dessas pessoas jurídicas, o Poder Público lhes concede benefícios como a imunidade e a isenção de tributos, além da concessão de títulos como de utilidade pública, registro e certificado nos conselhos de assistência social e de organização da sociedade civil de interesse público.

A Constituição Federal (BRASIL, 1988), em seu artigo 150, inciso VI, item c, menciona que os Estados, o Distrito Federal, a União e os Municípios, podem assegurar algumas garantias para as entidades do Terceiro Setor como citado a seguir:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
VI - instituir impostos sobre:

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

Na alínea c do artigo citado acima, observa-se que as instituições de educação e de assistência social, a rigor, não devem objetivar fins lucrativos e, sim, atender aos requisitos da Lei complementar número 5.172/66.

A Lei Complementar número 5.172/66, conhecida como Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), estabelece em seu artigo 14 os seguintes requisitos:

Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

I - não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no seu resultado;

II - não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; (Redação dada pela , nº 104, de 10.1.2001)

III - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

IV - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

§ 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.

§ 2º Os serviços a que se refere a alínea c do inciso IV do artigo 9º são exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos.

Tanto a Constituição Federal em seu artigo 150 quanto o Código Tributário Nacional em seu artigo 14 asseguram o benefício conhecido como imunidade às entidades sem fins lucrativos, (BRASIL, 1966; 1988).

Segundo o CFC (2004, p. 44): “A imunidade decorre de norma constitucional, que impõe vedações de diversas naturezas ao Poder Público, no que diz respeito à instituição, majoração, tratamento desigual, cobrança de tributos, entre outras limitações”.

Com base no parágrafo anterior, nota-se que a imunidade é assegurada pela Constituição Federal, porém há outro benefício assegurado pelas esferas públicas, que é a isenção, segundo o CFC (2004, p. 47): “A isenção é a inexigibilidade temporária do tributo devido, previsto em lei, mesmo com a ocorrência do fato gerador e, em tese, da obrigação tributária”.

Não só para as instituições de educação e de assistência social mas também para as demais entidades do Terceiro Setor são assegurados tais

benefícios em relação ao pagamento de tributos, como por exemplo, a imunidade e a isenção.

Com base no CFC (2004, p. 47): “A isenção diferencia-se da imunidade. A imunidade tem caráter permanente, somente podendo ser mudada com a alteração da Constituição Federal, enquanto a isenção é temporária, ou seja, já na sua concessão pode se estipular o prazo de vigência, pois decorre de lei”.

Tanto a imunidade como a isenção são formas de renúncia fiscal, em que o Estado deixa de arrecadar tributos em troca de incentivos nas atividades sociais, segundo Szazi (2001, p. 48):

A imunidade tributária é uma das formas de expressão de renúncia fiscal e, com o segundo requisito do artigo 14 do CTN, quer o Estado assegurar que os recursos que ele deixou de arrecadar venham a ser aplicados na atenção, assistência e desenvolvimento da população brasileira e nas atividades estatutariamente fixadas pelos instituidores. O fundamento é óbvio: o Estado brasileiro, notoriamente incapaz de atender a todas as demandas da sociedade, utiliza a renúncia fiscal como uma maneira de incentivo aos cidadãos para a realização de atividades que visem ao desenvolvimento social do país.

Em caso de os benefícios concedidos não serem aplicados, conforme determinações das leis que os asseguram tanto a imunidade como a isenção de tributos para entidades sem fins lucrativos, eles poderão ser suspensos e até devolvidos ao poder público, quando constatadas irregularidades na aplicação dos recursos advindos do Estado.

Os benefícios assegurados por lei como a imunidade e a isenção em relação ao pagamento de tributos por parte das entidades do Terceiro Setor são importantes para a manutenção de suas atividades e desenvolvimento das atividades sociais, desde que sejam aproveitados corretamente seguindo os princípios da lei.

2.2.3 OSCIP - aspectos gerais

No Brasil, existem dois tipos de entidades do Terceiro Setor, ambas são uma espécie de ONG, Organização não Governamental. O que muda é que, a partir de 03/1999, foi editada a legislação a respeito das OSCIP's – Organização da Sociedade Civil de Interesse Público –, seguida por algumas ONG's.

Entre as diferenças apresentadas pela lei nº 9.790/99 (BRASIL, 1999) está o direito de uma entidade do Terceiro Setor remunerar seus dirigentes. A remuneração (monetária) dos dirigentes nas empresas da iniciativa privada se dá de três formas: pagamento via pró-labores, pagamento via distribuição de juros sobre o capital próprio e pagamento via distribuição de lucros (dividendos).

Na lei nº 9.790/99, em seu artigo 4º, inciso VI, não há especificação a respeito da forma de remuneração das entidades sem fins lucrativos a seus dirigentes:

Art. 4º Atendido o disposto no art. 3º, exige-se ainda, para qualificarem-se como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, que as pessoas jurídicas interessadas sejam regidas por estatutos cujas normas expressamente disponham sobre:

VI - a possibilidade de se instituir remuneração para os dirigentes da entidade que atuem efetivamente na gestão executiva e para aqueles que a ela prestam serviços específicos, respeitados, em ambos os casos, os valores praticados pelo mercado, na região correspondente a sua área de atuação; (BRASIL, 1999).

Conforme observado no artigo 4º, inciso VI, da lei nº 9.790/99, não é especificada a maneira como as entidades sem fins lucrativos poderão remunerar seus dirigentes, portanto essa remuneração poderá ocorrer na forma de distribuição de dividendos. Como o termo “dividendo” é utilizado por empresas do Segundo Setor, neste caso o termo utilizado é distribuição do superávit.

A distribuição de parte do superávit das entidades sem fins lucrativos a seus dirigentes é uma das novidades da lei 9.790/99 que divide as opiniões a respeito, fato não contemplado nos objetivos deste trabalho.

Segundo a entidade Administração e Finanças de Entidades do Terceiro Setor (AFETOS) (2007):

Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público - OSCIP - Forma jurídica definida pela Lei 9790/99; são organizações sem fins lucrativos que se destacam pelo interesse público de suas atividades e objetivos; somente são qualificadas como OSCIP's as organizações que têm por objetivo social, pelo menos uma das finalidades previstas no artigo 3º da Lei 9790/99 e que prestem serviços gratuitos; podem celebrar Termos de Parceria com o setor público. (grifo de autoria do autor).

Outra novidade apresentada pela lei 9.790/99 é possibilidade de celebração do termo de parceria com o setor público, conforme descrito no artigo 9º, a seguir:

Art. 9º Fica instituído o Termo de Parceria, assim considerado o instrumento passível de ser firmado entre o Poder Público e as entidades qualificadas como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público destinado à formação de vínculo de cooperação entre as partes, para o fomento e a execução das atividades de interesse público previstas no art. 3º desta Lei. (BRASIL, 1999).

Alguns autores como Ferrarezi e Rezende, (2000) e Szazi (2001) comentam que o termo de parceria entre as entidades sem fins lucrativos e o Estado é a principal vantagem da lei 9.790/99: "A principal vantagem da nova qualificação é a possibilidade de firmar termos de parceria com o Estado para a execução de atividades de interesse público em regime de cooperação". (SZAZI, 2001, p. 97).

As atividades que poderão ser regulamentadas pela lei da OSCIP estão descritas no artigo 3º, da lei 9.790/99 (BRASIL, 1999) transcrito a seguir:

Art. 3º A qualificação instituída por esta Lei, observado em qualquer caso, o princípio da universalização dos serviços, no respectivo âmbito de atuação das Organizações, somente será conferida às pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, cujos objetivos sociais tenham pelo menos uma das seguintes finalidades:

I - promoção da assistência social;

II - promoção da cultura, defesa e conservação do patrimônio histórico e artístico;

III - promoção gratuita da educação, observando-se a forma complementar de participação das organizações de que trata esta Lei;

IV - promoção gratuita da saúde, observando-se a forma complementar de participação das organizações de que trata esta Lei;

V - promoção da segurança alimentar e nutricional;

VI - defesa, preservação e conservação do meio ambiente e promoção do desenvolvimento sustentável;

VII - promoção do voluntariado;

VIII - promoção do desenvolvimento econômico e social e combate à pobreza;

IX - experimentação, não lucrativa, de novos modelos sócio-produtivos e de sistemas alternativos de produção, comércio, emprego e crédito;

X - promoção de direitos estabelecidos, construção de novos direitos e assessoria jurídica gratuita de interesse suplementar;

XI - promoção da ética, da paz, da cidadania, dos direitos humanos, da democracia e de outros valores universais;

XII - estudos e pesquisas, desenvolvimento de tecnologias alternativas, produção e divulgação de informações e conhecimentos técnicos e científicos que digam respeito às atividades mencionadas neste artigo.

Parágrafo único. Para os fins deste artigo, a dedicação às atividades nele previstas configura-se mediante a execução direta de projetos, programas, planos de ações correlatas, por meio da doação de recursos físicos, humanos e financeiros, ou ainda pela prestação de serviços intermediários de apoio a outras organizações sem fins lucrativos e a órgãos do setor público que atuem em áreas afins.

A lei nº 9.790/99 (OSCIP) representou uma atualização na legislação voltada para as entidades sem fins lucrativos, embora alguns de seus aspectos sejam discutíveis, mas tal análise não é contemplada nos objetivos deste trabalho.

Este tópicos aborda de maneira geral a lei nº 9.790/99 das OSCIP, apresenta algumas das novidades trazidas pela lei, como o termo de parceria entre as entidades sem fins lucrativos e o poder público, a remuneração dos dirigentes e também menciona quais atividades poderiam se enquadrar nesta lei conforme previsto em seu artigo 3º.

2.3 Captação de recursos

De acordo com Tancredi e Kisil (1996, p. 5), “as organizações que se preocuparam em formular racionalmente seus projetos e avaliar seriamente os avanços conseguidos, experimentaram um crescimento institucional maior do que aqueles que desconsideraram estas dimensões”.

Algumas entidades sem fins lucrativos formulam seus projetos sociais como base para novas captações de recursos, uma vez que a atividade social a ser realizada deve ser planejada. Os doadores de empresas privadas e o Governo normalmente solicitam informações sobre o destino do dinheiro.

Outro aspecto importante das ONG's são os gastos administrativos com materiais diversos de consumo e gastos com pessoal, o que pode ser uma dificuldade para as ONGs, pois nem todo recurso prevê cobertura com essa espécie de gasto.

Tinkelman (2006, p. 441, tradução nossa) em sua pesquisa comenta que os doadores preferiam que seus recursos não fossem utilizados para cobertura com gastos administrativos, mencionando também que muitos gestores de ONG's informam os gastos com a captação de recursos que não são gastos administrativos.

O autor (2006, tradução nossa) também demonstra a preocupação dos doadores em relação à alocação dos gastos administrativos, no entanto estes gastos existem e são necessários para manutenção das atividades das entidades do Terceiro Setor.

A opinião manifestada por Tinkelman (2006, p. 441, tradução nossa) é compartilhada por Oster (1995, p. 114, tradução nossa), ao afirmar que os doadores têm a preocupação de como serão utilizadas suas doações: “se um doador doar um dólar, quanto deste recurso irá para o programa social de uma determinada

entidade sem fins lucrativos e quanto deste dólar ira para o custeio da captação de recurso”.

Algumas entidades do Terceiro Setor desempenham suas funções de forma semelhante a grandes empresas, ou seja, sua própria atividade financia os projetos sociais e gastos administrativos, neste caso, as ONGs com tal perfil não são dependentes de doações.

Cruz e Estraviz (2000) comentam que algumas entidades tendem a desenvolver seus próprios projetos, gerando receita própria e que esta será a fonte principal de seus recursos.

Embora algumas ONG's afirmem receitas próprias, o que financia suas atividades, não quer dizer que tal ou tais organizações com este perfil sejam classificadas como empresas da iniciativa privada (Segundo Setor), com objetivos de angariar lucro.

Segundo a entidade Administração e Finanças de Entidades do Terceiro Setor (AFETOS) (2007): “**Auto-Sustentação/Auto-sustentabilidade** - Estado alcançado por uma organização quando consegue gerar - por meio de suas próprias atividades - as receitas necessárias para garantir o financiamento de todos os seus programas e projetos”, (grifo de autoria do autor).

As atividades desempenhadas pelas ONG's devem estar voltadas para o social, o fato de algumas delas serem auto sustentáveis não as desqualifica como entidades sem fins lucrativos. Embora sejam sem fins lucrativos (ou *nonprofit*), as atividades devem estar atreladas à sua missão.

Em se tratando de missão, Smith, Bucklin e Associates (2000, p. 98, tradução nossa) mencionam que a chave para o sucesso em ambiente competitivo consiste em demonstrar que há razões para que as pessoas e as instituições doem recursos para essas entidades. As organizações sem fins lucrativos devem definir claramente sua missão e seu nicho de mercado, para garantir sua continuidade.

Uma das razões da importância da missão das entidades sem fins lucrativos é o fato de a ação social a ser desempenhada por ela estar definida em seus objetivos.

Alguns doadores necessitam conhecer este fato para estarem cientes de que o recurso será empregado em uma causa social, de acordo com Oster (1995, p. 114), Smith, Bucklin e Associates (2000, p. 98) e Tinkelman (2006, p. 441).

2.3.1 Doadores

Os doadores são peças fundamentais para as entidades sem fins lucrativos, principalmente para aquelas que não são auto - sustentáveis. Para algumas ONG's, as doações figuram como sua principal fonte de recurso.

Segundo Ryans e Shanklin, (1986, tradução nossa), algumas pessoas podem ser influenciadas por uma causa social, com isso cada doador é fortemente motivado a contribuir com as entidades sem fins lucrativos, este ato faz com elas se sintam melhores.

Segundo Cruz e Estraviz (2000, p. 52), para localizar um potencial doador, faz-se pesquisa através da leitura de jornais, revistas, livros biográficos e principalmente, pesquisas na internet”.

Cruz e Estraviz (2000, p. 52) comentam que “pela Internet obtêm-se informações sobre os negócios da empresa, número de funcionários, áreas de atuação entre outros. A internet é um bom recurso para identificação de possíveis doadores, sem mencionar as vantagens do baixo custo em relação aos outros meios de comunicação”.

Outro comentário importante de Cruz e Estraviz (2000, p. 99), é que: mais do que o valor doado no presente, deve-se observar o potencial de futuras doações de cada fonte”.

A entidade também deve ter a preocupação em demonstrar aos doadores, com a prestação de contas de projetos anteriores, que capta fundos dos órgãos do governo.

Para Cruz e Estraviz (2000, p. 84), “dentro da lógica da captação de recursos, mostrando aos potenciais doadores que a entidade tem um convênio com uma Prefeitura ou outra Esfera Governamental, significa comprovar que o governo confia nos serviços prestados”.

Cada fonte de recurso tem sua importância para a entidade, a análise do potencial de doação poderá indicar se um determinado doador contribuiu com recursos para uma determinada entidade levando em conta apenas a causa presente, como se fosse apagar um incêndio, ou se sua doação considera relevante o que a entidade desempenha ao longo do tempo. Neste caso o doador poderá fazer doações regularmente durante um determinado período, com se estivesse construindo um edifício.

É este tipo de relacionamento que muitas ONGs procuram. Por meio dele, as entidades do Terceiro Setor podem planejar seus projetos sociais levando em conta a regularidade das contribuições.

Importante frisar que mesmo as entidades que recebem recursos doados com um bom grau de regularidade precisam procurar outras fontes de recursos, como contribuições de associados ou recursos próprios.

2.3.1.1 Benefícios para os doadores pessoas jurídicas

No Brasil, um dos benefícios concedidos para as empresas que destinam recursos para as entidades sem fins lucrativos é a redução no Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ); outro é a previsão de contabilização como despesa dedutível na Demonstração de Resultado do Exercício.

O benefício fiscal é concedido pela Lei 8.313/91 (BRASIL, 1991) conhecida como Lei Rouanet, tópico este que será abordado adiante.

O benefício fiscal concedido por algumas esferas do governo é utilizado no marketing, uma vez que algumas empresas aproveitam a oportunidade e propagam suas marcas e suas ações como socialmente responsáveis.

Os benefícios concedidos a seus doadores não devem prejudicar as ONGs como demonstrado por Cruz e Estraviz (2000, p. 102): “Crie benefícios que não custem muito à sua organização. Este relacionamento é uma troca na qual a instituição ganha e os financiadores também recebem benefícios”.

No caso de benefícios concedidos pelas entidades sem fins lucrativos às empresas, Cruz e Estraviz (2000, p. 102) mencionam que “para parcerias com empresas, busque dar-lhes reconhecimento público através da aplicação da sua logomarca nos matérias, faixas, placas, eventos”, acrescentando que “o vínculo da imagem da empresa com a instituição deve ser explicitado na solicitação de recursos: tamanho do logo na faixa, quantos convites com logo serão distribuídos, etc”.

Tanto o benefício fiscal como o marketing através do vínculo da imagem são exemplos que a contribuição das empresas para as entidades sem fins lucrativos, quando bem empregados, trazem retornos: um, o retorno fiscal e o outro, a divulgação da marca e a demonstração de que a empresa tem preocupação com as questões sociais do país.

2.3.1.2 Benefícios para os doadores pessoas físicas

Assim como as empresas, as pessoas físicas também se beneficiam das contribuições para as entidades sem fins lucrativos. As pessoas físicas, como as empresas, são contribuintes do Imposto de Renda e também obtêm do Governo o benefício de redução do Imposto de Renda.

Outro benefício para as pessoas físicas é que algumas instituições de ensino oferecem redução na mensalidade escolar, de maneira total ou parcial dependendo do caso, quando o aluno aos finais de semana dedicar parte de seu tempo em trabalhos sociais no estabelecimento.

Essa informação foi fornecida por um aluno do curso de Ciências Contábeis, matriculado na Faculdade Sumaré, na cidade de São Paulo, no ano de 2006, ele foi beneficiado com uma bolsa de estudos pela instituição de ensino e em troca trabalhava aos finais de semana em uma escola.

Em relação aos benefícios voltados para as pessoas físicas, Cruz e Estraviz (2000, p. 103) afirmam que: “No caso de parcerias com indivíduos, eles gostam de ser lembrados e reconhecidos constantemente junto à sua comunidade, em eventos públicos”.

Uma forma de recompensar as pessoas físicas por sua contribuição de acordo com Cruz e Estraviz (2000, p. 103), poderá ser através do envio de “informativos ou convites para eventos. Entrega de diplomas e envio de cartões no aniversário e Natal”, exemplos de que a doação, seja ela em dinheiro ou em trabalho, traz benefícios ao doador.

2.3.2 Lei Rouanet

Os incentivos fiscais são regulados pelos Órgãos do Governo, os mencionados aqui são regulados pela esfera federal, portanto normatizados por legislação específica.

A legislação básica que regula as doações e patrocínios para atividades culturais e audiovisuais é a Lei Federal nº 8.313/91. Conhecida como Lei Rouanet, (BRASIL, 1991), esta lei estabelece duas regras:

1ª (artigo 18) “Poderá deduzir até 4% calculados sobre os 15% do IRPJ a pagar durante o ano”.

Tomando-se como exemplo o IRPJ, a alíquota de 15% no valor de R\$ 3.000.000,00 de uma determinada empresa, tributada pelo lucro real anual para o ano de 2006, o valor do Incentivo Fiscal será de R\$. 120.000,00, como demonstrado no quadro 03, a seguir:

Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) de 15%	R\$. 3.000.000,00
Incentivo 4% dos 15% IRPJ (R\$. 3.000.000,00 x 4%)	R\$. 120.000,00
Imposto a Pagar IRPJ (R\$. 3.000.000,00 – R\$. 120.000,00)	R\$. 2.880.000,00
Valor para o Incentivo Fiscal	R\$. 120.000,00
Valor Total Desembolsado pela Empresa (R\$. 2.880.000 + R\$. 120.000)	R\$. 3.000.000,00

Quadro 03: Cálculo do Incentivo Fiscal de 4% Lei Rouanet
Fonte: Elaborado pelo autor

No exemplo, demonstrado no quadro 03, não foi considerado no cálculo o adicional de 10% do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, uma vez que esse adicional não faz parte do cálculo do incentivo fiscal.

Nesta primeira regra, como demonstra o quadro 03, não existem diferenças para a empresa, com relação aos valores desembolsados para pagamento, ou seja, se ela optar, ou não, pelos incentivos fiscais, terá o mesmo desembolso (no exemplo, R\$. 3.000.000,00) sendo ele todo contabilizado como despesa de provisão do imposto de renda pessoa jurídica (IRPJ), R\$. 2.880.000,00 contabilizados como pagamento do IRPJ e R\$. 120.000,00 contabilizados como incentivo fiscal.

2ª (artigo 26) Os valores destinados aos projetos das atividades culturais e de audiovisuais são contabilizados como despesas. Desses valores, 40% das doações e 30% dos patrocínios são calculados e comparados com os 4% dos 15% de IRPJ (conforme exemplo acima), para verificar se houve excesso, ou não, nos valores destinados a essas atividades.

A diferença básica da segunda regra para a primeira é que, na segunda, os valores destinados para os incentivos fiscais são contabilizados como despesa operacional, reduzindo a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, respeitando o limite de 4% dos 15% de IRPJ e, na primeira, os valores são deduzidos do IRPJ a pagar.

A Lei Rouanet (BRASIL, 1991) é um incentivo fiscal criado pelo governo federal através da lei 8.313/91, para as pessoas jurídicas e para as pessoas físicas.

Para Cesnik (2002, p. 7), “incentivos fiscais são estímulos concedidos pelo governo, na área fiscal, para a viabilização de empreendimentos estratégicos, sejam eles culturais, econômicos ou sociais”.

O autor (2002, p. 7) menciona também que os incentivos fiscais “têm ainda a função de melhorar a distribuição de renda regional”, fator este importante para o desenvolvimento das entidades do Terceiro Setor e para o país como um todo.

O incentivo fiscal é uma forma legal de se obter benefícios, pois, por meio dele, parte do imposto de renda devido, seja das empresas ou das pessoas físicas, é transferida para aplicação das atividades culturais e audiovisuais, desempenhadas por entidades do Terceiro Setor.

Todos os projetos voltados para essas atividades são fiscalizados por órgãos do Governo e necessitam de aprovação. A portaria de aprovação é publicada no Diário Oficial da União (DOU). As empresas e pessoas físicas só poderão fazer uso do benefício após sua devida aprovação e publicação no DOU.

O benefício existe, porém são necessárias algumas formalidades, como as mencionadas no parágrafo anterior. A Lei Rouanet apenas menciona que é possível destinar parte do imposto de renda das pessoas físicas e jurídicas para as atividades culturais e audiovisuais desempenhadas por entidades sem fins lucrativos, como demonstrado por AFETOS (2007):

Doação - Lei Rouanet: transferência gratuita, em caráter definitivo, à pessoa física ou jurídica de natureza cultural, sem fins lucrativos, de numerário, bens ou serviços, para a realização de projetos culturais, vedado o uso de publicidade paga para divulgação deste ato. Nesta modalidade de transferência, o doador não poderá ter qualquer vantagem publicitária ou divulgação de que efetivamente contribuiu para a realização do projeto, em qualquer hipótese. A legislação tributária permite a dedução do imposto de renda da pessoa jurídica, até o limite de 4% do valor do imposto devido, de até 40% do valor da doação. Para a pessoa física, este valor eleva-se para 80%, até o limite de 6% do imposto devido. (grifo do autor).

Com relação à produção cultural (uma das muitas atividades exercidas pelas entidades do Terceiro Setor), Cesnik (2002, p. XI) comenta que:

Um dos maiores desafios para os que trabalham com a produção cultural em nosso país tem sido o de profissionalizar essa atividade, tornando-a cada vez mais séria e confiável. Sabemos que a arte e a cultura são geradoras de empregos e de produtos rentáveis, o que movimenta recursos como quaisquer outras atividades econômicas.

intermediários, pois o objetivo neste tópico é comunicar ao leitor a existência da Lei 8.313/91 (Rouanet) e das funções dos intermediários (proponentes) e, não, a divulgação de nomes, preservando tanto a identidade como os direitos autorais das entidades beneficiadas e dos intermediários.

2.3.3 Captação de recursos no setor público

O setor público é uma boa fonte de recursos para as entidades sem fins lucrativos, pois indiretamente contribui com estas entidades na forma de imunidade e isenção de alguns tributos, Cruz e Estraviz (2000, p. 83) informam que “indiretamente todas as organizações sem fins lucrativos de utilidade pública já recebem um certo financiamento do Estado, através de determinadas isenções”.

Além da imunidade e isenção de alguns tributos, o poder público transfere recursos monetários para as entidades sem fins lucrativos e, em troca, exige a prestação de serviços em atividades sociais e a prestação de contas, demonstrando como o recurso doado foi aplicado.

O poder público também estabelece regras, determinando quais gastos poderão ser alocados ao recurso doado. Quando o poder público analisar a prestação de contas e constatar irregularidades, poderá glosar o recurso doado e exigir a devolução do valor monetário, fato este que as ONGs não gostariam de vivenciar, porém pode acontecer.

Um dos problemas já mencionados é a determinação de como alocar os gastos administrativos, se algumas fontes de recursos estabelecem restrições às alocações destes gastos. Existem varias respostas para essa questão, a saber:

- utilizar a fonte de recurso própria da entidade, como venda e prestação de serviços;
- utilizar a fonte de recursos das pessoas físicas ou das jurídicas, quando ela não exigir restrições à alocação dos gastos administrativos ou quando não exigir a prestação de contas;
- utilizar as receitas financeiras, quando disponíveis pela entidade;
- utilizar as fontes de recursos, devido a convênios e subvenções junto aos órgãos públicos.

Este último item será abordado com mais profundidade no próximo tópico. Além destas possibilidades para alocação dos gastos administrativos existem outras, como campanhas.

2.3.3.1 A importância do convênio e subvenções para as ONGs

Os convênios entre as entidades do Terceiro Setor e os órgãos públicos são importantes, pois o setor público transfere recursos a essas entidades para que elas prestem serviços de interesses recíprocos, ou seja, é uma cooperação mútua, um contribui com recursos e, outro, com mão-de-obra.

Seguem duas definições do termo “convênio”, uma dada pelo SEBRAE (2007): “Convênio - Instrumento jurídico que permite empresas ou organizações trabalharem com um objetivo comum” e outra, pela entidade AFETOS (2007) a seguir:

Convênio - Pelo Direito Administrativo, é o acordo de cooperação e atuação conjunta/ complementar entre órgãos públicos. É o meio jurídico pelo qual os órgãos da administração pública e entidades do Terceiro Setor pactuam, em regime de cooperação mútua, a execução de serviços de interesse recíproco (grifo do autor).

Por meio dos convênios, as entidades do Terceiro Setor poderão exercer suas atividades em lugares ou comunidades em que o Estado não consegue atuar, é como se fosse uma extensão dos serviços a serem prestados pelo governo, que transfere tal responsabilidade às entidades sem fins lucrativos.

Como mencionado no tópico sobre captação de recursos no setor público, as entidades do Terceiro Setor têm dificuldades na alocação dos gastos administrativos. Alguns doadores sugerem que seus recursos sejam aplicados nas atividades sociais, mas persiste a questão dos gastos com o custeio da própria entidade.

Entre as possíveis respostas a essa questão, constam a utilização de fontes de recursos próprios, recursos decorridos de campanhas e outros. Um recurso público destinado a cobrir gastos administrativos ou despesas com o custeio da própria entidade é a subvenção, como demonstrado pela entidade AFETOS (2007), a seguir:

Subvenção Social: recurso financeiro repassado pelo Estado a instituições públicas ou entidades privadas sem fins lucrativos nas áreas de assistência

social, médica, educacional e cultural, para cobrir exclusivamente despesas de custeio, como forma de suplementação e incentivo às suas atividades. Despesas de custeio envolvem gastos com manutenção e pessoal em geral, não podendo a subvenção ser utilizada para cobrir despesas de capital, que são aquelas que geram riqueza ou aumento de patrimônio para a entidade (grifo do autor).

A subvenção é um bom incentivo para as entidades do Terceiro Setor, pois contribui na cobertura dos gastos com custeio da própria entidade, deixando as outras fontes de recursos disponíveis para aplicação nas atividades sociais, preocupação de alguns doadores, como demonstrado nas pesquisas sobre o Terceiro Setor (OSTER, 1995, p. 114; SMITH, BUCKLIN & ASSOCIATES, 2000, p. 98, tradução nossa; TINKELMAN, 2006, p. 441).

Tanto o convênio como a subvenção contribuem com o desenvolvimento das entidades do Terceiro Setor, ambas são opções disponíveis de recursos para essas entidades, pois uma fornece recursos em troca de prestação de serviços e a outra contribui com a manutenção dos gastos de custeio. Por meio dessas duas opções, a organização poderá captar fundos de outras fontes, como empresas, pessoas físicas ou até outra ONG para desempenho de suas atividades no meio social.

2.3.4 Captação de recursos no setor privado

A captação de recursos no setor privado, conhecido como Segundo Setor, é considerada mais uma opção de captação de fundos para aplicação nos projetos sociais e para a manutenção das atividades das entidades sem fins lucrativos.

Segundo pesquisa realizada no *site* da Rits (2007):

A instabilidade institucional gerada por esta crise nos padrões tradicionais de financiamento de seus projetos obrigou as ONGs a um esforço determinado de diversificação de fontes de financiamento, ampliando o esforço interno de captação de recursos. Esta opção coloca o desafio de um novo relacionamento com o Estado e com o setor privado empresarial. Aos poucos as ONGs foram incluindo em sua pauta de trabalho a preocupação com seu fortalecimento institucional e com a construção das condições de sua sustentabilidade a longo prazo.

Ritis (2007) comenta que as ONG's necessitam criar condições para sua sustentabilidade, ou seja, geração de recursos próprios, mas essa não é a realidade

de todas as entidades sem fins lucrativos que, conseqüentemente, precisam buscar outros meios de captação de recursos.

Algumas empresas da iniciativa privada, por meio de seus proprietários, sócios, gestores e outros colaboradores, buscam contribuir de alguma forma com as entidades do Terceiro Setor, seja com recursos financeiros, seja com serviços e doação de bens.

Para captar recursos na iniciativa privada, as ONG's devem procurar um defensor dentro das empresas, ou seja, uma pessoa que faça com que seu projeto caminhe e chegue ao conhecimento das pessoas que realmente poderão contribuir com a entidade.

Cruz e Estraviz (2000, p. 81) relatam que:

Quando encontramos um defensor dentro da empresa, temos um aliado que nos auxiliará a apresentar da melhor forma o projeto lá dentro. Muitas vezes esse defensor é a secretária do diretor ou o próprio. Se cativamos essa pessoa, temos a garantia de colaboração. É muito comum as pessoas buscarem patrocínios de empresas e considerarem o interlocutor um mero intermediário. Se esquecem que as decisões são tomadas por pessoas e estas atuam conforme desejos que não são frios como os balanços ou planilhas contendo gráficos.

As doações das empresas são importantes para as entidades sem fins lucrativos que recebem os recursos e também para as empresas doadoras, pois, através das doações, muitas companhias solicitam às ONG's vinculação da sua marca, demonstrando seus nomes como patrocinadores dos projetos. Segundo Cruz e Estraviz (2000, p. 81), "não raro as empresas apóiam entidades em troca de divulgação".

A repercussão da imagem dos patrocinadores (empresas) pode ser um recurso de marketing bem aplicado e até com custos baixos. As pessoas podem associar o nome do patrocinador com uma empresa que tem preocupação com a responsabilidade social e isto, atualmente, é um fator relevante para a sociedade.

Cruz e Estraviz (2000, p. 81) comentam que "o investimento que a empresa pode fazer é uma ferramenta de marketing para potencializar publicamente seus produtos ou serviços".

Por meio da Lei Rouanet (8.313/91), que trata de incentivos a atividades culturais e audiovisuais, muitas ONG's apresentam o nome dos patrocinadores em seus eventos, isto gratuitamente, pois os recursos são do Imposto de Renda, essa

forma não deixa de ser uma opção para as empresas fornecerem recursos para as entidades sem fins lucrativos.

As ONG's, contudo, também necessitam que os fundos provenientes de doações não esbarrem na burocracia, necessária em certos casos, como no controle, na organização, no auxílio para evitar o desvio de verbas, na formalização etc. Esta burocracia de captação de fundos nas empresas da iniciativa privada pelas entidades sem fins lucrativos pode não ser complexa, diferentemente do que acontece com os recursos captados do Estado.

A empresa precisa saber se a entidade tem credibilidade e se o recurso será aplicado em uma boa causa social. Para Cruz e Estraviz (2000, p. 81), "uma empresa pode apoiar uma entidade se percebe que esta tem credibilidade e se sua causa é realmente importante".

2.3.5 Captação de recursos com outras ONG's

Existem ONG's fornecedoras de recursos, tanto no Brasil como no exterior, uma recebe o recurso de uma determinada fonte e/ou produz seu próprio fundo, repassando parte dele para outras ONG's para que desenvolvam outros projetos de interesse da entidade fornecedora do recurso.

As entidades sem fins lucrativos de atuação internacional, quando desejam entrar em alguns países, o fazem através de outras ONG's, fornecendo recursos para as entidades de atuação nacional, que servirão como uma espécie de intermediário.

Algumas das razões que impedem a instalação das entidades internacionais em território nacional podem ser atribuídas aos custos operacionais e à burocracia, pois alguns institutos de pesquisa apontam o Brasil como um país burocrático, onde as questões como o tempo de abertura das empresas e os documentos envolvidos apresentam pontos desfavoráveis, aspectos que desestimulam a entrada de ONG's no país.

Entretanto, com burocracia ou não, as entidades sem fins lucrativos podem captar recursos com outras ONG's, não só de atuação internacional como nacional, podendo desempenhar suas atividades sociais juntas, como uma espécie de parceria: uma se encarrega de levantar fundos e, a outra, de prestar o serviço.

Este fato pode ser atrelado à atuação que uma entidade tem na sociedade. A entidade maior que a outra em termos de recursos, pessoas, instalações e outros bens pode ter mais facilidade na geração de recursos próprios e na captação de fundos com terceiros.

Seguindo o exemplo aplicado em algumas empresas, as ONGs podem até terceirizar algumas de suas atividades sociais, passando a responsabilidade para outras entidades sem fins lucrativos, e este é um fator que contribui com a economia, com a geração de emprego e renda e com a sociedade.

2.3.6 Captação de recursos com as pessoas físicas

A captação de recursos com pessoas físicas é mais uma maneira pela qual as ONG's podem levantar fundos. Tanto no Brasil como no exterior, existem entidades sem fins lucrativos que investem em campanhas como mala direta, e-mail, *telemarketing* e outros a fim de encontrar doadores que contribuam com sua causa social.

Cruz e Estraviz (2000, p. 79) mencionam que: "Devemos lembrar que várias entidades optam por desenvolver sistemas de arrecadação através de *telemarketing*. Este sistema consiste em contatar pessoas e convencê-las a contribuir para com a instituição".

Um exemplo de como as campanhas levantam fundos para as entidades sem fins lucrativos apresentam resultados relevantes foi apresentado em uma pesquisa realizada no exterior(DO..., 2002, tradução nossa). As entidades sem fins lucrativos pesquisadas receberam mais doações devido ao apoio das campanhas de captação de recursos. O aumento girou em torno de 20% a 30% e o meio de comunicação utilizado foi o correio eletrônico.

No Brasil, estas campanhas também são realizadas por ONG's que utilizam diversos meios de comunicação para encontrar doadores. Alguns dos meios de comunicação utilizados no Brasil são: telefone, e-mail, *sites na Internet*, jornais, revistas e campanhas no rádio e a televisão. Como exemplos: o programa Criança Esperança, na Rede Globo de Televisão e o Teleton, no Sistema Brasileiro de Televisão (SBT), apresentados anualmente.

Segundo Connors (1997, p. 492, tradução nossa), uma pesquisa realizada no exterior, com dados de 1993 e 1994, constatou que as doações dos indivíduos

representavam 80,91% do total de doações, algo em torno de \$ 105.09 bilhões de dólares; já o montante das doações das empresas foi de \$ 6,11 bilhões de dólares, o que representa 4,7% do total de doações.

Com base na pesquisa apresentada por Connors (1997, p. 492, tradução nossa), as doações das pessoas físicas são relevantes, o que demonstra que os doadores acreditam nos objetivos das entidades sem fins lucrativos.

No Brasil, a situação é diferente, pois as doações dos indivíduos são relevantes, e maiores do que as das empresas, entretanto não representam a maioria das doações, conforme apresentado por Salamon *et al* (1999, p. 393-410, tradução nossa), no caso brasileiro, aproximadamente 81% das doações privadas são realizadas por pessoas físicas, esta pesquisa foi realizada por diversos autores em parceria com a *The Johns Hopkins University*.

Em relação às fontes de recursos das ONG's, na pesquisa apresentada por Salamon *et al*. (1999, tradução nossa), foram agrupados em três grupos: um que é a fonte de recursos própria o que representa 74% do total, como a venda e prestação de serviço, outro que é recursos adquiridos do governo o que representa 15% do total e o último que são os recursos privados com representação de 11% no total, estes originados das pessoas físicas (81%) e jurídicas (19%), Salamon *et al*. (1999, p. 393, tradução nossa).

Embora a pesquisa descrita no parágrafo anterior, apresente resultados relevantes, em relação às doações das pessoas físicas, existem ONG's que preferem não investir nesta questão, segundo Cruz e Estraviz (2000, p. 78):

Muitas entidades preferem deixar de lado essa busca de doadores individuais. Pensam que o trabalho para obter estes recursos é muito maior do que os recursos em si. Não deixa de ser verdade em primeiro momento. Talvez os custos de preparação de um informativo, dos telefonemas, dos boletos, dos brindes, não compense os valores arrecadados inicialmente. Mas o que deve ser levado em consideração é a seguinte questão: Se Estamos desenvolvendo atividades sociais, nada mais legítimo que contar com indivíduos.

Cruz e Estraviz (2000, p. 78) comentam que os custos com campanhas de obtenção de fundos, devem ser levados em consideração junto aos doadores. Entretanto existem outras questões, como:

- invasão da privacidade dos doadores, pois alguns telefonemas requerendo doações chegam em horas impróprias, como horário de almoço e lazer;
- a maneira com que o operador de *telemarketing* conversa com o possível doador pode cativar o ouvinte ou desestimulá-lo.

Esse tipo de campanha de levantamento de fundos é importante para as entidades sem fins lucrativos, entretanto há necessidade de se tomar cuidados com algumas questões, pois o objetivo é arrecadar sem trazer prejuízos aos doadores.

Embora os recursos das pessoas físicas apresentem resultados positivos (doações) e negativos (custos para as ONG's e, em alguns casos, prejuízos aos doadores), duas pesquisas, realizadas em períodos diferentes, apontaram resultados interessantes.

No exterior, as doações das pessoas físicas representam uma parcela significativa do montante de recursos das entidades sem fins lucrativos, já no Brasil as fontes de recursos próprias e do governo representam a maioria dos recursos dessas entidades.

O levantamento bibliográfico em relação à captação de recurso para as entidades sem fins lucrativos no exterior se mostrou favorável, diversos livros e artigos relatam a importância da captação de recursos, inclusive com dados estatísticos do volume e origem das doações.

No Brasil, entretanto, além de a bibliografia não ser extensa em relação à captação de recursos, não foi possível localizar pesquisas atualizadas sobre o volume e a origem do montante de doações realizadas às entidades sem fins lucrativos, o que seria um bom trabalho para futuras pesquisas.

2.3.7 Captação de recursos no exterior

A captação de recursos no exterior pode ocorrer por meio de outra ONG com representação internacional. Algumas dessas entidades têm interesse de atuação no Brasil, porém a legislação brasileira pode vir a ser um problema e, neste caso, a parceria com uma ONG de atuação nacional é uma alternativa.

Além dessa possibilidade, alguns institutos internacionais destinam a países subdesenvolvidos recursos que podem ser aplicados em atividades básicas desempenhadas por ONGs nas áreas de saúde, educação e meio ambiente.

Se uma entidade sem fins lucrativos, com atuação nacional, demonstra sua importância para os doadores no Brasil e no exterior, aparentemente espera-se que a informação seja absorvida com mais facilidade por um cidadão comum, pois o idioma é o mesmo, existe a possibilidade de conhecer a ONG de perto e acompanhar seus projetos. Muitas vezes, entretanto, pessoas bem sucedidas, domiciliadas no exterior, interessam-se por causas sociais em outros países e destinam seus recursos e doações a eles.

A presente pesquisa não está afirmando que captar recursos no país de atuação e/ou origem seja mais fácil que captar recursos no exterior, pois tal hipótese poderia ser verificada empiricamente em futuras pesquisas.

A destinação de recursos ao Brasil ou a outro país por parte de organizações internacionais, empresas, pessoas e outros governos pode ser atribuída ao interesse de promulgar ideologias locais a outras nações, como as atividades religiosas e políticas. Outro fator seria representado por interesses próprios e coletivos que, de maneira direta ou indireta, trazem benefícios a ambos, como é o caso da preservação da Amazônia, questão de meio ambiente.

É importante frisar, entretanto, que sendo o recurso nacional ou internacional, de pessoas físicas ou de pessoas jurídicas, do governo ou de outras ONG's, as entidades sem fins lucrativos precisam demonstrar a seus doadores a importância de sua atuação em atividades sociais, sem mencionar outros fatores, tais como a relevância para a economia, para a comunidade, para geração de empregos, entre outros.

O Terceiro Setor está presente em diversos países, a atuação de suas entidades deve trazer resultados importantes, não só para a comunidade que recebeu a contribuição, mas também para o desenvolvimento de uma nação.

Segundo Fernandes (2002), o capital estrangeiro tem grande influência, sem ele, os movimentos não teriam acontecido no volume e na forma em que se deram.

2.3.8 O captador de recursos

Como já citado e comentado por outros autores de atuação nacional (BARRAGAN, 2005, p. 37; CRUZ; ESTRAVIZ, 2000) e internacional como (DRUCKER, 1997; HENDERSON, CHASE; WOODSON, 2002; SMITH, BUCKLIN e ASSOCIATES, 2000), a missão das entidades sem fins lucrativos é relevante para os objetivos das organizações e também para a captação de recursos junto a terceiros. Por esse motivo, os membros da própria entidade devem conhecer sua missão e sentirem-se motivados por ela e pelos projetos sociais que desenvolvem.

Cruz e Estraviz (2000, p. 120) alertam: “Lembre-se de que entre todas as características do captador de recursos, uma das fundamentais, é ser genuinamente entusiasmado sobre a missão da organização ou uma causa que o motiva”.

O captador de recursos é um profissional muito importante para as entidades sem fins lucrativos. Seu trabalho é encontrar novos fundos para a organização e motivar os doadores, demonstrando a importância da atuação das entidades do Terceiro Setor para a sociedade.

O processo de captação de recursos junto a terceiros envolve uma boa negociação, tarefa para o captador de recursos, que deve conduzir a negociação, não como uma imposição, mas sim demonstrando de maneira positiva e motivadora que a entidade tem boas razões para implementação de seus projetos.

Segundo Wanderley (1998, p. 17):

Negociação é uma das formas de exercer a arte das escolhas e suas implementações. Estamos sempre escolhendo e realizando as nossas escolhas. Para viver bem é preciso negociar bem. Vivemos num mundo de negociações, e negociar faz parte do nosso dia-a-dia, seja na vida profissional, seja na vida particular.

A negociação do captador de recursos com os doadores deve ser clara, objetiva, transparente e motivadora, pois nesse tipo de negociação a comunicação e emoção são aspectos fundamentais para alcance dos objetivos. De acordo com Wanderley (1998, p. 22), toda negociação significa alcançar objetivos. Assim é necessário que saibamos formular com propriedade nossos objetivos e desejos”.

Negociação é relacionamento e não um ato isolado. É sempre alguma coisa que se faz em conjunto. E, em todo relacionamento, dois fatores

estão sempre presentes: emoção e comunicação. Não há relacionamento humano sem a presença desses dois componentes e a maneira como eles são considerados reflete diretamente no êxito ou fracasso da negociação. (WANDERLEY, 1998, p. 22).

Na negociação entre o captador de recursos e os doadores, faz-se necessária apresentação dos projetos a serem implementados pelas entidades sem fins lucrativos. Segundo Menezes (2001, p. 42) o projeto pode ser associado [...] “à elaboração de um documento que visa à obtenção de fundos que viabilizem a empreitada”.

A definição de projetos difundida por Menezes (2001) se assemelha ao objetivo da captação de recursos, que é levantar fundos para as entidades sem fins lucrativos. O captador de recursos precisa demonstrar os projetos para os doadores e, em alguns casos, até a prestação de contas de empreendimentos anteriores.

Outra definição de projetos é apresentada por Menezes (2001, p. 43): “um empreendimento único que deve apresentar um início e um fim claramente definidos e que, conduzido por pessoas comprometidas com a causa, possa atingir seus objetivos respeitando os parâmetros de prazos, custo e qualidade”.

Essa é uma das preocupações dos doadores, pois uma atividade social desempenhada por uma determinada entidade do Terceiro Setor deve ter prazos estabelecidos, custos definidos, ser implantada com qualidade e devidamente parametrizada.

O captador de recursos não é um vendedor, mas, para atender os objetivos da entidade para a qual ele trabalha, é preciso negociar com os doadores de maneira clara, objetiva, transparente e motivadora, demonstrando, através dos projetos a serem implementados, que a entidade é de boa procedência, que ela acredita na qualidade de seus serviços, atrelados a sua missão e a uma boa causa que a motive.

2.4 Prestação de contas

Após a realização dos projetos sociais, as entidades do Terceiro Setor têm a responsabilidade de prestar contas à sociedade e a seus doadores, com informações pertinentes aos gastos dos projetos, a alocação desses gastos, dos resultados obtidos, entre outras informações das atividades sociais desenvolvidas.

Segundo o CFC (2004, p. 103), “uma das principais obrigações dos administradores das Entidades de Interesse Sociais é prestar contas”.

Como, de um lado, as entidades do Terceiro Setor são cobertas por uma série de benefícios, como imunidade e isenção de alguns tributos, por outro lado os doadores e os órgãos públicos requerem informações sobre seu funcionamento e fornecimento de produtos e serviços sociais às comunidades, e tais informações são requeridas por meio dos demonstrativos de prestação de contas.

Prestação de contas é o conjunto de documentos e informações disponibilizados pelos dirigentes das entidades aos órgãos interessados e autoridades, de forma a possibilitar a apreciação, conhecimento e julgamento das contas e da gestão dos administradores das entidades, segundo as competências de cada órgão e autoridade, na periodicidade estabelecida no estatuto social ou lei. (CFC, 2004, p. 103).

Como comentado pelo CFC (2004, p. 103), a “prestação de contas é um conjunto de documentos e informações” e este conjunto pode ser apresentado de diversas maneiras a diversos interessados – órgão público, instituição privada e/ou pessoa física, sempre respeitando as determinações das partes interessadas.

Como exemplos de conjuntos de documentos e informações, a prestação de contas pode ocorrer por meio de demonstrativos contábeis, extratos bancários, inventário das mercadorias, das obrigações acessórias requeridas pelo governo, como a DIPJ, DIRF, DCTF entre outras e dos relatórios, nos quais são mensurados os gastos e as atividades desempenhadas pela entidade, em um determinado período, a um determinado doador ou órgão público.

No Brasil, o termo utilizado para designar os diversos tipos de informações é prestação de contas, objeto deste capítulo. Já no exterior, o termo utilizado é *accountability*.

Segundo Milani Filho (2004, p. 54): “O termo inglês *accountability*, corriqueiramente utilizado em sua forma original na literatura acadêmica brasileira, pode ser entendido como prestação de contas”.

2.4.1 Demonstrações financeiras e contábeis destinadas aos usuários externos

As demonstrações financeiras e contábeis são os meios pelos quais as entidades, sejam elas com ou sem fins lucrativos, demonstram seus resultados financeiros e contábeis abrangendo um determinado período a usuários externos.

Segundo o IBRACON (2002, p. 46), “o objetivo das demonstrações contábeis é dar informações sobre a posição financeira, os resultados e as mudanças na posição financeira de uma entidade, que sejam úteis a um grande número de usuários em suas tomadas de decisão”.

As demonstrações financeiras, como mencionado pelo IBRACON (2002), têm um propósito e devem ser úteis para que os usuários possam tomar decisões baseadas no seu conteúdo.

Com relação às demonstrações financeiras ou contábeis destinadas aos usuários externos, é importante frisar os seguintes pontos:

- quem são os usuários dessas demonstrações;
- quais informações ou dados das demonstrações os usuários utilizam;
- o quê e como as entidades demonstram as informações e dados a seus usuários.

A abordagem de cada um dos itens acima descritos, no que diz respeito a esta parte teórica foi baseada na pesquisa bibliográfica sobre o assunto, tomando como parâmetro a literatura nacional (Brasil) e internacional (idioma inglês).

Na parte prática, a pesquisa foi realizada por meio de um questionário enviado a algumas entidades do Terceiro Setor, abordando questões sobre as demonstrações financeiras ou contábeis.

Embora a presente pesquisa seja sobre um público específico (entidades do Terceiro Setor), subtópicos a seguir abordarão os aspectos gerais das demonstrações financeiras ou contábeis, de maneira geral, ou seja, as entidades com e sem fins lucrativos como um todo e, de modo específico, as entidades do Terceiro Setor.

2.4.1.1 Usuários externos das demonstrações financeiras e contábeis

Sobre o primeiro ponto – quem são os usuários das demonstrações financeiras e contábeis – o IBRACON (2002, p. 45) lista alguns desses usuários:

- investidores;
- empregados;
- emprestadores;

- fornecedores;
- clientes;
- governo;
- público.

A lista de usuários mencionada no IBRACON (2002) é geral, entretanto, no Terceiro Setor em específico há outros usuários, tão importantes como os da lista daquele Instituto, entre eles os doadores, vez que suas contribuições para as entidades do setor são fundamentais para seu desenvolvimento.

A seguir, uma síntese de alguns tipos de usuários das demonstrações financeiras e contábeis, base IBRACON (2002, p. 45):

- investidores: necessitam de informações para ajudá-los a decidir se devem comprar, manter ou vender. Os acionistas também estão interessados em informações que os habilitem a avaliar a capacidade da entidade de pagar dividendos, ou seja, os investidores esperam retorno das quantias investidas nas entidades;
- empregados: estão interessados em informações sobre a estabilidade, lucratividade, benefícios diversos como o de aposentadoria, oportunidade de emprego e também a capacidade da empresa de pagar sua remuneração;
- emprestadores: estão interessados em informações que lhes permitam determinar se seus empréstimos e os juros respectivos serão pagos no vencimento, ou seja, saber se a entidade honrará seus compromissos, nesse caso o pagamento dos empréstimos mais os juros;
- fornecedores(e outros credores): estão interessados em informações que os habilitem a determinar se as importâncias que lhes são devidas serão pagas nos vencimentos. Os credores comerciais provavelmente estarão interessados em uma entidade por um período menor do que os emprestadores, a não ser que dependam da continuidade da entidade como cliente principal;
- clientes:têm interesse em informações sobre a continuidade operacional de uma entidade, especialmente quando têm um relacionamento de longo prazo com a entidade ou dela dependem;

- governo: interessado na destinação dos recursos e, portanto, nas atividades das entidades. Necessita também de informações a fim de regular as atividades das entidades, estabelecer políticas fiscais como base para determinar a renda nacional e estatísticas semelhantes;
- público: de diversas maneiras as entidades exercem influência sobre o público. Por exemplo, as entidades podem fazer uma substancial contribuição à economia local de vários modos, inclusive o número de pessoas que empregam e os fornecedores locais que utilizam. As demonstrações contábeis podem ajudar o público fornecendo informações sobre as tendências e a evolução recente na prosperidade das entidades e no campo de suas atividades;
- Doadores: têm interesses diversos, necessariamente não aguardam um retorno da entidade, entretanto procuram informações sobre a continuidade da organização, como foi empregado o recurso doado, a capacidade de sustentabilidade e de geração de fluxo de caixa futuro, baseado no pronunciamento FASB concepts nº 04 (FASB, 1980, tradução nossa).

Neste tópico é utilizado o termo demonstrações financeiras e contábeis, num sentido amplo, pelo fato de que uma demonstração financeira não é necessariamente contábil, embora alguns livros empreguem como sinônimo de demonstrações contábeis o termo demonstrações financeiras.

Com base no IBRACON (2002, p. 71), “as Demonstrações contábeis de uso geral incluem aquelas que são apresentadas separadamente ou dentro de um outro documento tornando-o público, por exemplo, um relatório anual ou um prospecto”.

Nos Estados Unidos é comum a utilização do termo “demonstrações financeiras”, de acordo com o levantamento bibliográfico realizado de obras escritas no idioma inglês, no Brasil é utilizado o termo “demonstrações contábeis”.

Como a presente pesquisa faz uso de bibliografia nos dois idiomas, escritas no idioma português e inglês (este não necessariamente apenas dos Estados Unidos), optou-se pela utilização do termo demonstrações financeiras e contábeis, enfatizando que as demonstrações financeiras e contábeis devem ter caráter público, como mencionado pelo IBRACON (2002).

2.4.1.2 Utilidade ou finalidade das demonstrações financeiras e contábeis

As demonstrações financeiras e contábeis têm uma (ou mais) utilidade para os usuários. O levantamento bibliográfico realizado para a elaboração deste trabalho basicamente menciona que a informação deverá ser útil para a tomada de decisão.

O IBRACON (2002, p. 71) menciona que as “Demonstrações contábeis de uso geral são aquelas destinadas a atender às peculiaridades de usuários que não estejam em condições de exigir relatórios desenvolvidos para atender a suas necessidades específicas de informação”.

Iudicibus (2004, p. 23) apresenta as diversas finalidades das demonstrações contábeis para usuários diversos, constantes do quadro 04 a seguir.

Utilidade/ Finalidade	Usuário
Verificar a utilização dos recursos	Doadores
Utilização dos Ativos	Mantenedores
Financiamentos de Projetos	Bancos e agências de fomento
Subvenções / Convênio	Governo
Isenção / Imunidade de Tributos	Governos
Eficiência e Eficácia	Conselho, Doadores Mantenedores

Quadro 04: Utilidade / Finalidade dos usuários das demonstrações financeiras
Fonte: Elaborada pelo autor

2.4.1.3 Conteúdo das demonstrações financeiras e contábeis

A seguir, um quadro comparativo baseado no *Fasb Concepts* nº 04 de 1980 (FASB, 1980, tradução nossa), no qual são analisadas e comparadas as características das entidades com e sem fins lucrativos.

Finalidade dos objetivos	Entidades sem fins lucrativos	Entidades com fins lucrativos	Comparação entre elas
(a) Identificar os tipos de usuários que os relatórios devem focalizar, as informações a serem fornecidas e os tipos de decisões que	(a) O relatório financeiro deverá apresentar informações úteis aos potenciais fornecedores de recursos e a outros usuários para que	(a) O relatório financeiro deverá apresentar informações úteis aos investidores e credores e a outros usuários interessados nas informações dessas entidades.	(a1) Os investidores e credores são os principais fornecedores de recursos para as empresas com fins lucrativos e também são um tipo de usuário.

Finalidade dos objetivos	Entidades sem fins lucrativos	Entidades com fins lucrativos	Comparação entre elas
estes usuários tomarão.	possam tomar decisões racionais sobre como foi a alocação dos recursos das entidades.	Entidades com fins lucrativos	(a2) Tanto para as entidades sem e com fins lucrativos, a finalidade é fornecer informações úteis para que os usuários possam decidir se continuarão a fornecer o recurso. As razões para fornecer os recursos em cada caso são diferentes. Os investidores e credores procuram um retorno monetário do recurso que forneceram, isto para as entidades com fins lucrativos. Em contraste, os usuários das entidades sem fins lucrativos não esperam nenhum retorno econômico e outros benefícios proporcionais ao recurso que foi fornecido.
Finalidade dos objetivos	Entidades sem fins lucrativos	Entidades com fins lucrativos	Comparações entre elas
(b) Identificar os grandes interesses dos usuários e as informações que eles precisam para tomar suas decisões.	<p>(b1) O relatório financeiro deve apresentar informações que ajudem os fornecedores atuais e potenciais de recursos e a outros usuários em avaliar os serviços destas entidades e sua habilidade em continuar a fornecer seus serviços.</p> <p>(b2) O relatório financeiro deve apresentar informações úteis os fornecedores atuais e potenciais de recursos e a outros usuários em avaliar como os gerentes dessas entidades descarregam suas responsabilidade e sobre os aspectos de seu desempenho.</p>	<p>(b1) O relatório financeiro deve apresentar informações úteis os investidores e credores atuais e potenciais e a outros usuários em avaliar as quantidades, o sincronismo, e a incerteza de recibos de dinheiro em perspectiva dos dividendos ou interesse e dos rendimentos de venda, do recebimento, ou da maturidade das seguranças ou dos empréstimos.</p> <p>(b2) O relatório financeiro deve apresentar informações sobre como a gerência dessas empresas passam suas responsabilidades e informações aos proprietários e acionistas sobre o uso de seus recursos.</p>	<p>(b1) Estes dois objetivos refletem os diferentes interesses dos respectivos fornecedores de recursos. Estes diferentes interesses conduzem a outra área principal de diferença nos objetivos: os tipos de relatório financeiro da informação que devem fornecer sobre o desempenho.</p> <p>(b2) A substância desses dois objetivos é similar mas sua colocação dentro destas indicações é diferente. Na finalidade dos objetivos foi visto como uma necessidade de informação básica dos usuários. Na indicação dos conceitos, foi visto porque o relatório financeiro poderia fornecer para satisfazer a outras necessidades de informações básicas. Essa diferença na colocação levanta-se da</p>

Finalidade dos objetivos	Entidades sem fins lucrativos	Entidades com fins lucrativos	Comparações entre elas
			<p>importância da informação do ambiente das entidades sem fins lucrativos. É mais importante porque a entidade frequentemente não é auto-sustentável, ou não direcionada para o lucro, e é dependente da sustentação de recursos de seus fornecedores. Conseqüentemente há frequentemente um relacionamento mais direto entre fornecedores de recursos e a entidade do que para uma empresa com fins lucrativos.</p>
Finalidade dos objetivos	Entidades sem fins lucrativos	Entidades com fins lucrativos	Comparações entre elas
<p>(c) Identificar os tipos de informações que o relatório financeiro pode fornecer à ajudar a satisfazer as necessidades informativas dos usuários.</p>	<p>(c1) O relatório financeiro deve fornecer a informação sobre os recursos econômicos, as obrigações, e os recursos líquidos de uma organização e os efeitos das transações, dos eventos, e das circunstâncias que mudam recursos e interesses naqueles recursos.</p> <p>(c2) O relatório financeiro deve fornecer a informação sobre recursos econômicos de uma organização, obrigações e os recursos líquidos.</p> <p>(c3) O relatório financeiro deve fornecer a informação sobre o desempenho de uma organização durante um período. A medida periódica das mudanças na qualidade e a natureza dos</p>	<p>(c1) O relatório financeiro deve fornecer a informação sobre os recursos econômicos, de uma empresa, as reivindicações daqueles recursos (obrigações da empresa transferir recursos a outras entidades e a equidade de proprietários), e a efeitos das transações, dos eventos, e das circunstâncias que mudam recursos e reivindicações daqueles recursos.</p> <p>(c2) O relatório financeiro deve fornecer a informação sobre recursos de uma empresa, obrigações, e a equidade de proprietários econômicos.</p> <p>(c3) O relatório financeiro deve fornecer a informação sobre o desempenho financeiro da empresa durante um período. O foco preliminar do relatório financeiro é informação</p>	

Finalidade dos objetivos	Entidades sem fins lucrativos	Entidades com fins lucrativos	Comparações entre elas
	recursos líquidos de uma organização e uma informação sobre os esforços do serviço e umas realizações da entidade que representam junto a informação mais útil em avaliar seu desempenho.	sobre o desempenho de uma empresa fornecido por medidas do salário e dos seus componentes.	

Quadro 05: Finalidades das entidades com e sem fins lucrativos

Fonte: FASB *Concepts nº 04*, (FASB, 1980, p. 29-32, tradução nossa)

O quadro 05 - Finalidades das entidades com e sem fins lucrativos - é um trabalho realizado pelo FASB nos anos 80, de grande relevância para as entidades do Terceiro Setor. Por meio desse pronunciamento do FASB (FASB, 1980), os relatórios financeiros e de prestação de contas ficaram mais transparentes para os doadores, que têm como visualizar onde e como a entidade aplicou os recursos então doados ou financiados.

A contribuição do pronunciamento FASB *Concepts nº 04* (FASB, 1980) que demonstra as finalidades das entidades com e sem fins lucrativos soma-se à contribuição dos pronunciamentos FASB *Concepts nº 116* e *117* (FASB, 1985a, 1985b, tradução nossa), que apresentam modelos de relatórios diferenciados e mais transparentes aos usuários das demonstrações financeiras e contábeis, no que diz respeito às informações extraídas das entidades do Terceiro Setor.

Os modelos apresentados, mesmo que diferenciados de relatórios financeiros, são equivalentes aos usuais como: Balanço Patrimonial, Demonstração de Resultado do Exercício e Fluxo de Caixa.

Entre os demonstrativos ou relatórios financeiros e contábeis sugeridos como modelo pelo FASB 117 (FASB, 1985b) estão:

- demonstração da Posição Financeira da Entidade (equivalente ao Balanço Patrimonial);
- demonstração das Atividades da Entidade (equivalente ao D.R.E);
- demonstração do Fluxo de Caixa método direto e indireto, semelhante ao atual com a mesma denominação.

A diferença desses demonstrativos em relação aos usuais reside no fato de que, neles, as informações estão agrupadas em três grupos:

- contribuições com permissão permanente imposta pelos doadores;
- contribuições com permissão provisória ou temporária imposta pelos doadores;
- contribuições sem limitações impostas pelos doadores.

Com as informações agrupadas nessas três categorias mencionadas anteriormente, os relatórios tornam-se mais transparentes para os doadores, pois seguem as exigências impostas pelos doadores e credores de maneira transparente.

Este modelo, entretanto, pelo menos até a data da entrega desta pesquisa, não foi adotado e/ou recomendado pelos órgãos responsáveis pela elaboração de instruções, normas, leis sobre as demonstrações contábeis no Brasil, como o Conselho Federal de Contabilidade, IBRACON, Secretaria da Receita Federal, Sucep, Comissão de Valores Mobiliários, Banco Central do Brasil, entre outros.

A parte cinco do questionário desta dissertação, da questão 35 à questão 43, apresenta afirmativas com relação ao modelo de demonstrativo financeiro e contábil sugerido pelo FASB nº 116 e 117 (FASB, 1985a, 1985b), objeto de análise no capítulo quatro deste trabalho.

Pelas informações sugeridas pelo modelo apresentado no FASB *Concepts* 116 e 117 (FASB, 1985a, 1985b) nota-se que há mais transparência nos dados apresentados pelas entidades do Terceiro Setor a seus doadores.

2.4.2 Informação e o conhecimento

Toda entidade seja ela do Primeiro Setor (Estado), Segundo Setor (iniciativa privada) seja do Terceiro Setor (ONG's, Fundações e outras) necessita de "informações" para gestão, controle e prestação de contas de suas atividades.

A informação é um elemento muito importante no mundo dos negócios, por ser a demonstração da união de vários aspectos, podendo ser expressa por meio da combinação de diversos tipos de dados, com característica comum ou incomum, formando um ou mais tipos de informações.

Para as entidades do Terceiro Setor, a informação pode ser usada para determinar sua área de atuação, os recursos necessários para sua aplicação, o número de colaboradores necessários para o desempenho de suas atividades e também para gerar conhecimento a seus gestores e, principalmente, para a tomada de decisão, tarefas que podem ser auxiliadas pelas informações extraídas da prestação de contas.

Segundo Nonaka e Takeuchi (1997, p. 63), “a informação é um meio ou material necessário para extrair e construir o conhecimento”; por outro lado, o conhecimento diz respeito a “crenças e compromissos”, sendo relacionado à ação, “com algum fim” ou “propósito”.

Um dos compromissos dos gestores das entidades do Terceiro Setor é a tomada de decisões que contribuam com o desenvolvimento da entidade e, para viabilizar qualquer posicionamento, são necessárias informações.

Nonaka e Takeuchi (1997, p. 63) comentam que “a informação é um meio para extrair e construir o conhecimento”, neste caso ela poderá ser utilizada no processo de tomada de decisão nas entidades do Terceiro Setor, demonstrando a aplicação do conhecimento adquirido pela informação.

Nas entidades do Terceiro Setor a prestação de contas é um demonstrativo ou relatório, onde se apresentam diversos tipos de informações, como alocação dos gastos sociais, recursos consumidos pela entidade, origem dos recursos, período em que os eventos ocorreram entre outros.

As informações provenientes da prestação de contas poderão ser um instrumento para a tomada de nova decisão pela organização responsável por sua elaboração e pela parte interessada, como um doador público ou/e privado. Elas também poderão ser utilizadas como informação base para novas captações de recursos pelas entidades do Terceiro Setor.

2.4.3 Informação e tomada de decisão

De posse das informações, a próxima poderá ser a tomada de decisão. O suporte dos gestores das ONG's são as informações, transformadas em conhecimento e aplicadas no processo de tomada de decisão nas entidades do Terceiro Setor.

Segundo Pimenta (2002, p. 86), “o processo de tomada de decisão, em geral, envolve vários fatores, as informações disponíveis são envolvidas, e o resultado final depende de aspectos estratégicos, estruturais, operacionais etc”.

Para Choo (2003, p. 11), “a tomada de decisão é etapa natural depois da criação de significados e da construção do conhecimento”. Conhecimento este adquirido pelos gestores por meio da informação, que é a base e será utilizado na gestão e controle das organizações do Terceiro Setor.

A prestação de contas, além de apresentar informações, proporciona meios para a tomada de decisões, pois ela apresenta também as informações aplicadas nas atividades sociais e a fonte dos recursos.

As informações são importantes e relevantes para as organizações, sejam do Terceiro Setor ou não, pelo fato de possibilitar a tomada de decisões, como também por apresentar o custo, o benefício e risco, sobre as ações a serem tomadas pelas entidades.

2.4.4 Informação: custo/benefício e risco

Além dos fatores descritos nos tópicos anteriores sobre a prestação de contas como conhecimento e tomada de decisão, a prestação de contas deve considerar questões relacionadas a custo, benefício e risco.

Segundo Hendriksen; Van Breda (1999, p. 96), “a informação deve proporcionar benefícios superiores ao seu custo”, portanto as informações extraídas da prestação de contas devem apresentar mais benefícios do que custos.

Para compreensão dos aspectos apresentados pela prestação de contas, segue um resumo de cada um deles:

- conhecimento: dos produtos ou serviços sociais realizados pela entidade, como volume de recursos aplicados, valores aplicados, beneficiários destes benefícios etc;
- tomada de decisão: após ter conhecimento das informações apresentadas por ocasião da prestação de contas, as partes interessadas podem tomar decisões, como: destinar ou não mais recursos para uma determinada atividade social, utilizar essas informações para novas captações de recursos, entre outras decisões;

- custo: para elaboração da prestação de contas há certos custos, como o levantamento de informações, a conferência realizada por profissionais capacitados para a função, entre outros;
- benefício: pode apresentar ganhos para entidade, como contribuindo na decisão de um doador fornecer, ou não, mais recursos para entidade, ajudando os gestores a tomar boas decisões, demonstrar os fatores positivos e negativos das atividades sociais e etc;
- risco: de um benefício vir a ser glosado por órgão público, o risco de perder doadores por não transmitir confiança e seriedade nas informações apresentadas na prestação de contas, entre outros.

As informações apresentadas pela prestação de contas proporcionam aos interessados, seja a própria entidade sem fins lucrativos, seja o governo, seja a iniciativa privada e as pessoas físicas, instrumentos como o conhecimento, custo, benefício, risco, todos capazes de proporcionar a tomada de decisões, positivas ou negativas, que podem até decidir o futuro das organizações.

2.4.5 Apresentação ou relatórios da prestação de contas

As prestações de contas elaboradas pelas entidades do Terceiro Setor são apresentadas por meio de relatórios, alguns padronizados, como as demonstrações contábeis, e de extratos bancários, entre outros documentos.

Com exceção dos relatórios padronizados, o formato e as informações presentes na prestação de contas seguirão as exigências do doador. Segundo o CFC (2004, p. 103), “a extensão das exigências pode variar, mas de modo geral, os documentos e informações são semelhantes”.

A seguir uma lista de alguns dos relatórios utilizados pelas entidades do Terceiro Setor para prestação de contas de suas atividades:

- demonstrações contábeis: estes relatórios são tempestivos, padronizados e seguem a legislação contábil e fiscal; sua elaboração é obrigatória, entretanto alguns doadores não as solicitam, talvez por motivo de desconhecimento, mas elas são importantes, pois apresentam os números do déficit ou superávit, do patrimônio social da entidade,

seus ativos e passivos entre outros dados e também em certos casos são auditados por auditoria independente;

- extratos bancários: apresentam as transações bancárias da entidade; caso a entidade trabalhe com várias fontes de recursos, cada fundo poderá ser atrelado a um número de conta bancária, vinculando todas as entradas e saídas de caixa a cada conta bancária. Essa maneira de controle facilitará no momento da prestação de contas da entidade.
- notas fiscais e outros documentos como recibos: devem ter validade fiscal e são importantes, pois demonstram com quem a entidade teve relações comerciais, os fornecedores de mercadorias e serviços. Estes documentos devem ser arquivados por um determinado período pela entidade e alguns deles fazem parte dos documentos anexos à prestação de contas;
- guias de pagamentos de tributos: embora as entidades do Terceiro Setor gozem de imunidade e isenção em relação a alguns tributos, não significa que ela não estará obrigada a recolher nenhuma espécie de tributo. As entidades sem fins lucrativos recolhem tributos como o PIS/PASEP à margem de 1% sobre a folha de pagamento, os tributos retidos na fonte, como ISS, INSS, IRRF e outros, sem mencionar o INSS descontado dos empregados com e sem vínculo empregatício;
- obrigações acessórias: estas são obrigatórias pela legislação fiscal, a mais comum é a DIRPJ – Declaração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica –, na qual é apresentado o balanço social da entidade. Através dessas declarações e com a utilização dos tributos, existe a possibilidade de se fazer alguns cruzamentos de dados, como verificar se todos os impostos retidos na fonte foram informados corretamente, cruzando os pagamentos do IRRF com a DIRF e DCTF quando essas declarações se fizerem obrigatórias;
- projetos: apresentam as ações sociais a serem realizadas e podem ser utilizados como fonte de informações para novas captações de recursos, pois um potencial doador, com o projeto em mãos, terá mecanismo para analisar e decidir, ou não, pela doação. As entidades do Terceiro Setor, quando vão captar recursos, precisam demonstrar suas razões aos

doadores e elas servirão de base tanto para os projetos para que recebam o recurso quanto para a prestação de contas de projetos já realizados pela entidade;

- relatório de aplicação dos recursos nas atividades sociais: este relatório demonstrará onde foram alocados os gastos com o projeto, identificando cada tipo de gasto e origem do recurso. Ele é a própria prestação de contas, a qual segue o regime de caixa, ou seja, registra apenas o gasto efetivo e não sua provisão, entretanto os dados apresentados devem ser cruzados com os gastos previstos no projeto e com as demonstrações contábeis.

As informações presentes nos tipos de relatórios apresentados nos parágrafos anteriores são consolidadas na prestação de contas, que pode conter informações dos projetos, acompanhada de cópias das demonstrações contábeis, dos extratos bancários, dos comprovantes de pagamentos, dos tributos recolhidos, das obrigações acessórias, entre outros.

Não é uma regra que toda prestação de contas deva ser composta pelos relatórios descritos neste tópico, pois as informações e os documentos anexados a ela dependem das exigências de cada doador, seja ele órgão público ou privado.

2.4.6 A contabilidade e a prestação de contas

Contabilidade e prestação de contas têm alguma relação? Na prestação de contas há algum dado contábil? Como a contabilidade pode contribuir com as informações presentes na prestação de contas? Essas perguntas serão respondidas nos parágrafos a seguir.

A prestação de contas tem relação com a contabilidade, pois trabalha com o regime de caixa. Nela são contabilizadas as fontes de recursos e os gastos com cada projeto, inclusive identificando cada tipo de gasto, sempre respeitando os princípios contábeis.

As informações contábeis estão presentes na prestação de contas não só com os dados (informação de um determinado gasto) como também com as demonstrações contábeis que podem fazer parte da prestação de contas, cruzando dados presentes nos dois demonstrativos.

A contribuição da contabilidade se dá por meio da própria informação apresentada nos demonstrativos contábeis e cruzamentos com os dados da prestação de contas. Tanto os demonstrativos contábeis como a prestação de contas poderá ser utilizada para fins de tomada de decisão.

Segundo Iudícibus, Martins e Gelbcke (2003, p. 410), “um dos grandes desafios da Contabilidade, relativamente às evidências, tem sido o dimensionamento da qualidade e quantidade de informações que atendem as necessidades dos usuários”.

O desafio da contabilidade de evidenciar as informações úteis para seus usuários pode auxiliar nas informações apresentadas como prestação de contas a seus usuários ou interessados, ou seja, aos doadores e à comunidade.

Hendriksen e Van Breda (1992, p. 130, tradução nossa) fazem um comentário sobre a evidência das informações: [...] “a informação pode afetar o comportamento tanto de usuários quanto de seus fornecedores”. E ela realmente afeta, pois as informações levam em conta seus fornecedores (origens) e seus destinatários, ou seja, afeta tanto quem recebe quanto quem concede.

De acordo com Olak (1996, p. 99), “não devemos confundir ‘Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis’ com ‘Prestação de Contas à Comunidade’”.

A contabilidade pode contribuir com o processo de prestação de contas, mas não substituí-la. As demonstrações contábeis fazem parte de muitas das prestações de contas, elaboradas pelas entidades do terceiro Setor. O termo “muitas” foi utilizado no lugar de todas, pelo fato de alguns doadores não exigirem as demonstrações contábeis.

A figura 03 a seguir, adaptada de Roche (2000, p. 39), informa que primeiro as entidades do Terceiro Setor recebem recursos, em seguida os aplicam com eficiência e eficácia em suas atividades e processos, somente então aparecem os resultados. Estes fatores produzem impacto nas comunidades que receberam as contribuições das entidades do Terceiro Setor.

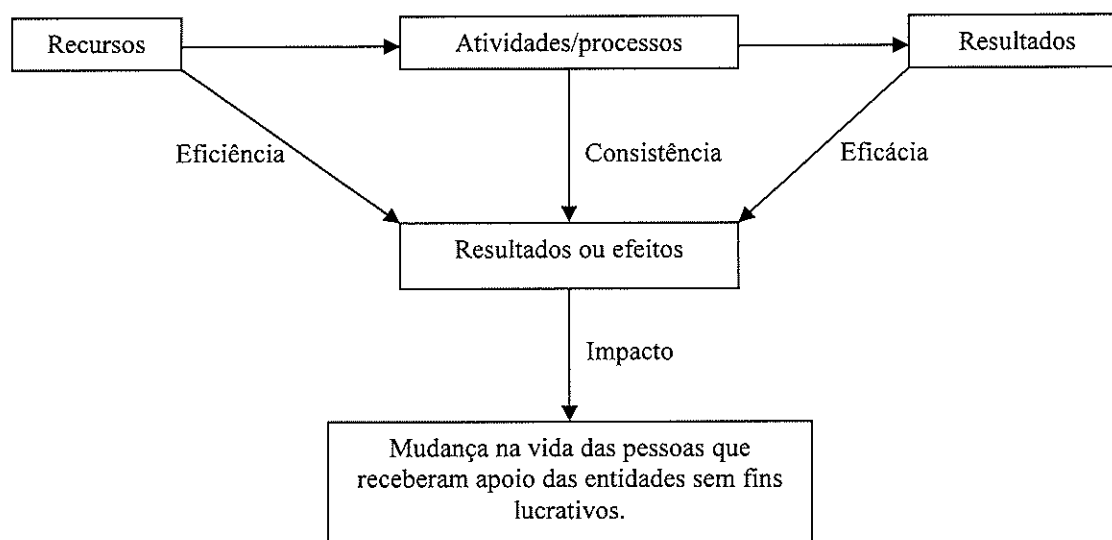


Figura 03: Distinção entre eficiência, eficácia, consistência e impacto.

Fonte: Roche (2000, p. 39) - adaptado.

Tenório (2001, p. 18) define os termos: efetividade, eficiência e eficácia como:

- efetividade: é a capacidade de se atender às expectativas da sociedade;
- eficiência: é a melhor forma de se fazer algo com os recursos disponíveis;
- eficácia: é fazer o que deve ser feito, isto é, cumprir o objetivo determinado.

Estes três termos são de suma importância quando empregados tanto nas empresas como nas entidades sem fins lucrativos.

Todo este processo apresentado na figura 03 pode ser apresentado na prestação de contas, constituindo, juntamente com os relatórios contábeis, mecanismos que as entidades do Terceiro Setor têm para tomar decisões. Ressalte-se que ambos são obrigatórios: um exigido pelos órgãos competentes, como a Receita Federal do Brasil, outro exigido pelos doadores.

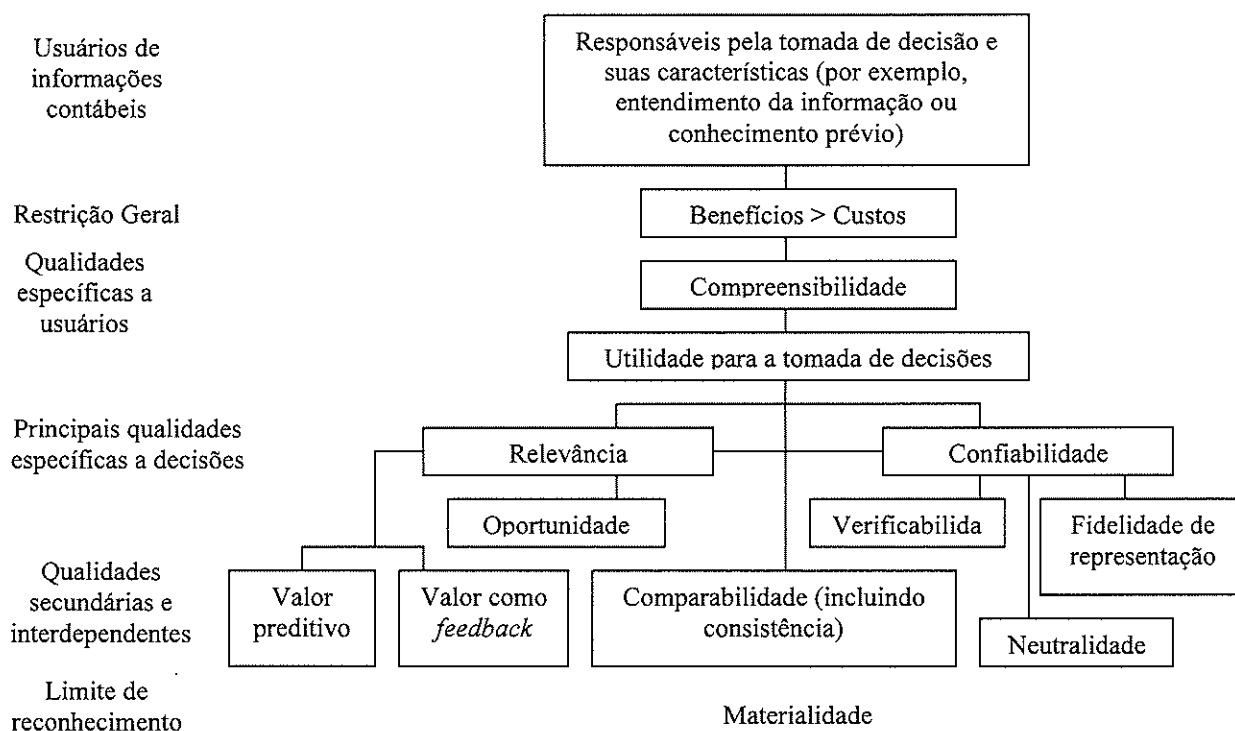


Figura 04: Uma hierarquia de qualidade em contabilidade

Fonte: Hendriksen e Van Breda (1992, p. 132; 1999, p. 96)

A figura 04 de Hendriksen e Van Breda (1992, p. 132; 1999, p. 96) é a consolidação das informações, demonstrando como a contabilidade pode contribuir nos processos de prestação de contas no que tange ao fornecimento de informações.

A informações deve apresentar mais benefícios do que custos, deve ser compreensível a seus usuários e útil para a tomada de decisões, relevante, confiável, deve proporcionar comparabilidade, ser verificada e possibilitar *feedback* a seus usuários.

A prestação de contas, como demonstrado neste tópico, apresenta uma gama de informações, mais abrangentes do que as apresentadas nas demonstrações contábeis, entretanto a contabilidade não se resume a essas demonstrações, ela é muito mais do que isto, como demonstrado pela figura 04.

Os gestores das entidades do Terceiro Setor podem fazer uso tanto das informações contidas na prestação de contas como também das informações fornecidas pela contabilidade, ambas poderão ser utilizadas como fonte de dados para a tomada de decisões e o grande beneficiário será o usuário, tanto das

informações presentes na prestação de contas como as fornecidas pela contabilidade.

2.4.7 Entidades que exigem a prestação de contas

Segundo o CFC (2004, p. 108-110), algumas entidades exigem a prestação de contas, como:

- Ministério público;
- Ministério da justiça;
- Instituto nacional do seguro social (INSS);
- Conselho nacional de assistência social (CNAS).

Além dos quatro órgãos públicos mencionados acima, os doadores pessoas físicas, pessoas jurídicas, ONGs e outros órgãos públicos também exigem a prestação de contas, entretanto, o presente trabalho abordará a prestação à comunidade em especial, conforme descrito a seguir.

As comunidades são beneficiadas pelos produtos e serviços das entidades do Terceiro Setor, entretanto nem todas solicitam a prestação de contas a fim de verificar a efetiva realização das atividades planejadas e a devida aplicação de recursos.

Segundo Olak (1996, p. 102), “nossa experiência em trabalhos realizados ao longo dos anos em várias *ESFLNG*, permite-nos afirmar que a comunidade, via de regra, pouco se interessa pela ‘prestação de contas’ que os gestores apresentam”.

Embora a comunidade receba os produtos e serviços prestados pelas entidades do Terceiro Setor, este fato não elimina a prestação de contas. Além do mais, segundo Olak (1996), há pouco interesse na prestação de contas por parte da comunidade.

O interesse pela prestação de contas por parte da comunidade pode até ser pouco, por outro lado, as informações nela presentes não o são, conforme Olak (1996, p. 100) [...]: “Quando se fala, entretanto, em prestação de contas à comunidade, o rol de informações é muito maior e inclui, também, as próprias demonstrações contábeis e respectivas notas explicativas”.

Olak (1996) menciona que notas explicativas não podem ser confundidas com prestação de contas, pois apresentam fatos relevantes não apresentados nas outras demonstrações contábeis, complementando as informações.

Segundo Iudícibus, Martins e Gelbcke (2003, p. 410) [...] “as notas explicativas [...] são informações complementares às demonstrações contábeis, representando parte integrante da mesma”.

O objetivo das notas explicativas é complementar as informações contábeis de uma determinada companhia, seja ela do Terceiro Setor ou não. Iudícibus, Martins e Gelbcke (2003, p. 410) explicam que [...] “as notas podem ser usadas para descrever práticas contábeis utilizadas pela companhia, para explicações adicionais sobre determinadas contas ou operações específicas e ainda para composição e detalhamento de certas contas”.

Com base nas citações de Olak (1996) e Iudícibus, Martins e Gelbcke (2003), as notas explicativas, embora tenham uma função importante por evidenciar parte das informações contábeis, não podem ser confundidas com a prestação de contas, e o rol de informações apresentada na prestação de contas é maior que as notas explicativas.

Para a comunidade, entretanto, é importante o conhecimento das informações apresentadas na prestação de contas e estas podem ser complementadas ou auxiliadas por meio das demonstrações contábeis.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Neste capítulo, serão abordadas as questões da metodologia que contribuíram com os resultados apresentados nesta pesquisa.

O capítulo será dividido em tópicos, os quais abordarão os aspectos metodológicos utilizados no trabalho.

3.1 Metodologia

A metodologia da pesquisa, entre outras funções, responde ao questionamento “como”, ou seja, como será desenvolvida a pesquisa, e como, por meio da metodologia, será possível atingir os objetivos propostos no presente trabalho científico.

Em se tratando de metodologia, Demo (2001, p. 19) menciona que [...] “é uma preocupação instrumental. Trata das formas de se fazer ciência. Cuida dos procedimentos, ferramentas, dos caminhos”.

Segundo Silva (2003, p. 59), “a metodologia relaciona-se com os objetivos e a finalidade do projeto. Deve descrever os passos dados para alcançar os objetivos”.

Este estudo consiste nas seguintes etapas:

- classificação da pesquisa/estudo;
- pesquisa bibliográfica;
- pesquisa de campo;
- tipologia;
- população e amostra.

3.2 Classificação da pesquisa/estudo

A classificação da pesquisa é de suma importância, pois serve como um indicador das condições de realizações do estudo a ser realizado.

Segundo Telles (2001, p. 92):

A classificação da pesquisa científica apresenta fundamental importância epistemológica e, neste sentido, configura informações de base na apresentação de quaisquer estudos, servindo como indicador das condições de realização da investigação, consoante com os objetivos

estabelecidos, assim como balizando a representatividade e validade dos resultados.

Com base na citação de Telles (2001), esta pesquisa se classifica como exploratória.

Telles (2001, p. 87) informa que:

O estudo exploratório pode ser associado às pesquisas, cuja abordagem pretende desenvolver, aperfeiçoar ou rever conceitos, percepções ou visões, de modo a disponibilizar maiores conhecimentos sobre a situação analisada, facilitando a estruturação mais precisa de futuros estudos.

Outra contribuição sobre estudos exploratórios é dada por Cooper e Schindler (2003, p. 131):

A exploração é particularmente útil quando os pesquisadores não têm uma idéia clara dos problemas que vão enfrentar durante o estudo. Através da exploração, os pesquisadores desenvolvem conceitos de forma mais clara, estabelecem prioridades, desenvolvem definições operacionais e melhoram o planejamento final da pesquisa.

O objetivo deste estudo exploratório é disponibilizar maiores conhecimentos a respeito da captação de recursos e prestação de contas, tema desta pesquisa, e contribuir com as pesquisas científicas de cunho social.

3.3 Pesquisa bibliográfica

Este trabalho utilizou a pesquisa bibliográfica, analisando em livros, artigos, teses, dissertações, *sites* da Internet, entre outros materiais, assuntos ligados e afins sobre captação de recursos e prestação de contas.

Sobre a pesquisa bibliográfica, Silva (2003, p. 60) menciona que:

[...] “Essa pesquisa explica e discute um tema ou problema com base em referências teóricas já publicadas em livros, revistas, periódicos, artigos científicos etc. [...] é um excelente meio de formação científica quando realizada independentemente ou como parte da pesquisa empírica”.

Por meio da pesquisa bibliográfica, foram identificadas algumas das características do Terceiro Setor, os aspectos gerais sobre a legislação pertinente às entidades sem fins lucrativos e a lei das OSCIP's, bem como o levantamento de informações sobre captação de recursos e prestação de contas.

O idioma inglês, em certos casos, apresenta boas fontes de consultas e pesquisas, como demonstrado no tópico sobre a captação de recursos, em que este idioma apresentou uma gama maior de fontes de pesquisa em relação ao idioma português. Das 11 obras utilizadas para citações sobre a captação de recursos, 7 eram de origem inglesa, 4 de origem portuguesa, conforme apresentado no quadro 06 a seguir:

Assuntos pesquisados	Português	Inglês	Total das obras
Contabilidade	7	0	7
Terceiro setor	22	2	24
Captação de recursos	4	7	11
Prestação de contas	4	4	8
Metodologia	11	0	11
Estatística	2	0	2
Pesquisa em marketing	1	0	1
Negociação	1	0	1
Gestão de projetos	1	0	1
Gestão do terceiro setor	1	0	1
Gestão do conhecimento	2	0	2
Assuntos tributários	3	0	3
Administração de empresas	1	0	1
Administração pública	2	0	2
Comunicação empresarial	1	0	1
Português	1	0	1
Total geral	64	13	77

Quadro 06: Assuntos referenciados no presente trabalho
Fonte: Elaborado pelo autor

A análise do quadro 06, Assuntos referenciados no presente trabalho, é importante para verificar se a pesquisa se concentrou nos termos principais, como contabilidade, Terceiro Setor, captação de recursos e prestação de contas.

Por meio dos dados apresentados no quadro 06 deste tópico, é possível fazer uma série de análises, inclusive com demonstrações em gráficos e em quadros ou tabelas, entretanto este não é o objetivo do trabalho.

Outra análise possível dos dados apresentados no quadro 06 diz respeito à separação por assunto, apresentada no quadro 07 dividida em três grupos: principal, de apoio e terciário, a saber:

Assuntos pesquisados	Português	Inglês	Total das obras
Grupo principal (assuntos ligados diretamente ao objeto de estudo)	37	13	50 = (65%)
Contabilidade	7	0	7
Terceiro setor	22	2	24
Captação de recursos	4	7	11
Prestação de contas	4	4	8
Grupo de apoio (contribui para a elaboração do trabalho)	14	0	14 = (18%)
Metodologia	11	0	11
Estatística	2	0	2
Pesquisa em marketing	1	0	1
Grupo terciário (assuntos ligados de forma indireta ao trabalho)	13	0	13 = (17%)
Negociação	1	0	1
Gestão de projetos	1	0	1
Gestão do terceiro setor	1	0	1
Gestão do conhecimento	2	0	2
Assuntos tributários	3	0	3
Administração de empresas	1	0	1
Administração pública	2	0	2
Comunicação empresarial	1	0	1
Português	1	0	1
Total geral	64	13	77

Quadro 07: Assuntos referenciados por grupos no presente trabalho

Fonte: Elaborado pelo autor

O quadro 07, Assuntos referenciados por grupos no presente trabalho, demonstra que 50 obras – 65% do total de 77 – estão ligadas ao assunto principal

do trabalho: contabilidade, Terceiro Setor, captação de recursos e prestação de contas.

As obras de origem estrangeira, no total de 13, estão todas no grupo principal, e a maioria delas (7 obras), trata de captação de recursos.

O grupo de apoio apresenta 14 obras. Destas, 11 são de metodologia, 2, de estatística e 1, de pesquisa em *marketing*. A utilização de muitas obras de metodologia explica-se pelo fato de algumas dessas obras apresentarem aspectos da estatística, importantes e úteis para elaboração da análise de dados, focalizada no próximo capítulo.

Por fim o grupo terciário apresentou 13 obras, divididas em 9 assuntos: destas 3 abordaram temas sobre: aspectos tributários, 2 versaram a respeito da administração pública, 2 sobre a gestão do conhecimento, e os demais 6 tópicos sobre outros assuntos, como: negociação, português e etc.

3.4 Pesquisa de campo

A pesquisa de campo desta pesquisa consiste no levantamento de dados por meio da aplicação de questionário.

Hill e Hill (2002, p. 89) afirmam:

Deve-se levar em conta que a construção de um questionário equivale a traduzir os objetivos da pesquisa em questões específicas. Um questionário pode solicitar informações sobre fatos, opiniões, atitudes, preferências, valores, satisfações, esperanças e crenças, entre vários outros tópicos.

Malhotra (2001, p. 275) aponta o fato de que o primeiro passo na elaboração de um questionário é especificar a informação desejada, e este é igualmente o primeiro passo no processo de planejamento de uma pesquisa.

Nesta dissertação, a revisão bibliográfica e a aplicação do pré-teste antecederam a aplicação final do instrumento de pesquisa.

3.4.1 Pré-Teste

O pré-teste foi elaborado no mesmo momento da pesquisa bibliográfica. No decorrer deste tópico serão abordadas as características do pré-teste e como ele foi elaborado e aplicado, antes da conclusão do instrumento de pesquisa.

Inicialmente foi elaborado um sumário preliminar deste trabalho, em seguida foi elaborado o pré-teste, ajustado ao tema do trabalho antes de ser aplicado aos cinco respondentes participantes do pré-teste devido à elaboração da matriz de amarração, que ajustou os itens do sumário preliminar às questões do pré-teste.

O pré-teste é importante, pois permite a identificação de falhas na elaboração das perguntas, o que poderá servir como um filtro para o questionário final de pesquisa, aplicado após a validação do instrumento de pesquisa. Em outras palavras, o pré-teste contribui com a elaboração do questionário final.

Segundo Babbie (2001) o pré-teste consiste em verificar se:

- os termos utilizados nas perguntas são de compreensão dos respondentes;
- as perguntas estão sendo entendidas como deveriam ser;
- as opções de respostas ns perguntas fechadas estão completas;
- a seqüência das perguntas está correta;
- não há objeções na obtenção das respostas;
- a forma de apresentar a pergunta não está causando viés etc.

Todos estes itens apresentados por Babbie (2001) sobre o pré-teste contribuem de alguma forma na elaboração do questionário final a ser aplicado.

O pré-teste foi aplicado a cinco respondentes, destes dois eram consultores, um contador, um tesoureiro e um administrador, como demonstrado no quadro 08 a seguir:

Cargo/Função do Respondente	Contagem
Consultor	2
Contador	1
Tesoureiro	1
Administrador	1
Total de Respondentes	5

Quadro 08: Cargo/Função dos respondentes do pré-teste
Fonte: Elaborado pelo autor

Dos cinco respondentes do pré-teste, três apresentam familiaridade com as pesquisas acadêmicas, o que foi considerado um fator importante tanto nas respostas como também nas sugestões sobre as questões do pré-teste.

O pré-teste deste estudo é composto por seis partes totalizando trinta e oito questões. As cinco primeiras partes abordam a pesquisa em si, totalizando trinta e cinco questões, todas fechadas, sendo que dezessete destas trinta e cinco questões são questões de escala *likert* de cinco itens ou pontos, e a sexta parte, composta por três questões, foram destinadas ao respondente um espaço livre para que o mesmo possa dar sugestões e críticas sobre as perguntas do pré-teste.

As partes do pré-teste se distribuem da seguinte maneira:

- primeira parte: identificação do participante da pesquisa, questões 1 e 2;
- segunda parte: perfil da entidade pesquisada, da questão 3 até a 13;
- terceira parte: informações do sistema físico-operacional, da questão 14 até a 23;
- quarta parte: Informações sobre o sistema contábil e de gestão utilizado pela Entidade, da questão 24 até a 30;
- quinta parte: informações sobre prestação de contas, da questão 31 até a 35;
- sexta parte: informações gerais sobre o questionário, da questão 36 até a 38.

O número de respondentes (cinco) é considerado baixo pelos padrões da estatística, Levin (1987), Malhotra (2001) e outros autores desta área, pois dificulta a realização de testes estatísticos mais aprofundados e conclusivos sobre a pesquisa. Neste trabalho, utilizou-se a estatística descritiva para análise dos dados.

O pré-teste demonstrou qual seria o enfoque da pesquisa, antes de sua conclusão, ou seja, proporcionou uma visão geral de como o trabalho deveria ser conduzido.

A relevância desta pesquisa reside nos resultados finais, fornecidos pelo questionário, analisado no capítulo quatro do trabalho. A aplicação do pré-teste na fase intermediária da dissertação, entretanto, contribuiu com a pesquisa como um todo, pelo fato de ser um dos direcionadores na elaboração das questões finais do instrumento de pesquisa.

3.4.2 Instrumento de pesquisa

Segundo Oliveira (2003, p. 71), o questionário apresenta algumas vantagens:

- rapidez;
- permite atingir um maior número de indivíduos simultaneamente;
- permite o levantamento de dados em área geográfica maior;
- exige menos recursos;
- obtém dados mais confiáveis pela não influencia do pesquisador, e;
- possui maior flexibilidade de horário para responder o questionário.

Cooper e Schindler (2003, p. 280) apresentam alguns procedimentos a respeito do instrumento de pesquisa, para que este alcance o objetivo, como segue:

- o questionário iniciou com uma breve explicação sobre a pesquisa, as instruções de preenchimento e a importância da participação dos entrevistados;

- as questões foram ordenadas por assunto, pois o fato de se começar a responder determinado assunto, passar para outro e voltar ao assunto anterior poderia desmotivar o respondente;
- a objetividade e clareza nas questões foram contempladas no questionário.

O questionário desta pesquisa é composto por 43 questões sendo dividido em quatro partes, como segue:

- parte um: perfil do respondente, questões 1 a 5;
- parte dois: perfil da entidade, da questão 6 a 12;
- parte três: captação de recursos, da questão 13 a 20;
- parte quatro: prestação de contas, da questão 21 a 43.

Na parte quatro, da questão 27 até a 43, foram elaboradas afirmativas baseadas na escala de *likert* de cinco pontos (do discordo totalmente até o concordo totalmente).

Na elaboração do instrumento de pesquisa, ou questionário, foram utilizadas algumas obras que relatam aspectos da estatística e também os pronunciamentos do FASB Concepts nº 4, 116 e 117 (FASB, 1985a, 1985b, tradução nossa).

Estes pronunciamentos foram relevantes na montagem do questionário no que tange às questões 27 a 43 e às partes três (captação de recursos) e quatro (prestação de contas).

Mesmo considerado extenso por alguns respondentes (43 questões), o questionário foi considerado de fácil compreensão pelos respondentes. Ressalte-se que algumas das afirmações do questionário, da questão 35 à questão 43, não foram encontradas similares no Brasil, ou seja, em sua elaboração foi utilizado o modelo dos Estados Unidos, baseado nos pronunciamentos do FASB *Concepts* nº 4, 116 e 117 (FASB, 1980; 1985a, 1985b, tradução nossa).

3.5 Tipologia

A tipologia deste estudo está representada na figura 05 :

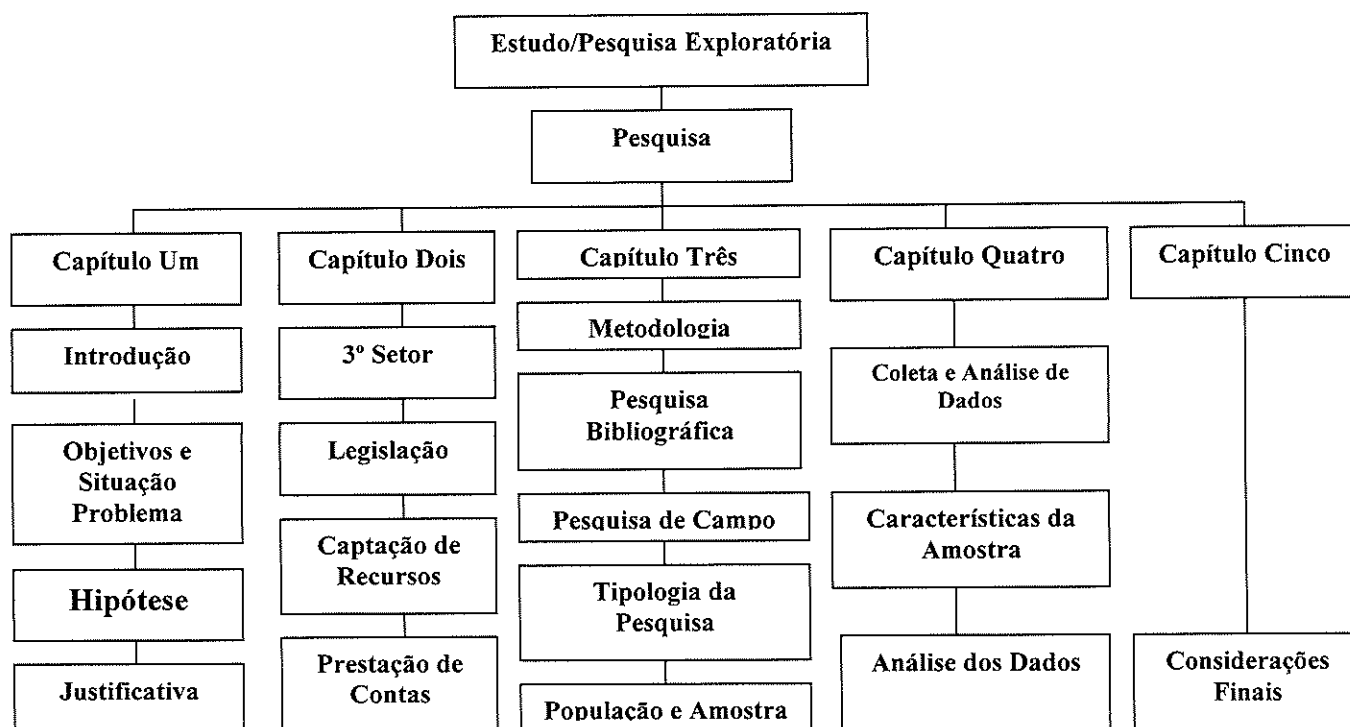


Figura: 05: Tipologia da pesquisa

Fonte: Elaborada pelo autor

A figura 05 engloba a tipologia e a estrutura do trabalho, agrupando as partes de cada capítulo desta pesquisa. Este trabalho classifica-se como pesquisa exploratória e é composto por quatro capítulos, sendo que:

- capítulo um: apresenta um contexto da pesquisa em geral, juntamente com os objetivos, situação problema, hipótese e justificativa;
- capítulo dois: apresenta o referencial teórico, fundamentado pela bibliográfica;
- capítulo três: apresenta a metodologia da pesquisa, descrevendo como a pesquisa foi realizada e apresentando os aspectos gerais da pesquisa bibliográfica e de campo;
- capítulo quatro: apresenta a coleta e análise de dados do questionário, através de quadros, gráficos e tabelas;
- capítulo cinco: apresenta as considerações finais referentes à pesquisa.

A tipologia não é só um agrupamento de capítulos do trabalho, possibilitando ao pesquisador uma visão geral da pesquisa. Embora não seja completa como o sumário que menciona todos os títulos e subtítulos do trabalho, por meio dela os leitores podem ter uma fotografia de todo o trabalho em uma só página e, ainda uma menção do tipo de estudo, fato este nem sempre presente no sumário de uma dissertação ou outro trabalho de cunho científico.

3.6 População e amostra

O trabalho analisou um contingente de 33 (trinta e três) respondentes (amostra), em relação a um universo de mais ou menos 250.000 (duzentos e cinquenta mil) (população), segundo fonte do *site* da Rits em 2004 (RITS, 2004).

Com base nas obras consultadas sobre conceitos e características da estatística, uma amostra de 33 (trinta e três) respondentes permite a realização de análises relevantes, o que contribui com o alcance dos objetivos propostos descritos no início do trabalho.

Os testes estatísticos não são aplicados apenas a um grande número de respondentes, pois assim fosse não existiriam as pesquisas baseadas em estudo de caso, que podem ser trabalhadas com apenas um respondente.

A presente pesquisa não visa fazer um censo, que é a análise da população geral, no caso as cerca de 250 mil entidades do Terceiro Setor no Brasil. Este número poderia ser maior ou menor, dependendo das diversas fontes de informação das ONG's instaladas no Brasil. Entre elas, optou-se pela Rede de Informações do Terceiro Setor(RITS) uma das principais colaboradoras do desenvolvimento do Terceiro Setor como um todo no Brasil, entretanto outras fontes são relevantes, como o IBGE.

O 4º capítulo do trabalho abordará mais detalhes sobre a amostra.

Proporcionalmente à população, o tamanho da amostra é pequeno, entretanto este trabalho busca pesquisar um pequeno pedaço do Terceiro Setor, uma lacuna entre as diversas existentes e ainda não exploradas pelos pesquisadores.

4 COLETA E ANÁLISE DE DADOS

Com a contribuição da estatística, este capítulo abordará as análises da pesquisa de campo, demonstrando, por meio de tabelas e gráficos, as inferências das respostas obtidas de cinco respondentes.

Como apoio na montagem dos quadros e gráficos foi utilizado o *software Excel da Microsoft*. O programa SPSS (*Statiscal Package for Social Sciences*) foi utilizado para fazer análises que vão além da estatística descritiva. Os testes utilizados foram o Qui-Quadrado e *r* de *pearson*.

Segundo Levin (1987, p. 9) [...] “a Estatística pode ser definida como um conjunto de técnicas para a redução de dados quantitativos (ou seja, uma série de números) a um número menor de termos descritivos que sejam mais convenientes, e facilmente comunicáveis”.

As análises foram baseadas na estatística descritiva, que busca descrever os fatos quantitativos em um número menor de eventos, possibilitando uma melhor compreensão, por meio de uso de medidas de tendência central, como média, mediana, moda, desvio padrão, dispersão entre outros. (LEVIN,1987).

Sobre a estatística não-paramétrica, Dancey e Reidy (2006, p. 524) informam que “os testes não-paramétricos não exigem condições dos dados. Os testes descritivos podem ser usados com segurança para analisar dados quando não forem satisfeitas as condições dos testes paramétricos”.

Os dados extraídos do instrumento de pesquisa são suficientes para aplicação de testes paramétricos, mais poderosos que os testes não-paramétricos. Para Dancey e Reidy (2006 p. 524), os dados precisariam satisfazer as condições mínimas exigidas por este tipo de teste, como dados retirados de uma população como distribuição normal, e dados colhidos em nível intervalar, Levin (1987, p. 194).

Na distribuição normal, o número de sujeitos ou participantes da pesquisa é superior a trinta, nesta pesquisa conseguiram-se trinta e três respostas. Entretanto, com apoio da estatística descritiva, esta pesquisa elaborou algumas inferências sobre os dados coletados no questionário, que estão descritas nos próximos tópicos deste capítulo.

4.1 Características da amostra

A amostra, selecionada de modo aleatório, é representada por 33 respondentes contatados por telefone, Internet e correio eletrônico, entre outras formas.

Das 33 entidades respondentes, 32 estão localizadas no Brasil e uma, no exterior.

Todos os respondentes apresentaram conhecimentos em relação ao tema da pesquisa – captação de recurso e a prestação de contas.

Os nomes das entidades pesquisadas e dos respondentes foram preservados a seu pedido, por isso não serão objeto de análise.

As características de alguns dos respondentes estão descritas a seguir:

- consultor: são profissionais externos que desempenham funções nas entidades pesquisadas de maneira eventual, contribuindo com a elaboração da prestação de contas e fornecendo informações para tomada de decisão, entre outras tarefas;
- contador: responsável pela elaboração das demonstrações contábeis, contribui com as informações apresentadas na prestação de contas por fazer o cruzamentos dos recursos e gastos nela apresentados com os dados da contabilidade, entre outras tarefas;
- administrador: presidente da entidade pesquisada, responsável pelas principais decisões da entidade. Os dados da prestação de contas, da captação de recursos e as informações contábeis são objetos de sua análise;
- tesoureiro: profissional responsável pelas finanças da entidade pesquisada. Assuntos relacionados à captação de recursos, prestação de contas e informações de natureza contábil que envolvam as finanças da entidade exigem sua análise e aprovação.

Este tópico abordou as características da amostra, como a escolha dos respondentes, a localização das entidades pesquisadas e os cargos/funções dos respondentes.

4.2 Análise dos dados

Como já demonstrado no tópico 3.4 – pesquisa de campo –, a pesquisa é composta por quatro partes.

Na primeira parte, identifica-se o perfil do respondente da pesquisa; na segunda, identifica-se o perfil da entidade pesquisada; na terceira, são levantados dados sobre captação de recursos e, na quarta, são apresentadas informações sobre prestação de contas.

4.2.1 Perfil dos Respondentes (parte um do questionário)

Questão 1: Qual seu cargo ou função na entidade?

:

Tabela 01: Distribuição por setor e função

	Função	Contagem	Percentual
Setor Administrativo	Administrador	8	24,24%
	Advogado	2	6,06%
	Consultor	1	3,03%
	Subtotal	11	33,33%
Setor Operacional	Ass. Social	1	3,03%
	Contador	8	24,24%
	Coordenador	8	24,24%
	Subtotal	17	51,52%
Setor Executivo	Diretor	1	3,03%
	Gerente	2	6,06%
	Gestor/Presidente	2	6,06%
	Subtotal	5	15,15%
Total Geral		33	100,00%

Fonte: Elaborada pelo autor

A maioria (51,52%) dos respondentes atua no Setor Operacional, 33,33% atuam no Setor Administrativo e 15,15% atuam o Setor Executivo das entidades pesquisadas, conforme ilustrado no gráfico abaixo:

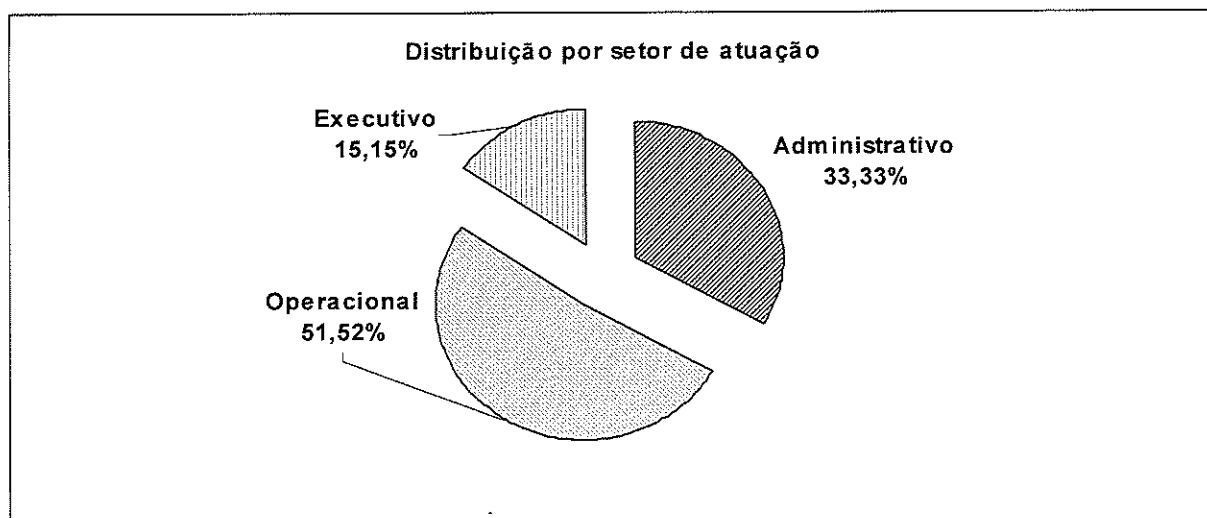


Gráfico 01: Distribuição por setor de atuação

Fonte: Elaborado pelo autor

Questão 02: Há quanto tempo você trabalha nesta entidade?

Tabela 02: Distribuição por tempo de atuação dos respondentes nas entidades pesquisadas.

Faixa de tempo	Contagem	Percentual
Menos de 1 ano	25	75,76%
De 1 a 3 anos	5	15,15%
De 7 a 10 anos	3	9,09%
Total	33	100,00%

Fonte: Elaborado pelo autor

75,76% dos respondentes atuam há menos de 1 ano e 15,15% atuam de 1 a 3 anos, perfazendo um total de 90,91%, caracterizando uma significativa maioria de contratados recentes.

O resultado de 90,91% demonstrou que, na administração das entidades do Terceiro Setor pesquisadas, está ocorrendo uma mudança, ou seja, este setor está cada vez mais dinâmico e vem contratando profissionais não só para as áreas de campo como também para sua gestão. Essa análise não é objetivo do trabalho, mas pode ser um viés de futuras pesquisas.

Questão 3: Seu trabalho nesta entidade é remunerado ou voluntário?

Tabela 03 - Distribuição por tipo de trabalho prestado:

Condição	Contagem	Percentual
Trabalho Remunerado	31	93,94%
Trabalho Voluntário	2	6,06%
Total	33	100,00%

Fonte: Elaborada pelo autor

Apenas 6% dos respondentes exercem trabalho voluntário, sendo que significativa maioria, 93,94%, trabalha de forma remunerada nas respectivas entidades.

Questão 4: Qual sua formação acadêmica?

Tabela 04 – Distribuição da formação acadêmica:

Grau	Contagem	FR
Superior em Administração	11	33,33%
Superior em Contábeis	8	24,24%
Superior em Direito	5	15,15%
Superior em Ass.Social	5	15,15%
Especialista em Administração	1	3,03%
Mestrado em Direito	3	9,09%
Total	33	100,00%

Fonte: Elaborada pelo autor

Todos os respondentes têm formação superior, sendo que 29 deles (87,87% do total) são bacharéis; 1 (3,03% do total) é especialista e 3 (9,09% do total) são mestres.

Questão 5: Qual sua experiência profissional? (se necessário, assinalar mais de uma opção).

Tabela 05 – Distribuição da experiência profissional por tempo de atuação:

Faixa de Tempo	Setor Privado		Terceiro Setor	
	Contagem	%	Contagem	%
De 0 a 4 anos	5	15,15%	7	21,21%
De 5 a 8 anos	10	30,30%	10	30,30%
De 9 a 12 anos	7	21,21%	11	33,33%
De 13 a 16 anos	6	18,18%	3	9,09%
Total	28	84,85%	31	93,94%

Fonte: Elaborada pelo autor

Nota-se pela tabela acima que os respondentes têm larga experiência profissional tanto no Setor Privado como no Terceiro Setor, sendo que as faixas de tempo mais representativas assinalam de 5 a 8 anos de atuação. O gráfico abaixo ilustra esta distribuição:



Gráfico 02: Distribuição da experiência profissional
Fonte: Elaborado pelo autor

4.2.2 Perfil das Entidades (parte dois do questionário)

Questão 6: A entidade segue a legislação das OSCIPs?

Tabela 06: Distribuição das freqüências:

Respostas	Contagem	%
Sim	3	9,09%
Não	30	90,91%
Total	33	100,00%

Fonte: Elaborada pelo autor

Absoluta maioria (90,91%) das entidades pesquisadas não segue a legislação das OSCIPs.

Embora seja de 1999, as entidades pesquisadas não seguem a Lei das OSCIPs, considerada um marco para as ONGs no Brasil, por diversos fatores. Como o 2º capítulo do trabalho abordou aspectos gerais da Lei das OSCIPs, optou-se pela inserção desta questão no questionário.

Questão 9: Qual a previsão de gastos em 2007 (em R\$)?

Tabela 07: Distribuição da previsão de gastos:

Valores em R\$	Contagem	%
R\$ 70.000,00	2	6,06%
R\$ 100.000,00	1	3,03%
R\$ 150.000,00	3	9,09%
R\$ 180.000,00	2	6,06%
R\$ 240.000,00	1	3,03%
R\$ 500.000,00	2	6,06%
R\$ 550.000,00	1	3,03%
R\$ 800.000,00	1	3,03%
R\$ 900.000,00	1	3,03%
R\$ 1.000.000,00	5	15,15%
R\$ 1.100.000,00	2	6,06%
R\$ 1.300.000,00	1	3,03%
R\$ 1.500.000,00	1	3,03%
R\$ 2.000.000,00	3	9,09%
R\$ 2.500.000,00	2	6,06%
R\$ 3.000.000,00	2	6,06%
R\$ 3.500.000,00	1	3,03%
R\$ 10.000.000,00	1	3,03%
R\$ 20.000.000,00	1	3,03%
Total	33	100,00%

Fonte: Elaborada pelo autor

A distribuição em reais da distribuição da previsão de gastos das entidades pesquisadas reflete seu porte. O valor médio por entidade é de R\$ 1.970.909,09, que reflete também uma leve tendência, representada por cerca de 36% das entidades, em torno deste valor:

- de 70 a 240 mil reais: 27% das entidades;
- de 500 a 900 mil reais: 15% das entidades;
- de 1 a 2 milhões de reais: 36% das entidades;
- de 2,5 a 20 milhões de reais: 21% das entidades.

No setor público, a administração é realizada por meio de orçamento, no qual são consideradas as despesas e receitas e um equilíbrio entre elas.

Nas entidades do Terceiro Setor, essa analogia pode ser aplicada, pois, se uma determinada entidade utilizar recursos públicos, deverá prestar contas e, antes de este recurso estar disponível para a entidade, deverá ser apresentado ao doador público um projeto do que se pretende realizar e os gastos a serem nele

empenhados. Acrescente-se que este fato pode representar um parâmetro para mensuração do tamanho das ONGs pesquisadas.

O gráfico a seguir ilustra a distribuição por categorias de faixas de valores:

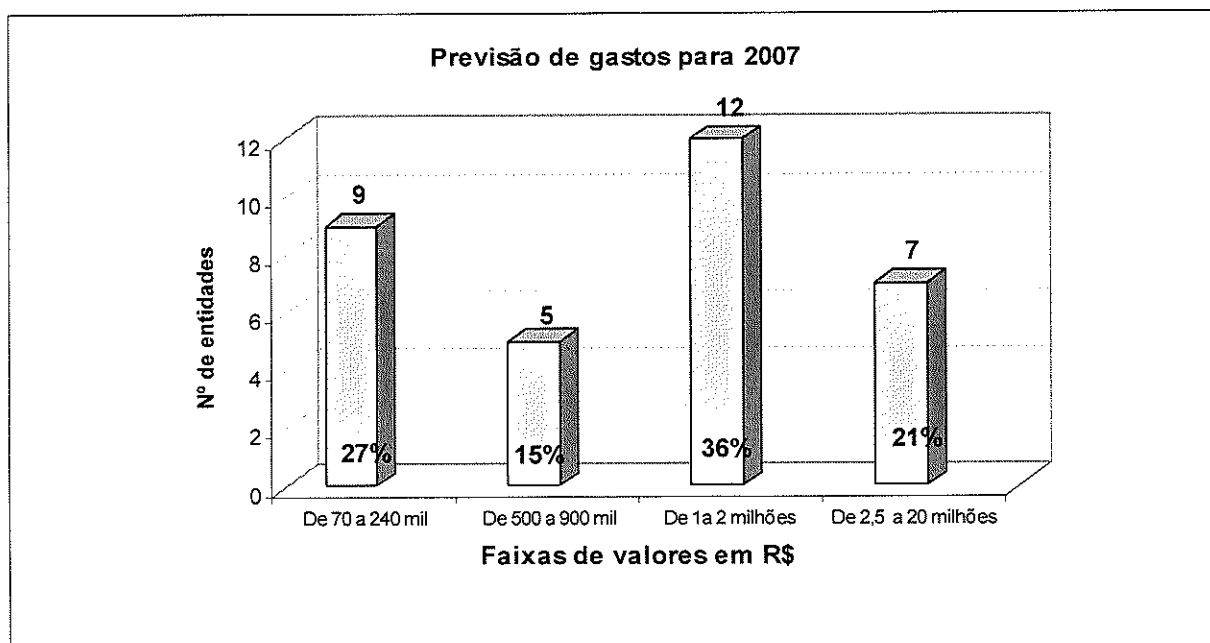


Gráfico 03: Previsão de gastos para 2007

Fonte: Elaborado pelo autor

Questão 10: Quantos funcionários registrados na folha de pagamento, regime CLT, tem a entidade?

Tabela 08: Distribuição por categorias do número de funcionários.

Número de funcionários	Contagem	%
Abaixo de 100	17	51,52%
De 100 a menos de 500	8	24,24%
De 500 a menos de 1.000	3	9,09%
Acima de 1.000	5	15,15%
Total	33	100,00%

Fonte: Elaborada pelo autor

A maioria das entidades pesquisadas (51,52%) têm abaixo de 100 funcionários registrados.

Questão 11: Quantos prestadores de serviços autônomos tem a entidade?

Tabela 09: Distribuição do número de prestadores de serviços autônomos:

Prestadores de serviços autônomos					
Nº de pessoas físicas	Contagem	%	Nº de pessoas jurídicas	Contagem	%
De 0 a 10	18	54,55%	De 0 a 10	19	57,58%
De 11 a 30	10	30,30%	De 11 a 30	6	18,18%
De 31 a 40	4	12,12%	De 31 a 40	7	21,21%
55	1	3,03%	73	1	3,03%
Total	33	100,00%	Total	33	100,00%

Fonte: Elaborada pelo autor

A maioria das entidades pesquisadas conta com até 10 prestadores de serviços autônomos:

- pessoas físicas: 54,55%;
- pessoas jurídicas: 57,58%.

Parcela significativa das entidades (30,3%) tem de 11 a 30 colaboradores pessoa física e (21,21%), de 31 a 40 colaboradores pessoa jurídica.

Questão 12: Quantos voluntários têm a entidade (colaboradores sem remuneração)?

Tabela 10: Distribuição do número de voluntários

Nº de voluntários	Contagem	%
0	8	24,24%
2	1	3,03%
3	3	9,09%
8	3	9,09%
9	1	3,03%
10	5	15,15%
15	1	3,03%
20	1	3,03%
22	1	3,03%
30	1	3,03%
35	1	3,03%
40	1	3,03%
45	1	3,03%
47	1	3,03%
50	1	3,03%
60	1	3,03%
84	1	3,03%
90	1	3,03%
Total	33	100,00%

Fonte: Elaborada pelo autor

Percentuais significativos dentro da distribuição indicam que não há voluntários em 24,25% das entidades pesquisadas e que, em 39,39% das entidades, há uma variação entre 2 e 10 funcionários.

A média geral é de 1,47 voluntários por entidade.

Praticamente um quarto das entidades pesquisadas não possui voluntário; por outro lado, 75% (25 das entidades pesquisadas) desempenham suas atividades com a contribuição do trabalho voluntário. Isto pode proporcionar a essas ONGs um ganho no empenho de suas funções a um menor custo, pois, se o trabalho é voluntário, não há remuneração e, sim, gastos de custeio como alimentação, transporte e outros.

4.2.3 Captação de recursos (parte três do questionário)

Questão 14: Quais são as fontes de recursos da entidade e seu percentual? (assinada mais de uma alternativa).

Tabela 11: Distribuição das fontes de recursos:

Faixa de Percentual	CONTAGEM						Total	Total (%)
	Próprio	Pessoas jurídicas	Pessoas físicas	Terceiro Setor	Governo	Outros		
Até 10%	1	15	11	2	7	0	36	40,91%
De 11 a 20%	2	2	6	0	4	0	14	15,91%
De 21 a 30%	0	3	0	0	1	1	5	5,68%
De 31 a 40%	0	0	0	1	0	0	1	1,14%
De 41 a 50%	0	0	0	0	0	0	0	0,00%
De 51 a 60%	0	0	0	0	2	0	2	2,27%
De 61 a 70%	3	0	0	0	3	0	6	6,82%
De 71 a 80%	7	0	0	0	3	0	10	11,36%
De 81 a 90%	5	1	0	0	4	0	10	11,36%
De 91 a 100%	2	0	0	0	1	1	4	4,55%
Total	20	21	17	3	25	2	88	100,00%
Total (%)	22,73%	23,86%	19,32%	3,41%	28,41%	2,27%	100,00%	---

Fonte: Elaborada pelo autor

Excetuando-se as respostas referentes ao “Terceiro Setor” e “Outros”, as demais fontes de recursos são utilizadas praticamente na mesma proporção entre as entidades pesquisadas. Excluindo-se da distribuição as citadas fontes, a média geral é de 23,58% por fonte de recurso.

O gráfico a seguir ilustra esta distribuição:

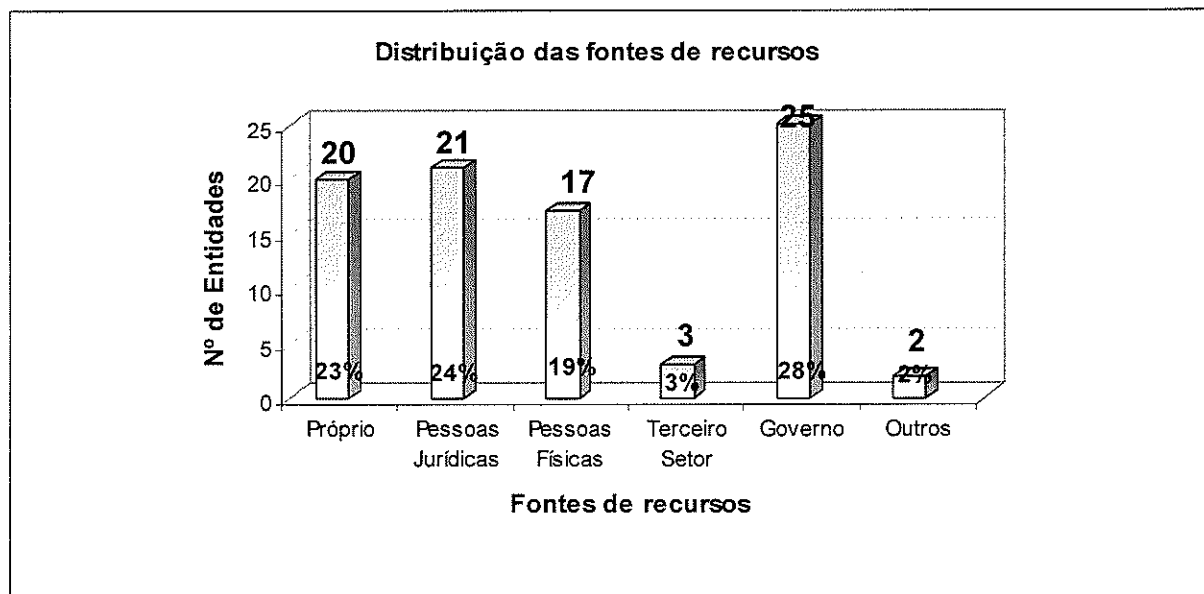


Gráfico 04: Distribuição das Entidades em função das fontes de recursos.

Fonte: Elaborado pelo autor

Questão 15: Quais as fontes de recursos não-monetários da entidade?

Tabela 12: Distribuição das fontes de recursos não-monetários.

Fontes	Contagem	%
Doação em produtos	7	18,92%
Mão-de-obra Voluntária	30	81,08%
Outros	0	0,00%
Total	37	100,00%

Fonte: Elaborada pelo autor

Mão-de-obra voluntária representa significativa maioria (81,08%) como fonte de recursos não-monetários.

Questão 16: Qual a periodicidade da captação de recursos? (assinada mais de uma alternativa).

Tabela 13: Distribuição da periodicidade da captação de recursos:

Periodicidade	Próprios		Doações das pessoas jurídicas		Doações das pessoas físicas		Doações de outras entidades do Terceiro Setor		Recursos do Governo		Outros		Total	
	Fr	%	Fr	%	Fr	%	Fr	%	Fr	%	Fr	%	Fr	%
Anual	2	2,22%	3	3,33%	0	0,00%	0	0,00%	25	27,78%	0	0,00%	30	33,33%
Trimestral	0	0,00%	1	1,11%	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%	1	1,11%	2	2,22%
Mensal	20	22,22%	16	17,78%	17	18,89%	1	1,11%	1	1,11%	0	0,00%	55	61,11%
Outro	0	0,00%	1	1,11%	0	0,00%	1	1,11%	1	1,11%	0	0,00%	3	3,33%
Total	22	24,44%	21	23,33%	17	18,89%	2	2,22%	27	30,00%	1	1,11%	90	100,00%

Fonte: Elaborada pelo autor

O período “Mensal” é o mais utilizado (61,11%) pelas entidades para captação de recursos, isto demonstrou que as ONGs também desempenham suas atividades como as empresas da iniciativa privada, ou seja, mensalmente.

Já os recursos do Governo (doações), em sua maioria, são anuais, seguindo a sistemática do orçamento dos órgãos estatais e têm grande relevância, pois, das 33 entidades participantes da pesquisa, 27 utilizam recursos do governo.

Questão 17: Em relação ao trabalho de obtenção de recursos realizado por sua entidade, classifique-o de acordo com a escala abaixo:

Tabela 14: Distribuição dos critérios quanto ao trabalho de obtenção de recursos:

Critérios	Próprios		Doações das pessoas jurídicas		Doações das pessoas físicas		Doações de outras Entidades do Terceiro Setor		Recursos do Governo		Outros		Total	
	FR	%	FR	%	FR	%	FR	%	FR	%	FR	%	FR	%
Péssimo	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%
Ruim	0	0,00%	2	2,15%	1	1,08%	1	1,08%	0	0,00%	0	0,00%	4	4,30%
Razoável	1	1,08%	11	11,83%	11	11,83%	1	1,08%	6	6,45%	0	0,00%	30	32,26%
Bom	9	9,68%	9	9,68%	6	6,45%	0	0,00%	14	15,05%	0	0,00%	38	40,86%
Ótimo	11	11,83%	1	1,08%	0	0,00%	1	1,08%	7	7,53%	1	1,08%	21	22,58%
Total	21	22,58%	23	24,73%	18	19,35%	3	3,23%	27	29,03%	1	1,08%	93	100,00%

Fonte: Elaborada pelo autor

A distribuição acima aponta uma tendência majoritária entre “Bom”(40,86%) e “Ótimo”(22,58%) que, computados com “Razoável”(32,26%) perfazem um total de 95,70%.

Conclusão: nível “Satisfatório” quanto à percepção dos respondentes em relação à assertiva proposta.

Questão 18: A entidade faz uso de alguns intermediários (proponentes) remunerados para captação de recursos? (Se sim, responda a questão 19).

Questão 19: Qual o grau de satisfação da entidade em relação ao trabalho dos intermediários (proponentes) na captação de recursos?

Tabela 15: Distribuição das alternativas:

Alternativas	Contagem	%
Sim	0	0,00%
Não	33	100,00%
Total	0	0,00%
Parcial	0	0,00%
Total	33	100,00%

Fonte: Elaborada pelo autor

A totalidade absoluta dos respondentes assinalou “Não” para a questão 18 e, conseqüentemente, não houve marcação para a questão 19.

Conclusão: Nenhuma das entidades pesquisadas faz uso de intermediários (proponentes) remunerados para captação de recursos.

Questão 20: Que meios ou recursos a entidade utiliza para pagar seus gastos de consumo: salários, material de escritório etc? (assinalada mais de uma alternativa).

Tabela 16: Distribuição dos recursos utilizados:

Recursos utilizados	Contagem	%
Da própria Entidade (exceto doações)	21	35,59%
Subvenção ou Convênio	12	20,34%
Doações das pessoas jurídicas	10	16,95%
Doações das pessoas físicas	8	13,56%
Doações de outras Entidades do Terceiro Setor	1	1,69%
Receita Financeira	1	1,69%
Sobra ou Superávit de Outras Doações	5	8,47%
Outros	1	1,69%
Total	59	100,00%

Fonte: Elaborada pelo autor

Agrupando as categorias dos recursos utilizados pelas entidades pesquisadas para pagar seus gastos de consumo, temos o seguinte resumo:

- 55,93% - recursos da própria entidade e subvenções ou convênios;
- 30,51% - doações das pessoas jurídicas e pessoas físicas;

- 13,56% - demais recursos.

Conclusão: 86,44% dos recursos utilizados provêm das próprias entidades e/ou subvenções e convênios.

4.2.4 Prestação de Contas (parte quatro do questionário)

Questão 21: Qual a periodicidade da prestação de contas para os usuários externos? (assinalar mais de uma alternativa).

Tabela 17: Distribuição da periodicidade da prestação de contas:

Período	NACIONAL								INTERNACIONAL				Total Geral	
	Empresas		Pessoas físicas		Terceiro Setor		Governo		Terceiro Setor		Governo		FR	%
	FR	%	FR	%	FR	%	FR	%	FR	%	FR	%		
Anual	19	27,54%	11	15,94%	1	1,45%	25	36,23%	0	0,00%	0	0,00%	56	81,16%
Trimestral	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%	1	1,45%	0	0,00%	1	1,45%
Mensal	1	1,45%	0	0,00%	1	1,45%	1	1,45%	0	0,00%	0	0,00%	3	4,35%
Outro	1	1,45%	3	4,35%	1	1,45%	2	2,90%	1	1,45%	1	1,45%	9	13,04%
Total	21	30,43%	14	20,29%	3	4,35%	28	40,58%	2	2,90%	1	1,45%	69	100,00%

Fonte: Elaborada pelo autor

A periodicidade “Anual” é a mais expressiva(81,16%) da prestação de contas. A categoria “Governo” comparece com a maior proporção(40,58%), no âmbito nacional, como usuário externo.

Questão 22: Quem é o responsável pela elaboração da prestação de contas para os usuários externos? (assinalada mais de uma alternativa).

Tabela 18: Distribuição por responsável pela elaboração da prestação de contas:

Responsáveis	Contagem	%
Sócios	4	9,76%
Administradores/Diretores	5	12,20%
Gerentes	5	12,20%
Supervisores	1	2,44%
Coordenadores	20	48,78%
Outros	6	14,63%
Total	41	100,00%

Fonte: Elaborada pelo autor

Destacam-se os coordenadores com 48,78% das alternativas assinaladas como os responsáveis pela elaboração da prestação de contas para os usuários externos.

Questão 23: A prestação de contas passa por aprovação interna antes de sua divulgação aos usuários externos? (assinalada mais de uma alternativa).

Tabela 19: Distribuição da frequência de controle interno da prestação de contas em função dos responsáveis das entidades pesquisadas:

Frequência	Sócios		Administradores e Diretores		Gerentes		Coordenadores		Total Geral	
	FR	%	FR	%	FR	%	FR	%	FR	%
Nunca	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%
Às vezes	0	0,00%	9	16,07%	4	7,14%	0	0,00%	13	23,21%
Sempre	3	5,36%	17	30,36%	19	33,93%	4	7,14%	43	76,79%
Total	3	5,36%	26	46,43%	23	41,07%	4	7,14%	56	100,00%

Fonte: Elaborada pelo autor

O índice de 76,79% na categoria “Sempre” indica um nível satisfatório da prática de prestação de contas passar por aprovação interna.

Os responsáveis mais ligados a esta prática são: Gerentes(33,93%) e Administradores/Diretores (30,36%).

Questão 24: A prestação de contas passa por revisão? (assinalada mais de uma alternativa).

Tabela 20: Distribuição da frequência em relação à revisão da prestação de contas:

Frequência	Sócios		Adm/Dir.		Gerentes		Auditoria interna		Auditoria externa		Consultor		Outro		Total Geral	
	FR	%	FR	%	FR	%	FR	%	FR	%	FR	%	FR	%	FR	%
Nunca	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%
Às vezes	0	0,00%	5	9,09%	7	12,73%	0	0,00%	0	0,00%	4	7,27%	0	0,00%	16	29,09%
Sempre	2	3,64%	12	21,82%	9	16,36%	1	1,82%	1	1,82%	13	23,64%	1	1,82%	39	70,91%
Total	2	3,64%	17	30,91%	16	29,09%	1	1,82%	1	1,82%	17	30,91%	1	1,82%	55	100,00%

Fonte: Elaborada pelo autor

A alternativa “Sempre” foi assinalada na maioria das respostas(70,91%), indicando uma atitude bastante satisfatória frente à revisão de prestação de contas,

notando-se que os maiores índices estão no cargo de Consultores(23,64%) e Administradores/Diretores (21,82%).

Questão 25: A entidade utiliza serviços de:

Tabela 21: Distribuição dos serviços utilizados:

Serviços contábeis	Contagem	%
Contador próprio	18	54,55%
Contador voluntário	0	0,00%
Contador autônomo externo	0	0,00%
Escritório de contabilidade externo	15	45,45%
Total	33	100,00%

Fonte: Elaborada pelo autor

Das entidades pesquisadas, 54,55% utilizam serviços de contador próprio e 45,45% utilizam os serviços de escritório de contabilidade externo, configurando que praticamente somente estes dois tipos são utilizados.

Questão 26: São partes integrantes da prestação de contas da entidade para os usuários externos: (assinada mais de uma alternativa).

Tabela 22: Relatórios integrantes da prestação de contas:

Alternativas	Contagem	%
Balanco patrimonial	32	96,97%
Demonstrativo de atividades/resultados	24	72,73%
Fluxo de caixa	8	24,24%
Balanco social e demonstração de Valor Adicionado	4	12,12%
Outras informações financeiras	9	27,27%
Outras informações não financeiras	7	21,21%

Fonte: Elaborada pelo autor

Praticamente a totalidade (96,97%) das entidades pesquisadas utiliza o Balanco Patrimonial como parte integrante da prestação de contas para os usuários externos, enquanto significativa proporção (72,73%) utiliza o Demonstrativo de atividades/resultados.

A seguir, análise das questões 27 a 43 baseadas na escala de Likert de cinco pontos.

Alternativa	Pontuação	Conceito
Discordo totalmente	1	Péssimo
Discordo parcialmente	2	Insatisfatório
Indiferente	3	Fraco
Concordo parcialmente	4	Satisfatório
Concordo totalmente	5	Muito satisfatório

Quadro 09: Premissa para aferição de conceitos pela pontuação

Fonte: Elaborada pelo autor

Faixas de pontuação média	Conotação
De 1,0 a 1,5	Muito insatisfatório
De 1,6 a 2,5	Insatisfatório
De 2,6 a 3,5	Fraco
De 3,6 a 4,5	Satisfatório
De 4,6 a 5,0	Muito satisfatório

Quadro 10: Premissa para aferição de conceitos pelo Ranking Médio (RM)

Fonte: Elaborada pelo autor

A análise das questões sobre prestação de contas a partir de blocos.

A partir deste momento foi elaborada uma análise levando em consideração um grupo de questões dentro do mesmo bloco que busca identificar o ranqueamento médio dos respondentes.

I - Questões gerais sobre a prestação de contas: 27 a 30:

Objetivo: Avaliar a percepção dos respondentes quanto aos demonstrativos de prestação de contas da entidade.

Questões Gerais					
QUESTÕES	TABULAÇÃO				CONCEITO
	Discordantes	Indiferentes	Concordantes	Pontuação Média	
27) A entidade considera os demonstrativos de prestação de contas muito relevantes para o processo de captação de recursos.	9,09%	6,06%	84,85%	4,0	SATISFATÓRIO
28) A entidade elabora os demonstrativos de prestação de contas aos usuários externos em função de exigências legais.	6,06%	0,00%	93,94%	4,2	SATISFATÓRIO
29) A entidade elabora os demonstrativos de prestação de contas aos usuários externos em função dos doadores.	6,06%	0,00%	93,94%	4,2	SATISFATÓRIO
30) A entidade elabora os demonstrativos de prestação de contas aos usuários externos em função dos credores.	12,12%	6,06%	81,82%	4,0	SATISFATÓRIO
	RANKING MÉDIO			4,1	SATISFATÓRIO

Quadro 11: Resumo, dimensionamento e interpretação do Ranking Médio (RM) dos respondentes por questão (Q27 a Q 30).

Fonte: Elaborado pelo autor

Significativa maioria dos respondentes concorda com as assertivas, demonstrando que as entidades pesquisadas seguem as determinações dos doadores para a prestação de contas.

Tabela 23: Distribuição da Pontuação Média dos respondentes

Distribuição do RM por respondente			
Faixas de pontuação média	Conceito	Contagem	%
Até 1,5 pontos	Péssimo	0	0,00%
De 1,6 a 2,5 pontos	Insatisfatório	0	0,00%
De 2,6 a 3,5 pontos	Fraco	5	15,15%
De 3,6 a 4,5 pontos	Satisfatório	25	75,76%
De 4,6 a 5,0 pontos	Muito satisfatório	3	9,09%
---	Total	33	100,00%

Fonte: Elaborada pelo autor

Significativa maioria (84,85%) obteve média acima de 3,6 pontos.

O resultado é satisfatório para a percepção de apresentação de demonstrativos de prestações de contas, conforme ilustrado no gráfico abaixo:

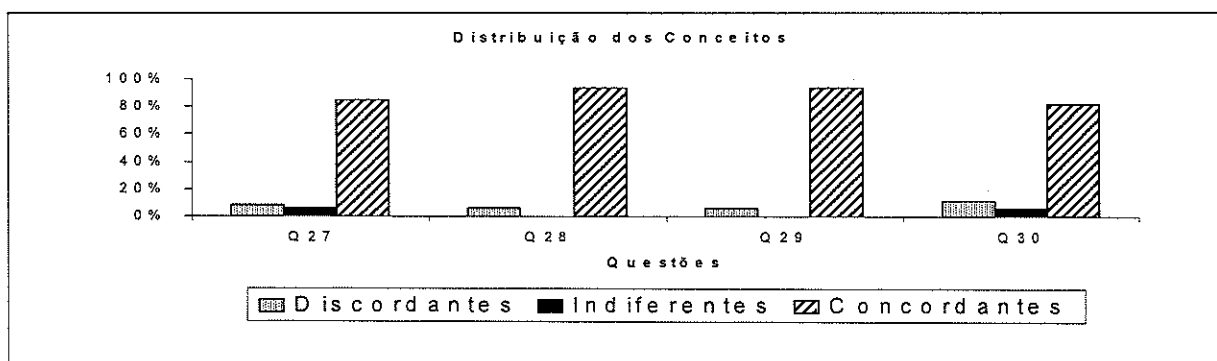


Gráfico 05: Análise gráfica das questões 27 a 30.

Fonte: Elaborado pelo autor

II - Finalidade dos relatórios da prestação de contas, questões 31 a 34:

Objetivo: Aferir a percepção dos respondentes sobre as finalidades de relatórios de prestação de contas para usuários externos.

Os relatórios de prestação de contas da entidade para os usuários externos (doadores, Governo, credores etc.) têm como finalidade:					
QUESTÕES	TABULAÇÃO			Pontuação Média	CONCEITO
	Discordantes	Indiferentes	Concordantes		
31) Permitir a identificação dos produtos/serviços prestados pela entidade	0,00%	0,00%	100,00%	4,6	MUITO SATISFATÓRIO

QUESTÕES	TABULAÇÃO			Pontuação Média	CONCEITO
	Discordantes	Indiferentes	Concordantes		
32) Demonstrar a capacidade da entidade para continuidade na oferta desses serviços prestados a terceiros e/ou à comunidade.	12,12%	0,00%	87,88%	4,2	SATISFATÓRIO
33) Evidenciar o desempenho dos gestores da entidade na captação e alocação dos recursos.	60,61%	12,12%	27,27%	2,5	INSATISFATÓRIO
34) Evidenciar a liquidez da entidade, capacidade de saldar suas dívidas e necessidade de empréstimos de terceiros.	42,42%	6,06%	51,52%	3,1	FRACO
	RANKING MÉDIO			3,6	FRACO

Quadro 12: Resumo, dimensionamento e interpretação do Ranking Médio (RM) dos respondentes por questão (Q31 à Q 34).

Fonte: Elaborada pelo autor

Apesar do RM apresentar o conceito geral como “Fraco”, observa-se que, em algumas questões, o conceito foi mais favorável.

Tabela 24: Distribuição da pontuação dos respondentes

Distribuição do RM por respondente			
Faixas de pontuação média	Conceito	Contagem	%
Até 1,5 pontos	Muito insatisfatório	0	0,00%
De 1,6 a 2,5 pontos	Insatisfatório	2	6,06%
De 2,6 a 3,5 pontos	Fraco	18	54,55%
De 3,6 a 4,5 pontos	Satisfatório	8	24,24%
De 4,6 a 5,0 pontos	Muito satisfatório	5	15,15%
---	Total	33	100,00%

Fonte: Elaborada pelo autor

A maioria (50,61%) dos respondentes obteve média abaixo de 3,5 pontos.

O resultado é insatisfatório para a percepção dos respondentes quanto às finalidades de relatórios de prestação de contas aos usuários externos.

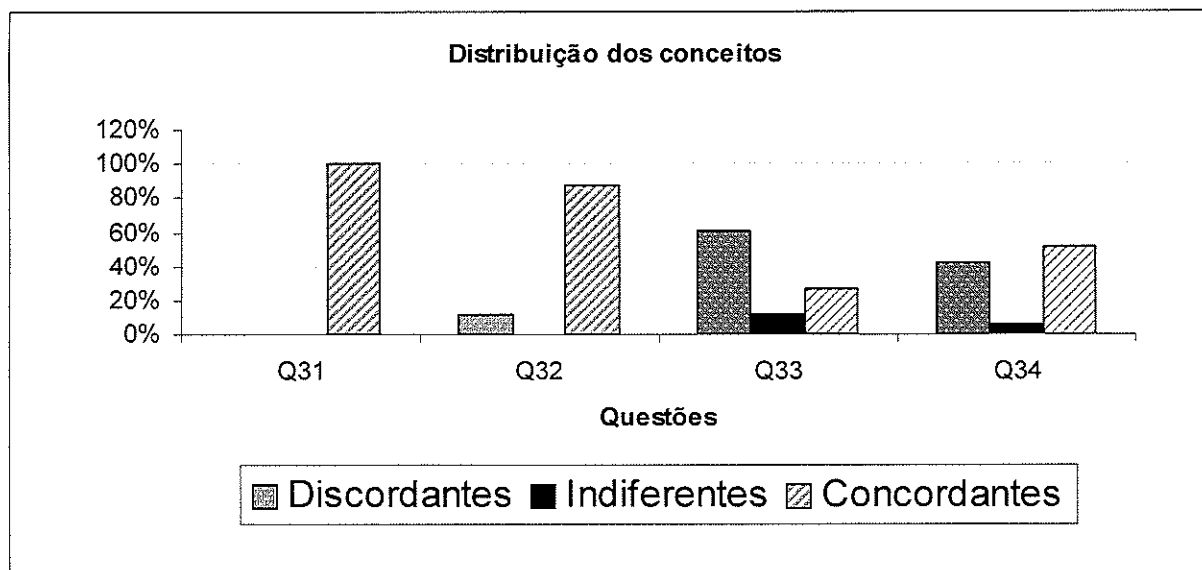


Gráfico 06: Análise gráfica das questões 31 a 34.

Fonte: Elaborado pelo autor

III - Evidenciação dos relatórios da prestação de contas, questões da 35 a 43:

Observação: frente à variação entre os conceitos, este constructo será objeto de posterior análise de associação.

Objetivo: Aferir a percepção dos respondentes sobre as principais evidências apresentadas nos relatórios de prestação de contas da entidade para usuários externos.

Os relatórios de prestação de contas da entidade para os usuários externos evidenciam:					
QUESTÕES	TABULAÇÃO				CONCEITO
	Discordantes	Indiferentes	Concordantes	Pontuação Média	
35) Contingências tributárias (dívidas e riscos tributários e fiscais futuros com o Governo).	54,55%	3,03%	42,42%	2,6	FRACO
36) Contingências trabalhistas (dívidas e riscos de indenizações trabalhistas futuras).	54,55%	3,03%	42,42%	2,7	FRACO
37) A alocação do superávit ou sobra de recursos de um projeto específico em outro projeto.	66,67%	9,09%	24,24%	2,2	INSATISFATÓRIO

QUESTÕES	TABULAÇÃO				CONCEITO
	Discordantes	Indiferentes	Concordantes	Pontuação média	
38) Restrições parciais para o uso dos recursos recebidos em doação e/ou financiamento.	63,64%	15,15%	21,21%	2,2	INSATISFATÓRIO
39) Restrições totais para o uso dos recursos recebidos em doação e/ou financiamento.	54,55%	21,21%	24,24%	2,4	INSATISFATÓRIO
40) Os recursos sem restrição recebidos em doação e/ou financiamento.	60,61%	9,09%	30,30%	2,4	INSATISFATÓRIO
41) Receitas, ganhos, despesas e perdas por projeto.	6,06%	0,00%	93,94%	4,1	SATISFATÓRIO
42) Promessas e expectativas de doações futuras.	84,85%	3,03%	12,12%	2,0	INSATISFATÓRIO
43) Gastos com a captação de recursos.	24,24%	3,03%	72,73%	3,7	SATISFATÓRIO
RANKING MÉDIO				2,7	INSATISFATÓRIO

Quadro 13: Resumo, dimensionamento e interpretação do Ranking Médio (RM) dos respondentes por questão (Q35 a Q 43).

Fonte: Elaborado pelo autor

A média geral por questão é de 2,7 pontos – Insatisfatório.

Tabela 25: Distribuição da Pontuação Média dos respondentes (*Likert*)

Distribuição do RM por respondente			
Faixas de pontuação média	Conceito	Contagem	%
Até 1,5 pontos	Muito insatisfatório	0	0,00%
De 1,6 a 2,5 pontos	Insatisfatório	18	54,55%
De 2,6 a 3,5 pontos	Fraco	7	21,21%
De 3,6 a 4,5 pontos	Satisfatório	6	18,18%
De 4,6 a 5,0 pontos	Muito satisfatório	2	6,06%
---	Total	33	100,00%

Fonte: Elaborada pelo autor

A maioria (54,55%) obteve média abaixo de 2,5 pontos – não concordantes, sendo que expressivo índice (21,21%) encontra-se na faixa “Fraco” e 24,24% são concordantes com as assertivas propostas.

		Q2) Tempo no Cargo	Q3) Remunera ção / Voluntário	Q14) Próprio	Q14) Jurídica	Q14) 3º Setor	Q14) Física	Q14) Governos	Q27) Relevância	Q29) Doador
Q3) Remuneração / Voluntário	Pearson Correlation	0,062	1	0,189	-,426(**)	0,099	-0,096	-,390(**)	-0,229	0,104
	Sig. (2- tailed)	0,734		0,293	0,014	0,582	0,596	0,025	0,2	0,566
	N	33	33	33	33	33	33	33	33	33
Q14) Próprio	Pearson Correlation	-0,31	0,189	1	0,053	0,221	-0,32	0,083	-0,146	0,212
	Sig. (2- tailed)	0,079	0,293		0,768	0,217	0,07	0,646	0,417	0,236
	N	33	33	33	33	33	33	33	33	33
Q14) Jurídica	Pearson Correlation	0,135	-,426(**)	0,053	1	0,255	0,315	-0,22	-0,057	0,194
	Sig. (2- tailed)	0,453	0,014	0,768		0,153	0,074	0,219	0,754	0,28
	N	33	33	33	33	33	33	33	33	33
Q14) 3º Setor	Pearson Correlation	-0,262	-0,099	0,221	0,255	1	-0,08	-0,165	-0,098	-0,17
	Sig. (2- tailed)	0,141	0,582	0,217	0,153		0,657	0,36	0,589	0,344
	N	33	33	33	33	33	33	33	33	33
Q14) Física	Pearson Correlation	0,099	-0,096	-0,32	0,315	-0,08	1	-0,113	0,329	-0,09
	Sig. (2- tailed)	0,583	0,596	0,07	0,074	0,657		0,531	0,061	0,611
	N	33	33	33	33	33	33	33	33	33
Q14) Governos	Pearson Correlation	-0,342	-,390(**)	0,083	-0,22	0,165	-0,113	1	0	-0,04
	Sig. (2- tailed)	0,051	0,025	0,646	0,219	0,36	0,531		1	0,812
	N	33	33	33	33	33	33	33	33	33
Q27) Relevância	Pearson Correlation	-0,194	-0,229	-0,146	-0,057	0,098	0,329	0	1	-0,18
	Sig. (2- tailed)	0,28	0,2	0,417	0,754	0,589	0,061	1		0,322
	N	33	33	33	33	33	33	33	33	33
Q29) Doador	Pearson Correlation	0,034	0,104	0,212	0,194	-0,17	-0,092	-0,043	-0,178	1
	Sig. (2- tailed)	0,852	0,566	0,236	0,28	0,344	0,611	0,812	0,322	
	N	33	33	33	33	33	33	33	33	33

Quadro 14: Teste estatístico do r de *pearson* (Q2, Q3, Q14, Q27 e Q29).

Fonte: Elaborado pelo autor

O quadro acima realizou o teste r de *pearson*, que busca fazer correlações, neste caso com as questões 2, 3, 14, 27 e 29 do trabalho. A análise estatística das correlações demonstrou que, num primeiro momento, a relação entre a fonte de captação de recursos e a forma de prestar contas foi negativa.

Mesmo constatando uma correlação negativa, este trabalho não afirma categoricamente que não existe correlação entre as fontes de recursos e a prestação de contas, portanto os resultados deixam lacunas para novas pesquisas..

		Correlations													
		PROP RIO	JUR IDI CA	T.SE TOR	FISI CA	GOVER NO	Q38	Q39	Q40	Q41	Q42	Q43	Q35	Q36	Q37
Q35	Pearson Correlati on	0,127	0,18	0,14	0,22	-0,217	,567(**)	,527(* *)	,560(* *)	0,268	,427(*)	0,171	1	,975(* *)	,497(* *)
	Sig. (2- tailed)	0,481	0,33	0,43	0,22	0,224	0,00 1	0,002	0,001	0,132	0,01 3	0,341		0	0,003
	N	33	33	33	33	33	33	33	33	33	33	33	33	33	33
Q36	Pearson Correlati on	0,087	0,27	0,18	0,23	-0,189	,539(**)	,500(* *)	,512(* *)	0,31	,413(*)	0,14	,975(**)	1	,461(* *)
	Sig. (2- tailed)	0,629	0,13	0,31	0,19	0,291	0,00 1	0,003	0,002	0,079	0,01 7	0,438	0		0,007
	N	33	33	33	33	33	33	33	33	33	33	33	33	33	33
Q37	Pearson Correlati on	-0,19	-0,1	0,01	0,12	-0,185	,752(**)	,766(* *)	,741(* *)	,363(* *)	,680(**)	0,023	,497(**)	,461(* *)	1
	Sig. (2- tailed)	0,284	0,42	0,96	0,51	0,302	0	0	0	0,038	0	0,901	0,003	0,007	
	N	33	33	33	33	33	33	33	33	33	33	33	33	33	33

** Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

* Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

Quadro 15: Teste estatístico do r de *pearson* (Q14, Q35 à Q43).

Fonte: Elaborado pelo autor

O teste r de *pearson* mostra, por meio de seu coeficiente de correlação, o grau em que variáveis se relacionam umas com as outras, considerando que o valor probabilístico é a probabilidade de aquele valor ocorrer por um erro amostra. A partir do teste realizado, pode-se verificar (como demonstrado no quadro 14) que não há correlação entre a captação de recursos e a prestação de contas, pelo menos num primeiro momento, levando-se em conta o número de respondentes desta pesquisa.

O teste r de *pearson* foi aplicado nas principais questões da pesquisa ou naquelas que possibilitaram análises mais consistentes. Os testes estatísticos não validaram a proposta da hipótese de pesquisa, mas deixaram caminhos para outras pesquisas.

As principais questões do questionário, ou as que possibilitaram melhores análises estatísticas, foram:

- questões 2 e 3 da parte um (perfil do respondente);
- questão 14 da parte três (captação de recursos) e
- questões 27 a 43 da parte cinco (prestação de contas).

Por meio dessas questões foram elaborados os testes estatísticos do qui-quadrado e do r de *pearson*, que buscam relações entre as questões.

Outras questões poderiam ser utilizadas nos testes estatísticos, entretanto o cruzamento com as questões 2, 3, 14 e da 27 a 43 apresentou resultados consistentes e satisfatórios a respeito da captação de recursos e prestação de contas.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente tópico apresenta as considerações finais sobre este estudo. A pesquisa de campo, realizada com 33 respondentes, possibilitou fazer inferências mais profundas com os dados coletados.

Contudo a pesquisa de campo apresentou resultados relevantes para o estudo, juntamente com a contribuição da pesquisa bibliográfica.

A pesquisa objetivou identificar as origens de recursos das entidades pesquisadas, analisar o processo de prestação de contas destas entidades e verificar se existe alguma relação entre a captação de recursos e o processo de prestação de contas.

Os objetivos foram atendidos pela pesquisa, pois foram identificadas as origens de recursos das entidades pesquisadas, o processo de prestação de contas, bem como a relação entre a captação de recursos com o processo de prestação de contas.

A pesquisa demonstrou também que a prestação de contas contém dados contábeis, que os gestores utilizam as informações contábeis para elaboração da prestação de contas e que as informações extraídas da contabilidade podem ser usadas pelos gestores das entidades pesquisadas tanto para avaliação de desempenho da entidade quanto para tomada de decisão.

Outro aspecto importante relaciona-se ao fato de que algumas questões apontaram possíveis problemas de gestão nas entidades do Terceiro Setor pesquisadas. Como esse aspecto não é objeto de estudo desta pesquisa, tais dados poderão ser utilizados para elaboração de outros trabalhos científicos.

As questões do instrumento de pesquisa foram consideradas boas e de fácil compreensão pelos respondentes e por um especialista em estatística, o que possibilitou boas análises por meio da estatística descritiva e testes estatísticos paramétricos e não paramétricos.

A hipótese básica da pesquisa (**As fontes de recursos interferem no processo de prestação de contas, pois ela não é uniforme e suas regras são estabelecidas pela origem dos recursos**) corresponde a uma possível resposta para a questão da pesquisa (**As fontes de recursos das entidades do Terceiro Setor interferem no processo de prestação de contas?**)

Para verificar a validação da hipótese, utilizou-se o teste de correlação *r* de *pearson* através do software SPSS. Obteve-se resultado através do grau de significância 0,05, ou seja, 5%.

O teste demonstrou que não existe correlação entre a prestação de contas e a captação de recursos, embora existisse um pequeno indício da existência dessa correlação, conforme apresentado na relação da questão 27 (a entidade considera os demonstrativos de prestação de contas muito relevantes para o processo de captação de recursos), com a parte um e dois do questionário (perfil do respondente e da entidade).

Os testes estatísticos paramétricos e não paramétricos demonstraram que tal relação não existe, pelo menos com o número de respondentes desta pesquisa, o que não impossibilitaria a análise com um outro grupo de respondentes da mesma categoria (entidades do Terceiro Setor) e um aumento no número das amostras.

As questões foram consideradas de fácil compreensão pelos respondentes da presente pesquisa. As perguntas 27 a 43, elaboradas utilizando o conceito de *Likert* com escala de cinco pontos, buscaram extrair informações confidenciais e comprometedoras das entidades do Terceiro Setor, o que pode ter sido visto com maus olhos pelos respondentes, fato que não foi pesquisado nem cientificamente provado.

A pesquisa, portanto, não validou a hipótese básica apresentada no primeiro capítulo. Para tanto seriam necessários mais dados que, por sua vez, exigiriam mais tempo e recursos do que o pesquisador dispunha para concretização da pesquisa.

REFERÊNCIAS

- ABONG. ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE ORGANIZAÇÕES NÃO GOVERNAMENTAIS. **Manual de administração jurídica, contábil e financeira para organizações não governamentais**. São Paulo: Peirópolis, 2003.
- AFETOS. ADMINISTRAÇÃO E FINANÇAS DE ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR. **Glossário do Terceiro Setor**. [2007]. Disponível em: <http://www.afetos.adm.br/index_arquivos/CETSglossarioAaZ.htm>. Acesso em: 29 Jan. 2007.
- BABBIE, E. **Métodos de pesquisas de survey**. Tradução de Guilherme Cezarino. Belo Horizonte: UFMG, 2001.
- BRASIL. **Código tributário nacional**, promulgado em 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 08 jan. 2007.
- _____. **Lei nº 6.404** de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6404consol.htm>. Acesso em: 08 jan. 2007.
- _____. **Constituição da República Federativa do Brasil**, promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 14 ago. 2006.
- _____. **Lei nº 8.313** de 23 de dezembro de 1991. Restabelece princípios da Lei nº 7.505, de 2 de julho de 1986, institui o Programa Nacional de Apoio à Cultura (Pronac) e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8313cons.htm>. Acesso em: 26 jan. 2007.
- _____. **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: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9790.htm>. Acesso em: 26 jan. 2007.
- BARRAGAN, L. G. **Controle interno: diagnóstico e adaptação das técnicas existentes para as entidades do terceiro setor**, 2005. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica) – Centro Universitário Álvares Penteado, São Paulo, 2005.

CARDOSO, R. Fortalecimento da sociedade civil. In: IOSCHPE, E. B. (Org.). **3º setor desenvolvimento social sustentável**. 2. ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 2000. cap. 1, p. 7-12.

CERVO, A. L.; BERVIAN, P. A. **Metodologia científica**. 5 ed. São Paulo: Prentice Hall, 2002.

CESNIK, F. S. **Guia do incentivo à cultura**. Barueri: Manole, 2002.

CFC. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 837**, de 22 de fevereiro de 1999. Aprova da NBC T 10 – dos Aspectos Contábeis Específicos em Entidades Diversas, item NBC T 10.4 – Fundações. Disponível em: <http://www.crcsp.org.br/portal_novo/legislacao_contabil/normas/index.htm>. Acesso em: 04 fev. 2007.

_____. **Resolução CFC nº 877**, de 18 de abril de 2000. Aprova da NBC T 10 – dos Aspectos Contábeis Específicos em Entidades Diversas, item NBC T 10.19 – Entidades sem Finalidade de Lucros. Disponível em: <http://www.crcsp.org.br/portal_novo/legislacao_contabil/normas/index.htm>. Acesso em: 04 fev. 2007.

_____. **Manual de procedimentos contábeis para fundações e entidades de interesse social**. 2. ed. Brasília: CFC, 2004.

CHOO, C. W. **A organização do conhecimento**: como as organizações usam a informação para criar significado, construir conhecimento e tomar decisões. Tradução: Eliana Rocha. São Paulo: Senac, 2003.

CONNORS, T. D. **Nonprofit handbook** : management. 2nd ed. New York: Sons, 1997.

COOPER, D. R.; SCHINDLER, P. S. **Métodos de pesquisa em administração**. Tradução: Luciana de Oliveira da Rocha. 7. ed. Porto Alegre: Bookman, 2003.

CRUZ, C. M.; ESTRAVIZ, M. **Captação de diferentes recursos para organizações sem fins lucrativos**. São Paulo: Global, 2000. (Coleção Gestão e Sustentabilidade).

CURTY, A. L. **Administração em organizações de produto social**: articulações possíveis. In: ÁVILA, C. M. (Coord.). *Gestão de projetos sociais*. São Paulo: AAPCS, 1999. (Coleção Gestores Sociais). cap. 4, p. 17-31.

DANCEY, C. P.; REIDY, J. **Estatística sem matemática para psicologia**: usando SPSS para Windows. 3. ed. Porto Alegre: Artmed, 2006.

DEMO, P. **Saber pensar**. 2. ed. São Paulo: Cortez, 2001.

DI PIETRO, M. S. Z. **Parcerias na administração pública**: concessão, permissão, franquia, terceirização e outras formas. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

DO you need to give up direct-mail fundraising? Nonprofit World, Canton, v. 20, n. 2. p. 5, Mar/Apr2002. Disponível em <<http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=buh&AN=19072232&lang=pt-br&site=ehost-live>>. Acesso em 21 jan. 2007.

DRUCKER, P. F. **Administração de organizações sem fins lucrativos**: princípios e práticas. São Paulo: Pioneira, 1994.

_____. _____. _____. 4. ed. São Paulo: Pioneira, 1997.

FASB – Financial Accounting Standards Board. **Statement of Financial Accounting Standards nº 4 (FAS 4)** Connecticut, 1980. Disponível em <<http://www.fasb.org>> Acesso em 30 jul.2007.

_____. **Statement of Financial Accounting Standards nº 116 (FAS 116)** Connecticut, 1985a. Disponível em <<http://www.fasb.org>> Acesso em 30 jul.2007.

_____. **Statement of Financial Accounting Standards nº 117 (FAS 117)** Connecticut, 1985b. Disponível em <<http://www.fasb.org>> Acesso em 30 jul.2007.

FERNANDES, R. C. O que é o terceiro setor? In: IOSCHPE, E. B. (Org.). **3º setor desenvolvimento social sustentável**. 2. ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 2000. cap. 3, p. 25-33.

_____. **Privado porém público**: O terceiro setor na América Latina. 3. ed. Rio de Janeiro: Relume Dumará, 2002.

FERRAREZI, E.; REZENDE, V. **OSCIIP – Organização da sociedade civil de interesse público**: a Lei 9.790/99 como alternativa para o Terceiro Setor. Brasília: Comunidade Solidária, 2000.

FERREIRA, A. B. H. **Novo dicionário básico da língua portuguesa**: Folha / Aurélio. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1994-1995.

FISCHER, R. M. **O desafio de colaboração**: práticas de responsabilidade social entre empresas e terceiro setor. São Paulo: Gente, 2002.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. São Paulo: Atlas, 1995.

GREGORINI, A.; ALVES, C.; MARINHO, R.S. *Reponsability, accountability & compliance*: comprometer, honrar e exigir/cobrar. In: LABORATÓRIO DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 1., Porto Velho, 2003. **Caderno de aprendizado**. Rondônia: EDUFRO, 2003.

HENDERSON, D. A.; CHASE, B. W.; WOODSON, B. M. **Performance measures for NPOs**. Journal of accountancy, Jersey City, v. 193, n. 1, p. 63-68, Jan. 2002.

HENDRIKSEN, E.; S; VAN BREDA, M. F. **Accounting theory**. 5th ed. New York: Irwin, 1992.

_____. **Teoria da contabilidade**. Tradução: Antonio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas, 1999.

HILL, M. M.; HILL, A. **Investigação por questionário**. 2. ed. Lisboa: Silabo. 2002

HUDSON, M. **Administrando organizações do terceiro setor**: o desafio de administrar sem receita. Tradução: James F. Sunderland Cook. São Paulo: Makron Books, 1999.

IBRACON - INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL. **Normas internacionais de contabilidade 2001**. São Paulo: Ibracon, 2002.

IUDÍCIBUS, S. **Teoria da contabilidade**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

_____. MARTINS, E.; GELBCKE, E. R. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**: aplicável às demais sociedades. 6. ed. rev. e atual., adaptada à legislação societária. São Paulo: Atlas, 2003.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. A. **Metodologia do trabalho científico**. São Paulo: Atlas, 1992.

LEVIN, J. **Estatística**: aplicada a ciências humanas. 2. ed. São Paulo: Harbra, 1987.

MALHOTRA, N. K. **Pesquisa de marketing**: uma orientação aplicada. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

MEGGINSON, L. C.; MOSLEY, D. C.; PIETRI JR. P. H. **Administração**: conceitos e aplicações. Tradução: Auriphebo Berrance Simões. São Paulo: Harbra, 1986.

MELO NETO, F. P.; FROES, C. **Responsabilidade social & cidadania empresarial**: a administração do terceiro setor. 2. ed. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2001.

MENEZES, L. C. M. **Gestão de projetos**. São Paulo: Atlas, 2001.

MILANI FILHO, M. A. F. **A função controladoria em entidades filantrópicas**: uma contribuição para a avaliação de desempenho. 2004. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo - USP, São Paulo, 2004.

NAKAGAWA, M. **Introdução à controladoria**: conceitos, sistemas, implementação. São Paulo: Atlas, 1993.

NONAKA, I.; TAKEUCHI, H. **Criação de conhecimento na empresa**: como as empresas japonesas geram a dinâmica da inovação. Tradução: Ana Beatriz Rodrigues, Priscilla Martins Celeste. 5. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

OLAK, P. A. **Contabilidade de entidades sem fins lucrativos não governamentais**. 1996. Dissertação de Mestrado (Mestrado em Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo - USP, São Paulo, 1996.

OLIVEIRA, A. B. S. (Coord). **Métodos e técnicas de pesquisa em contabilidade**. São Paulo, Atlas, 2003.

ONGs empregam 39,5 milhões de pessoas. [2004]. Disponível em: <<http://www.herbario.com.br/atual/ongsemp.htm>>. Acesso em: 22 Set. 2004.

OSTER, S. M. **Strategic management for nonprofit organizations: theory and cases**. New York: Oxford, 1995.

PEREIRA, L. C. B.; GRAU, N. C. **O público não-estatal na reforma do Estado**. Rio de Janeiro: FGV, 1999.

PIMENTA, M. A. **Comunicação empresarial: conceitos e técnicas para administradores**. Campinas: Alínea, 2002.

RITS. REDE DE INFORMAÇÕES SOBRE O TERCEIRO SETOR. **Informações sobre as OSCs**. [2004]. Disponível em: <http://www.rits.org.br/idac.rits.org.br/idac_inf.htm>. Acesso em: 22 set. 2004.

_____. **Informações sobre as OSCs**. [2006]. Disponível em: <http://www.rits.org.br/idac.rits.org.br/idac_jan_info.html>. Acesso em: 14 ago. 2006.

_____. **Financiamento**. [2007]. Disponível em: <http://www.rits.org.br/pesquisa_no_site/mostra_resultados.cfm?criteria=financiamento>. Acesso em: 31 Jan. 2007.

ROCHE, C. **Avaliação de impacto dos trabalhos de ONGs: aprendendo a valorizar as mudanças**. São Paulo: Cortez, 2000.

RYANS, C. C; SHANKLIN, W. L. **Strategic planning, marketing and public relations, and fund-raising in higher education: perspectives, readings, and annotated bibliography**. London: Scarecrow Press, 1986.

SALAMON, L. M.; ANHEIER, H. K. **Handbook on nonprofit institutions in the system of national accounts**. 2000. Disponível em: <<http://www.jhu.edu>>. Acesso em: 22 set. 2004.

_____ et al. **Global Civil Society** - Dimensions of the Nonprofit Sector. Baltimore: The Johns Hopkins Center for Civil Society Studies, 1999. Disponível em: <<http://jhuniverse.jhu.edu/~ccss/pubs/books/gcs/>>. Acesso em: 24 jan. 2007.

SANTOS, A. **Demonstração do valor adicionado – DVA**: um instrumento para medição da geração e distribuição de riqueza das empresas. 1999. Tese (Livre Docência) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo - USP, São Paulo, 1999.

SEBRAE. Serviço brasileiro de apoio às micro e pequenas empresas: **Glossário**. [2007]. Disponível em: <http://www.sebrae.com.br/br/npublish/glossario_creditoc.asp>. Acesso em: 29 Jan. 2007.

SILVA, A. C. R. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade**: orientação de estudos, projetos, relatórios, monografias, dissertações, teses. São Paulo: Atlas, 2003.

SMITH, BUCKLIN & ASSOCIATES. **The complete guide to nonprofit management**. 2nd ed. New York: John Wiley, 2000.

SZAZI, E. **Terceiro setor**: regulamentação no Brasil. 2. ed. São Paulo: Peirópolis, 2001.

TANCREDI, F. B.; KISIL, M. I. O ensino de gerência de projetos sociais. **Revista Eletrônica de Administração**, Porto Alegre, 4. ed. v. 2, n. 3, nov. dez. de 1996. Disponível em: <<http://www.read.adm.ufrgs.br/edicoes/anteriores.php>>. Acesso em: 18 dez. 2006.

TELLES, R.. **Considerações sobre tipificação científica e pesquisa qualitativa**. Revista Álvares Penteado, São Paulo, v.3, n.6, p. 83-93, jun. 2001.

_____. A efetividade da “matriz de amarração” de mazzon nas pesquisas em administração. **Revista de Administração**, São Paulo: USP, v. 36, n.4, p. 64-72, out/dez. 2001.

TENÓRIO, F. G. (Org.). **Gestão de ONGs**: principais funções gerenciais. 5. ed. Rio de Janeiro: FGV, 2001.

TINKELMAN, D. **The decision-usefulness of nonprofit fundraising ratios: some contrary evidence.** Journal of Accounting, Auditing & Finance, Westport, v. 21, n. 4, p. 441-462, Fall2006.

VILANOVA, Regina Célia Nascimento. **Contribuição à elaboração de um modelo de apuração de resultado aplicado às organizações do terceiro setor: uma abordagem da gestão econômica.** 2004. Dissertação (Mestrado) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo - USP, São Paulo, 2004.

WANDERLEY, J. A. **Negociação total: encontrando soluções, vencendo resistências, obtendo resultados.** São Paulo: Gente, 1998.

Esta pesquisa visa estudar nas organizações do terceiro setor, os aspectos relacionados as fontes de recursos e a prestação de contas. O resultado desta pesquisa será utilizado na Dissertação de Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica da UNIFECAP - Centro Universitário Álvares Penteado, sob orientação da Professora Dra. Elionor Farah Jreige Weffort.

Por favor, responda, a sua participação é fundamental para complementação desta pesquisa.

Atenciosamente,
Eduardo dos Santos Miranda
Mestrando em Controladoria e Contabilidade Estratégica – UNIFECAP

PARTE UM - PERFIL DO RESPONDENTE

1) Qual é o seu cargo ou função na entidade?

Cargo ou função: _____

2) Há quanto tempo você trabalha nesta entidade?

Anos: _____ Meses: _____

3) Seu trabalho nesta Entidade é remunerado ou voluntário?

Remunerado Voluntário

4) Qual é a sua formação acadêmica?

Ensino Fundamental Especialização, Qual _____
 Ensino Médio Mestrado, Qual _____
 Ensino Técnico, Qual _____ Doutorado, Qual _____
 Curso Superior, Qual _____ Pós-Doutorado, Qual _____

5) Qual é a sua experiência profissional? (se necessário assinalar mais de uma opção)

Setor Público Tempo: _____
 Setor Privado Tempo: _____
 Terceiro Setor Tempo: _____

PARTE DOIS - PERFIL DA ENTIDADE

6) A Entidade segue a legislação das OSCIPS?

Sim Não

7) Qual é o principal âmbito de atuação da entidade?

Nacional (Brasil) Internacional

8) Quais são as atividades principais da entidade?

Cultura e Recreação Lei, Direito e Política
 Educação e Pesquisa Intermediários para Filantropia e Promoção de Voluntários
 Saúde Atividades Internacionais
 Serviços Sociais Religião
 Meio ambiente Negócios, associação profissionais e sindicatos
 Desenvolvimento e Habitação Não classificadas: Outras _____

9) Qual é a previsão de gastos para 2007 (em reais R\$)?

R\$ _____

10) Quantos funcionários (registrados na folha de pagamento, regime CLT) tem a entidade?

Número de funcionários: _____

11) Quantos prestadores de serviços autônomos tem a entidade?

Número de prestadores de serviços autônomos - pessoas físicas: _____

Número de prestadores de serviços autônomos - pessoas jurídicas: _____

12) Quantos voluntários tem a entidade (colaboradores sem remuneração)?

Número de voluntários: _____

PARTE TRÊS - CAPTAÇÃO DE RECURSOS

13) De acordo com as origens do capital da entidade, nacional ou internacional, qual é o percentual das fontes de recursos?

Nacional (Brasil) _____%
 Internacional _____%

14) Quais são as fontes de recursos da entidade e o percentual?

Próprio (gerado das atividades da própria Entidade, exceto doações) _____%
 Doações das pessoas jurídicas _____%
 Doações das pessoas físicas _____%
 Doações de outras Entidades do Terceiro Setor _____%
 Recursos do Governo _____%
 Outros, quais? _____ e _____%

15) Quais as fontes de recursos não-monetários da entidade?

Doação em produtos
 Mão-de-obra Voluntária
 Outros, quais? _____

16) Qual é a periodicidade da captação de recursos? (os itens 1 a 4 podem ser repetidos)

1 - Anualmente 2 - Trimestralmente 3 - Mensalmente 4 - Outro, Qual? _____

- () Próprio (gerado das atividades da própria Entidade, exceto doações)
 () Doações das pessoas jurídicas
 () Doações das pessoas físicas
 () Doações de outras Entidades do Terceiro Setor
 () Recursos do Governo
 () Outros, quais? _____

17) Em relação ao trabalho de obtenção de recursos realizado por sua entidade, classifique-a de acordo com a escala abaixo:

1 - Péssimo 2 - Ruim 3 - Razoável 4 - Bom 5 - Excelente

- () Próprio (gerado das atividades da própria Entidade, exceto doações)
 () Doações das pessoas jurídicas
 () Doações das pessoas físicas
 () Doações de outras Entidades do Terceiro Setor
 () Recursos do Governo
 () Outros, quais? _____

18) A entidade faz uso de alguns intermediários (proponentes) remunerados para captação de recursos? (Se sim, responda a questão 19).

- () Sim () Total () Parcialmente
 () Não

19) Qual o grau de satisfação da entidade em relação ao trabalho dos intermediários (proponentes) na captação de recursos?

- () 1 - Muito Insatisfeita
 () 2 - Insatisfeita
 () 3 - Indecisa
 () 4 - Satisfeita
 () 5 - Muito Satisfeita

20) Que meios ou recursos a entidade utiliza para pagar seus gastos de consumo (salário, material de escritório e etc)?

- () Próprio (gerado das atividades da própria entidade, exceto doações)
 () Subvenção ou Convênio
 () Doações das pessoas jurídicas
 () Doações das pessoas físicas
 () Doações de outras Entidades do Terceiro Setor
 () Receita Financeira
 () Sobra ou Superávit de Outras Doações
 () Outros, quais? _____

PARTE QUATRO - PRESTAÇÃO DE CONTAS

21) Qual é a periodicidade da prestação de contas aos usuários externos (os itens 1 à 4 podem ser repetidos):

1 - Anualmente 2 - Trimestralmente 3 - Mensalmente 4 - Outro, Qual? _____

Nacional (Brasil)

- () Empresas
 () Pessoas Físicas
 () Outras Entidades do Terceiro Setor
 () Governo

Internacional

- () Empresas
 () Pessoas Físicas
 () Outras Entidades do Terceiro Setor
 () Governo

22) Quem é responsável pela elaboração da prestação de contas para os usuários externos? (se necessário, assinale mais de uma alternativa)

- () Sócios
 () Administradores/Diretores
 () Gerentes
 () Supervisores
 () Coordenadores
 () Outros, quais? _____

23) A prestação de contas passa por aprovação interna antes da sua divulgação aos usuários externos?

1 - Nunca 2 - Às vezes 3 - Sempre

- () Sócios
 () Administradores/Diretores
 () Gerentes
 () Supervisores
 () Coordenadores
 () Outros, quais? _____

24) A prestação de contas passa por revisão?

1 - Nunca 2 - Às vezes 3 - Sempre

- () Sócios
 () Administradores/Diretores
 () Gerentes
 () Supervisores
 () Coordenadores
 () De uma Auditoria Interna
 () De uma Auditoria Externa
 () De um Consultor
 () Outros, quais? _____

- 25) A entidade utiliza serviços de:
- Contador próprio (funcionário da entidade)
 - Contador voluntário (não remunerado)
 - Contador autônomo externo
 - Escritório de contabilidade externo

26) São parte integrante da prestação de contas da entidade para os usuários externos:

- Balanço patrimonial
- Demonstrativo de atividades/resultados
- Fluxo de caixa
- Balanço Social e demonstração de Valor Adicionado
- Outras informações financeiras
- Outras informações não financeiras

INDIQUE O SEU GRAU DE CONCORDÂNCIA COM AS AFIRMATIVAS A SEGUIR (QUESTÕES 27 à 43)	Discordo Totalmente	Discordo parcialmente	Indeciso	Concordo parcialmente	Concordo Totalmente
Questões Gerais					
27) A entidade considera os demonstrativos de prestação de contas muito relevantes para o processo de captação de recursos.					
28) A entidade elabora os demonstrativos de prestação de contas aos usuários externos em função de exigências legais.					
29) A entidade elabora os demonstrativos de prestação de contas aos usuários externos em função dos doadores.					
30) A entidade elabora os demonstrativos de prestação de contas aos usuários externos em função dos credores.					
Os relatórios de prestação de contas da entidade para os usuários externos (doadores, Governo, credores etc.) tem como finalidade:					
31) Permitir a identificação dos produtos/serviços prestados pela entidade					
32) Demonstrar a capacidade da entidade para continuidade na oferta destes serviços prestados a terceiros e/ou a comunidade.					
33) Evidenciar o desempenho dos gestores da entidade na captação e alocação dos recursos.					
34) Evidenciar a liquidez da entidade, capacidade de saldar suas dívidas e necessidade de empréstimos de terceiros.					
Os relatórios de prestação de contas da entidade para os usuários externos evidenciam:					
35) Contingências tributárias (dívidas e riscos tributários e fiscais futuros com o Governo).					
36) Contingências trabalhistas (dívidas e riscos de indenizações trabalhistas futuras).					
37) A alocação do superávit ou sobra de recursos de um projeto específico em outro projeto.					
38) Restrições parciais para o uso dos recursos recebidos em doação e/ou financiamento.					
39) Restrições totais para o uso dos recursos recebidos em doação e/ou financiamento.					
40) Os recursos sem restrição recebidos em doação e/ou financiamento.					
41) Receitas, ganhos, despesas e perdas por projeto.					
42) Promessas e expectativas de doações futuras.					
43) Gastos com a captação de recursos.					

Questionamentos / Sugestões / Observações Gerais sobre o ASSUNTO ABORDADO:

Questionamentos / Sugestões / Observações Gerais sobre o QUESTIONÁRIO:

Você deseja receber os resultados consolidados da pesquisa (todas as entidades participantes)?

- Sim
- Não

* E-mail para envio dos resultados: _____

A entidade que você representa gostaria de ter o nome divulgado como colaboradora desta pesquisa?

IMPORTANTE: haverá apenas a divulgação do nome da entidade, mantendo-se o sigilo das respostas individuais fornecidas.

- Sim - Nome da Entidade: _____
- Não