

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO
EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS
MESTRADO ACADÊMICO
EM CONTABILIDADE**

**UMA INVESTIGAÇÃO SOBRE A PRESTAÇÃO DE
CONTAS DAS ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR
BRASILEIRO**

IRANI MARIA DA SILVA OLIVEIRA

Orientador: Professor Luis Carlos de Miranda, Ph.D.

Dissertação de Mestrado

Recife, 2009

IRANI MARIA DA SILVA OLIVEIRA

**UMA INVESTIGAÇÃO SOBRE A PRESTAÇÃO DE CONTAS DAS
ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR BRASILEIRO**

Dissertação de Mestrado, apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Pernambuco, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis, na área de concentração informações contábeis para os usuários internos e externos.

Orientador: Professor Luis Carlos de Miranda, Ph.D.

Recife
2009

Oliveira, Irani Maria da Silva

Uma investigação sobre a prestação de contas das entidades do Terceiro Setor brasileiro / Irani Maria da Silva Oliveira. - Recife : O Autor, 2009.

106 folhas : fig., tab. e quadros.

Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal de Pernambuco. CCSA. Ciências Contábeis, 2009.

Inclui bibliografia e apêndice.

1. Contabilidade. 2. Associações sem fins lucrativos.
3. Ação de prestação de contas. I. Título.

657.4
657

CDU (1997)
CDD (22.ed.)

UFPE
CSA2009-063



Centro de Ciências Sociais Aplicadas
Departamento de Ciências Contábeis
Programa de Pós-Graduação
Mestrado em Ciências Contábeis
Coordenação

Uma Investigação sobre a Prestação de Contas das Entidades do Terceiro Setor Brasileiro.

Irani Maria da Silva Oliveira

Dissertação submetida ao corpo docente do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Pernambuco e aprovada em 19 de junho de 2009.

Banca Examinadora:

A handwritten signature in blue ink, appearing to read 'Luiz Carlos Miranda'.

Prof. Luiz Carlos Miranda, Doutor, UFPE (Orientador)

A handwritten signature in blue ink, appearing to read 'Ana Lúcia Fontes de Souza Vasconcelos'.

Profª. Ana Lúcia Fontes de Souza Vasconcelos, Doutora, UFPE (Examinadora Interna)

A handwritten signature in blue ink, appearing to read 'Ana Cristina Brito Arcoverde'.

Profª. Ana Cristina Brito Arcoverde, Ph.D, UFPE (Examinadora Externa)

DEDICATÓRIA

Dedico a Deus, pai eterno,
presente em todos
os meus dias.

AGRADECIMENTOS

Existem professores que passam pela nossa vida tornando-se uma marca indelével em nosso caráter, em nossa forma de enxergar a vida. Sem dúvida, o professor Miranda é um desses homens dedicados ao ensino e a desabrochar o melhor que há em nós. Este trabalho só foi possível pela dedicação deste professor, que tão bem soube conduzi-lo, fazendo as necessárias e imprescindíveis admoestações à autora desta pesquisa. Agradeço sua dedicação, seu estímulo e sua constante presença.

Deus é muito generoso em colocar, em nossas vidas, pessoas para nos ajudar. Talma Miranda é uma dessas pessoas que tive o privilégio de convívio, a quem fico eterna devedora das gentilezas que a mesma me concedeu.

Agradeço aos professores do mestrado pela dedicação e generosidade em compartilhar seus saberes.

Agradeço aos colegas do mestrado pela companhia, força, união e amizade.

Agradeço aos meus familiares e amigos que abriram mão da minha companhia para que eu pudesse realizar este sonho.

Agradeço à bibliotecária Ana Maria Santos e Silva, pela revisão da normalização da ABNT e à professora Veridiana Rocha Monteiro de Melo, pela revisão de texto científico realizada nesta dissertação de mestrado.

Agradeço a Todos que fazem a UFPE pela oportunidade dada aos alunos do mestrado.

Agradeço às ONGs e aos respondentes dos questionários que disponibilizaram seu tempo para tornar possível essa pesquisa.

Agradeço aos meus filhos Manoel e Juliana, pelo apoio incondicional, além das traduções de grande parte dos textos na língua inglesa, que enriqueceram esta pesquisa.

Agradeço, por fim, ao meu amado esposo *Pereira* cujo apoio foi determinante para o término deste trabalho.

A boa reputação vale mais que grandes riquezas, desfrutar de boa estima vale mais que prata e ouro.

Provérbio 22:1

“Não há nenhum respeito possível para a dignidade humana, sem luta coletiva contra a pobreza e, em última instância, não há esperanças de encontros – mesmo efêmeros - com a felicidade pessoal, sem um compromisso coletivo com o destino da Humanidade”

CUNILL GRAU, Nuria.

*Repensando o público através da sociedade. Caracas: CLAD, 1998
in Hironobu, 2003.*

RESUMO

OLIVEIRA, Irani Maria da Silva. **Uma Investigação sobre a Prestação de Contas das Entidades do Terceiro Setor Brasileiro**. Recife, 2009, 7p.

Dissertação (Mestrado) – Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal de Pernambuco.

O presente trabalho buscou verificar como as Organizações Não Governamentais (ONGs) prestam contas de suas atividades e qual o papel da contabilidade na elaboração dessa prestação de contas. Para tanto, foi realizado o método indutivo, com a realização de pesquisa bibliográfica e pesquisa de campo. Na pesquisa bibliográfica, identificou-se trabalho realizado por Rawsthorne (2008) do qual foram replicadas algumas perguntas com adaptações à realidade brasileira. A pesquisa bibliográfica permitiu também a elaboração de *check list*, que foi utilizado para análise de 205 sítios eletrônicos na internet os quais foram considerados válidos para a pesquisa, com o objetivo de caracterizar as ONGs e verificar como estas realizavam suas prestações de contas. A pesquisa bibliográfica também contribuiu para elaboração de um questionário com 19 perguntas que foram aplicados a gestores de 29 ONGs. As análises descritivas e os testes estatísticos foram efetuados com a utilização *do software Statistical Package for the Social Sciences – SPSS*, versão 15.0. A pesquisa concluiu que as ONGs apresentam 2 tipos de prestação de contas: prestação de contas financeira e prestação de contas não financeira. As prestações de contas não financeiras são relatórios que descrevem suas atividades fim; e as prestações de contas financeiras relatam sua movimentação econômico-financeira. Da análise dos 205 sítios eletrônicos, concluiu-se que 153 ONGs (73%) não apresentam nenhum tipo de prestação de contas, 52 ONGs (27%) apresentam algum tipo de prestação de contas, sendo que 27 apresentam tanto prestação de contas de contas financeira, como a não financeira, 10 apresentam apenas prestação de contas financeira e 15 apenas prestação de contas não financeira. A análise das prestações de contas financeiras identificou erros nas demonstrações financeiras e ausência de algumas demonstrações obrigatórias. Da análise dos questionários aplicados aos gestores, concluiu-se que a contabilidade não tem papel relevante na prestação de contas das ONGs em virtude dela provocar poucas alterações na organização em relação à sua administração e operacionalidade.

PALAVRAS-CHAVE: Terceiro Setor, Organizações Não Governamentais, OSCIP, prestação de contas das ONGs.

ABSTRACT

This paper aimed to verify how the non-government organizations (NOGs) account for their activities and what's the role of accountancy in the elaboration of such account, for such was utilized the inductive method, with the use bibliographic and field researches. In the bibliographic research the research made by Rawsthorne (2008) from which were replicated some questions with adaptations to the Brazilian reality was identified, the bibliographic research allowed as well the elaboration of a check list that was utilized on the analysis of 205 websites on the internet that were considered valid for the research, with the objective of characterizing the NGOs and verifying how those accounted for their activities, the bibliographic research also contributed for the elaboration of a questionnaire with 19 questions that were applied to 29 NGO managers. The descriptive analysis and statistic tests were applied with the use of the software Statistical Package For the Social Sciences – SPSS, version 15.0. The research concluded that NGOs account for 2 different types of accountance: the financial accountance and the non-financial accountance. The non financial accountances are reports that report it FIM activities and the financial accountance report their economic-financial movement. From the analysis of the 205 websites it was concluded that 153 NOGs(73%) do not present any type of accountance, 52 NOGs (27%) present some sort of accountance, but 27 present both financial and non-financial accountance, as 10 present only financial accountance and 15 present only non financial accountance. The analysis of the financial accountance presented errors on the financial demonstrations and the absence of some obligatory demonstrations. On the analysis of the questionnaires applied to the managaers it was concluded that the accountancy has no relevant paper on the NOGs accountance in virtue of the same provoking few changes in the origination in terms of its management and operationality.

KEYWORDS: Third Sector, Non-Government Organizations, OSCIP, Accountances of the NGOs.

LISTA DE TABELAS

Tabela	Descrição	Páginas
Tabela 1	Entidades qualificadas como OSCIP até setembro/2007.....	33
Tabela 2	Entidades declaradas de Utilidade Pública Federal até setembro/2007....	36
Tabela 3	Se o Terceiro Setor fosse uma economia seu PIB seria.....	38
Tabela 4	Número de entidades sem fins lucrativos, segundo a COPNI ampliada. Brasil – 2002 e 2005.....	42
Tabela 5	Número de Fundações provadas e associações sem fins lucrativos, segundo classificação das entidades sem fins lucrativos. Brasil – 2002 e 2005.....	43
Tabela 6	Distribuição absoluta e relativa das fundações privadas e associações sem fins lucrativos e do pessoal ocupado assalariado, segundo Grandes Regiões. Brasil 2005.....	44
Tabela 7	Distribuição das fundações privadas e associações sem fins lucrativos e do pessoal assalariado, segundo faixas de ano de fundação. Brasil.....	45
Tabela 8	Organizações pesquisadas na meso-região metropolitana do Belém-PA.	46
Tabela 9	Tamanho das organizações na meso-região metropolitana de Belém-PA	46
Tabela 10	Fonte e valor das receitas movimentadas pelas organizações da meso- região metropolitana de Belém-PA.....	46
Tabela 11	Aplicação de recursos do terceiro setor na meso-região do Pará. 2004....	47
Tabela 12	Distribuição das fundações privadas e associações sem fins lucrativos e do pessoal ocupado assalariado, segundo faixas de ano de fundação.....	70
Tabela 13	Quanto à qualificação (OSCIP, Utilidade Pública ou ONG).....	71
Tabela 14	Apresentação de endereço físico no sítio eletrônico.....	71
Tabela 15	Sítio eletrônico da ONG possui link pedindo doações?.....	71
Tabela 16	Apresentação de prestação de contas nos sítios eletrônicos das ONGs....	73
Tabela 17	Frequência dos sítios que apresentam prestação de contas.....	73
Tabela 18	Qualificação das ONGs que apresentam algum tipo de prestação de contas.....	74
Tabela 19	Sítio possui link sobre transparência ou prestação de contas.....	74
Tabela 20	Data da Fundação das ONGs X Aba de Transparência no sítio eletrônico.....	75
Tabela 21	Data da Fundação das ONGs X ONG que apresenta endereço físico no sítio eletrônico.....	76
Tabela 22	Qualificação das ONGs X ONGs que pedem doação.....	77
Tabela 23	Qualificação das ONGs X ONGs que tem endereço físico no sítio eletrônico.....	77
Tabela 24	Distribuição das Fundações Privadas e Associações sem Fins Lucrativos segundo faixas de ano de fundação.....	78
Tabela 25	Qualificação das ONGs respondentes.....	79
Tabela 26	ONGs possui no sítio aba de prestação de contas?.....	79
Tabela 27	Idade dos respondentes.....	80
Tabela 28	Grau de instrução dos respondentes.....	80
Tabela 29	Cargo que o respondente ocupa na ONG.....	81
Tabela 30	Tempo de atuação dos respondentes na ONG.....	81
Tabela 31	Tempo de existência da ONG.....	82
Tabela 32	Atividade principal das ONGs respondentes.....	82
Tabela 33	Número de funcionários e voluntários nas ONGs.....	83

Tabela 34	Origem de receita.....	84
Tabela 35	Profissionais ligados à prestação de contas que a organização mantém em seu quadro de funcionários.....	85
Tabela 36	Quem elabora a prestação de contas.....	85
Tabela 37	Opinião sobre regras e normas contábeis.....	86
Tabela 38	A quem se destina a prestação de contas.....	86
Tabela 39	Aspectos importantes para atender os requisitos de relatórios e prestação de contas de forma eficiente.....	86
Tabela 40	O que gera maior dificuldade para elaboração da prestação de contas....	87
Tabela 41	Informação requerida pelos financiadores/doadores de recursos das ONGs.....	87
Tabela 42	Exigência de tempo para elaboração da prestação de contas, em relação ao passado.....	87
Tabela 43	Qual o efeito que as exigências de prestação de contas e relatórios de agências financiadoras (incluindo Governo) têm em sua organização, em relação aos seguintes aspectos:.....	88
Tabela 44	Mudanças ocorridas na organização por conta de dados extraídos da contabilidade (pode marcar mais de uma).....	88
Tabela 45	ONG com receita própria X Mantém contador com vínculo.....	89
Tabela 46	Prestação de contas destinada ao Governo X Mantém contador com vínculo.....	90
Tabela 47	Prestação de contas destinada órgãos do Governo que liberam verbas X Mantém contador com vínculo.....	90
Tabela 48	Qualificação das ONGs nos sítios visitados e das que apresentam algum tipo de prestação de contas.....	92

LISTA DE QUADROS

Quadro	Descrição	Páginas
Quadro 1	Grupos e sub-grupos da Classificação Internacional das Organizações sem Fins Lucrativos (ICNPO).....	29
Quadro 2	Países cobertos pela II fase do Projeto de Estudo Comparativo do Terceiro Setor da Universidade Johns Hopkins.....	32
Quadro 3	Partes interessadas internas e externas cujos relatórios devem ser focados.....	56

LISTA DE FIGURAS

Figuras	Descrição	Páginas
Figura 1	Percentual da participação do terceiro setor no PIB dos países.....	38
Figura 2	Emprego do terceiro setor em comparação com outros setores.....	39
Figura 3	Fontes de ingressos do terceiro setor, 1995 (média 21 países).....	39

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	13
	<i>1.1 Considerações iniciais</i>	13
	<i>1.2 Caracterização do Problema</i>	15
	<i>1.3 Objetivos gerais e específicos</i>	16
	1.3.1 Objetivo geral	16
	1.3.2 Objetivos específicos	17
	<i>1.4 Questões da pesquisa</i>	17
	1.4.1 Questões relativas à pesquisa nos sítios eletrônicos	17
	1.4.2 Questões relativas à aplicação do questionário	19
	<i>1.5 Relevância da pesquisa.....</i>	20
	<i>1.6 Delimitação do estudo</i>	22
	<i>1.7 Estrutura do estudo.....</i>	23
		24
2	TERCEIRO SETOR E ORGANIZAÇÕES SEM FINS LUCRATIVOS	24
	<i>2.1 Terceiro setor.....</i>	24
	2.1.1 Entidades sem fins lucrativos	26
	2.1.2 Classificação de organizações do terceiro setor	27
	<i>2.2 Organizações do terceiro setor e principais certificações disponíveis ...</i>	29
	2.2.1 Associações e fundações	30
	2.2.2 Organizações sociais (OS).....	30
	2.2.3 Organizações da sociedade civil de interesse público (OSCIP)...	31
	2.2.4 Certificação de utilidade pública federal	34
	<i>2.3 Cadastro nacional de entidades de utilidade pública do Ministério da Justiça (CNEs/MJ).....</i>	35
	<i>2.4 Dimensões do terceiro setor.....</i>	36
	2.4.1 Terceiro setor no mundo.....	37
	2.4.2 O terceiro setor no Brasil	40
	<i>2.5 Estudos similares realizados</i>	47
	<i>2.6 Prestação de contas</i>	51
	2.6.1 Prestação de Contas Não Financeiras.....	52
	2.6.2 Prestação de contas financeiras.....	53
	2.6.3 Prestação de contas financeiras e não financeiras (Accountability).....	54
	2.6.4 Controle externo das organizações do terceiro setor.....	56

2.7	<i>A contabilidade do terceiro setor</i>	59
2.7.1	<i>Sistema de Contabilidade por Fundos</i>	60
3	METODOLOGIA DA PESQUISA	61
3.1	<i>População e características da amostra</i>	62
3.2	<i>Análises dos sítios eletrônicos</i>	63
3.3	<i>Construção do questionário</i>	64
3.4	<i>Tratamento estatístico</i>	66
4	DISCUSSÃO E ANÁLISE DE DADOS	69
4.1	<i>Análise das ONGs com sítios eletrônicos</i>	69
4.1.1	<i>Informações sobre as instituições</i>	69
4.1.2	<i>Prestação de contas divulgadas</i>	72
4.2	<i>Caracterização da análise descritiva dos questionários</i>	77
4.2.1	<i>Análise descritiva dos respondentes</i>	79
4.2.2	<i>Análise descritiva das organizações</i>	81
4.2.3	<i>Análise descritiva do pessoal da área financeira/contabilidade</i> .	84
4.2.4	<i>Aspectos importantes para elaboração da prestação de contas ..</i>	85
4.2.5	<i>Testes estatísticos</i>	89
5	CONCLUSÕES, LIMITAÇÕES E SUGESTÕES PARA FUTURAS PESQUISAS	91
5.1	<i>Conclusões</i>	91
5.1.1	<i>Questões relativas à pesquisa nos sítios eletrônicos</i>	91
5.1.2	<i>Questões relativas à aplicação do questionário</i>	93
5.2	<i>Limitações e sugestões para futuras pesquisas</i>	96
	REFERENCIAS	97
	APÊNDICE A: QUESTIONÁRIO APLICADO AOS GESTORES DAS ORGANIZAÇÕES SEM FINS LUCRATIVOS	103

1 INTRODUÇÃO

Neste capítulo, serão discutidos: os aspectos preliminares que motivaram este estudo, o problema da pesquisa, os objetivos geral e específicos e a justificativa.

1.1 Considerações iniciais

O Brasil sediou, em junho de 1992, no Rio de Janeiro, a Conferência das Nações Unidas sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento (CNUMAD), que ficou conhecida como Rio 92 ou Eco 92. Foi nesta conferência que a expressão *Organização Não Governamental (ONG)* passou a frequentar os meios de comunicação e, desde então, o Brasil tem se mobilizado em campanhas a favor de temas, como a erradicação da fome e miséria, a luta contra a corrupção e a redução da violência urbana, lideradas por ‘organizações não-governamentais’, em nome dos direitos da cidadania (FALCONER, 1999, p. 6).

Olak e Nascimento (2006) afirmam, em contrapartida, que não é fácil encontrar uma definição clara e objetiva para as Entidades Sem Fins Lucrativos (ESFL), pois, para eles, a expressão *sem fins lucrativos* não reflete, por si só, o que são e qual o efetivo papel que desempenham no contexto social, econômico e político contemporâneo.

Organizações Não Governamentais (ONGs) são instituições privadas sem fins lucrativos, cujos objetivos sejam de interesse público, e atuam nas mais diversas áreas, incluindo regulamentação de profissões, entidades religiosas, recreação e educação, muitas vezes substituindo ou complementando o papel do Estado.

O Código Civil Brasileiro (CCB) (Lei no. 10.406/2002), alterado pela Lei 10.825/2003, determina, em seu artigo 44, que as pessoas jurídicas de direito privado são: I - as associações; II – as sociedades; III – as fundações; IV – as organizações religiosas; V – os partidos políticos. Em seu artigo 53, o CCB dispõe expressamente: “constituem as associações pela união de pessoas que se organizem para fins não econômicos”. Para Oliveira e Romão (2006), as associações são entidades de direito privado, formada pela união de indivíduos com o propósito de realizarem fins não econômicos. Estas associações compõem

com outras organizações o chamado Terceiro Setor. Por reconhecer a relevância dessas instituições, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) definiu normas técnicas específicas para a apresentação das demonstrações financeiras do desse setor.

Afirma Falconer (1999) que Terceiro Setor é o termo que vem encontrando maior aceitação para designar o conjunto de iniciativas provenientes da sociedade que atua na execução de projetos e programas de interesse social voltados para múltiplas realidades locais. Isso mobiliza a participação popular, pois há a articulação com empresas privadas, comunidades locais, organismos internacionais e com o próprio Estado. O autor destaca, ainda, que esta expressão divide palco com "uma dezena de outros: não-governamental, sociedade civil, sem fins lucrativos, filantrópicas, sociais, solidárias, independentes, caridosas, de base, associativas etc." (FALCONER, 1999, p. 13).

O Terceiro Setor vem despertando amplo interesse da sociedade, no entanto muitos dos seus aspectos são desconhecidos. A notoriedade do Terceiro Setor surge não apenas pelo seu trabalho no interesse da população, mas também por vários escândalos de repasse de dinheiro público que resultaram na criação da Comissão Parlamentar de Inquérito (CPI) das ONGs, em outubro/2007 pelo Senado Brasileiro.

Conforme afirma o plano de trabalho (2007) desta CPI, no período de 1999 a 2006, foram noticiados inúmeros casos de irregularidades e fraudes perpetradas por ONGs que recebem recursos públicos. A CPI foi constituída para no prazo de 120 dias apresentar parecer sobre o assunto; no entanto, segundo documentos do Senado Federal, esta CPI ainda encontrava-se em atividade em 06 de agosto de 2008, quando senador João Pedro foi designado para a CPI em substituição ao Senador Flávio Arns (Ofício no. 080/2008 - GLDBAG). Segundo Lambranh e Militão (2007), em matéria publicada no sítio eletrônico jornalístico Congresso em Foco, no período de 1999 e 2006, o Governo Federal repassou R\$ 13,13 bilhões para 9.258 entidades não governamentais e vinte delas ficaram com 30% dos recursos. De acordo com estes jornalistas, os dados foram obtidos no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI).

Dados divulgados pelo IBGE (2005) relatam que existiam, no Brasil, 338.162 Fundações Privadas e Associações sem Fins Lucrativos. Esse Instituto destaca que quase a metade dessas organizações está concentrada na região Nordeste. Por isso é bastante justificável o interesse em conhecer melhor as organizações que fazem parte do Terceiro Setor.

Em relação a esse assunto, no segundo semestre de 2007, a autora deste projeto teve a oportunidade de co-orientar a monografia de conclusão do curso de graduação em Ciências Contábeis, da aluna Amanda Batista Feitosa, sob orientação do Professor Luiz Carlos de Miranda, Ph.D. Este trabalho consistiu em investigar qual a terminologia contábil utilizada nas demonstrações contábeis das ONGs publicadas em seus sítios eletrônicos. Para isso, procurou-se, especificamente, identificar se a terminologia adotada era a determinada pela Lei 6.404/76 ou era a das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC) específicas para as ONGs, neste caso, as NBC Técnica (NBCT) 10.19. Neste estudo, foram analisados 269 sítios eletrônicos de ONGs na internet e, como resultado, verificou-se que apenas 11% das ONGs deste grupo divulgavam demonstrações contábeis. Começaram, então, a surgir inquietações sobre outros aspectos, tais como: quais as qualificações destas ONGs? Há quanto tempo estão operando? O que são prestações de contas para estas organizações? Surge, assim, o tema deste estudo que é as prestações de contas das ONGs.

1.2 Caracterização do Problema

As ONGs surgiram no final de 1950, como organizações de natureza político-social constituídas por iniciativa de grupos de profissionais e técnicos, caracterizados pela militância social, ou de grupos pastorais da Igreja Católica. A partir da Convenção Rio 92, a mídia passa a reconhecer as ONGs e estas organizações denunciavam os modelos vigentes de tratamento dos ecossistemas e apresentavam propostas alternativas concretas para o desenvolvimento auto-sustentado. (MENDES, 1999; FALCONER, 1999; OLAK e NASCIMENTO, 2006).

A Constituição Brasileira (1998), em seu art. 70, torna obrigatória a publicação e prestação de contas de qualquer organização que receba verbas do governo. Logo, as ONGs podem receber qualificação de Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP) e de Utilidade Pública (UP), seja no âmbito Federal, Estadual ou Municipal. A obtenção destas qualificações permite às ONGs acesso a recursos públicos, seja através de convênios; verbas de subvenções ou termos de parceria público-privada.

A obtenção dessas qualificações traz, em seu bojo, o compromisso de atender aos princípios da administração pública: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, economicidade e da eficiência. O princípio da publicidade relaciona-se à transparência de seus atos e prestação de contas deles, é de se esperar, portanto, que as ONGs que tenham tais qualificações facilitem o acesso de suas prestações de contas à comunidade em geral.

A contabilidade tem sido utilizada como uma ferramenta de gestão, pois a partir de informação, por ela fornecida, é tomada decisões e caminhos seguidos. Para se obter e manter as qualificações, como OSCIP ou Utilidade Pública, é necessário manter uma contabilidade regular e, dela, extrair dados solicitados pelo Ministério da Justiça. Portanto, é importante conhecer como a contabilidade influencia a administração dessas organizações.

Mediante esse contexto, surgem os problemas a serem pesquisados: como as ONGs prestam contas de suas atividades e qual o papel da contabilidade na elaboração dessas prestações de contas?

1.3 Objetivos

Para facilitar o entendimento, os objetivos desse estudo foram classificados em objetivos geral e específicos.

1.3.1 Objetivo geral

Esta dissertação tem o propósito de investigar como as ONGs prestam contas de suas atividades e qual o papel da contabilidade na elaboração das prestações de contas dessas entidades.

1.3.2 Objetivos específicos

Com intuito de alcançar seu objetivo geral, esta dissertação tem como objetivos específicos:

- Investigar as características diferenciadoras das ONGs;
- Investigar a literatura existente sobre prestação de contas pelas ONGs;
- Verificar se as ONGs disponibilizam prestações de contas em seus sítios eletrônicos na internet;
- Investigar se características específicas das ONGs influenciam a política de divulgação da prestação de contas em sítios eletrônicos da internet;
- Investigar se as ONGs que possuem sítio eletrônico próprio na internet utilizam-se dele para pedir doações.
- Investigar o papel da contabilidade na elaboração das prestações de contas das ONGs;
- Verificar a quem as ONGs destinam suas prestações de contas.

1.4 Questões da pesquisa

Buscando contemplar os objetivos deste estudo, foram investigadas algumas questões relativas à pesquisa nos sítios eletrônicos e outras questões relativas à aplicação de questionário seguem abaixo algumas das questões:

1.4.1 Questões relativas à pesquisa nos sítios eletrônicos

Para nortear a pesquisa nos sítios eletrônicos, foram realizadas as seguintes questões:

1ª. Questão: As ONGs que possuem sítio eletrônico na internet disponibilizam nestes as suas prestações de contas? Se disponibilizam, quais as características dessas prestações de contas (financeiras ou não financeiras)?

Esta questão tem o propósito de investigar se as ONGs utilizam seu sítio eletrônico para prestar contas à comunidade, sejam elas prestação de contas financeiras ou de sua atuação na sociedade.

2ª. Questão: A disponibilização de prestação de contas nos sítios eletrônicos na internet é influenciada pela qualificação da ONG?

Esta questão tem o propósito de verificar se as OSCIPS ou as ONGs de Utilidade Pública com sítios eletrônicos divulgam mais suas prestações de contas nos sítios eletrônicos, visto que possuir estas qualificações denotam mais obrigações para essas organizações por terem maior acesso ao dinheiro público.

3ª. Questão: A política de prestação de contas na internet é influenciada pela qualificação das ONGs?

Esta questão tem o propósito de investigar se há alguma relação entre as certificações das ONGs e seu comportamento em relação à prestação de contas financeiras ou não financeiras.

4ª. Questão: As ONGs se utilizam da internet para solicitar doações?

Esta pergunta surgiu durante a pesquisa nos sítios eletrônicos. Observou-se que poucas ONGs disponibilizavam alguma prestação de contas financeira. Procurou-se, então, verificar se essas organizações utilizavam a internet como um meio de obtenção de recursos.

Foram ainda investigadas se algumas características das ONGs influenciam na decisão de prestar contas na internet entre as características este estudo testou:

- A) Tempo de existência da ONG: será que a idade da ONG influencia a política de prestação de contas na internet?
- B) Prestação de Contas: será que a prestação de contas merece destaque nos sítios eletrônicos das ONGs que divulgam suas prestações de contas por esse meio?
- C) Localidade: será que as ONGs as quais possuem sítio eletrônico na internet disponibilizam ao internauta o endereço físico?

1.4.2 Questões relativas à aplicação do questionário

O questionário foi dirigido, preferencialmente, aos gestores do departamento financeiro ou da contabilidade. As questões foram divididas em quatro blocos: no primeiro bloco as perguntas estão direcionadas a qualificar o respondente; no segundo bloco, buscou-se qualificar a organização; no terceiro bloco, investigou aspectos da prestação de contas, como a quem ela é dirigida, dificuldade, periodicidade etc. Por fim, o quarto bloco procurou investigar que efeito as exigências nas prestações efetuou na organização e que mudanças foram decorrentes de dados extraídos da contabilidade. Seguem abaixo um breve relato dessas questões:

1º. Bloco: Qualificação do respondente

Foi perguntado idade, grau de instrução, cargo e há quanto tempo o respondente trabalha na organização. O propósito desta questão é estabelecer o grau de influência do respondente na organização e investigar e explorar o perfil dele.

2º. Bloco: Qualificação da Organização

Foi perguntado há quanto tempo a organização existe, sua atividade principal, quantidade de funcionários e voluntários. Resolveu-se investigar qual a origem de suas receitas e perguntou-se também quais profissionais da área contábil-financeira ela mantém em seus quadros. O propósito dessa questão é o de verificar se há diferentes comportamentos entre as organizações que terceirizam os serviços e aquelas que mantêm este pessoal em seu quadro funcional.

3º. Bloco: Prestação de contas

Foram explorados os aspectos das normas e regras de contabilidade se eram difíceis de entender, se atrapalhavam ou ajudavam a prestação de contas. Também se perguntou a quem as prestações de contas são destinadas, quais informações exigidas pelos financiadores/doadores, como também quais aspectos são relevantes para atender essas exigências. O propósito desta parte da investigação foi o de verificar a influência das normas contábeis na prestação de contas, como também investigar, através de testes estatísticos, se as exigências dos doadores influenciavam na contratação de contador interno.

4º. Bloco: Efeito das exigências dos doadores/investidores e dados extraídos da contabilidade provocaram na organização.

Foi ratificado que a contabilidade registra todos os gastos realizados pela organização, sumarizando-os de acordo com sua natureza (investimentos, receitas, despesas e custos) de tal forma que transmita ao usuário um retrato do seu patrimônio em determinado momento. O propósito deste bloco de perguntas teve a intenção de verificar se dados extraídos da contabilidade provocaram mudanças na organização ou se houveram mudanças na organização por exigências de seus investidores/doadores.

1.5 Relevância da pesquisa

O Terceiro Setor tem relevância social e política na sociedade, assistindo segmentos da população carente nos mais diversos aspectos da necessidade humana, complementando as atividades típicas do Estado. A prestação de contas dessas organizações exige dos contabilistas serviços mais qualificados, abrangentes e em muitos casos, específicos (CFC, 2004).

Até o início dos anos 90, o Terceiro Setor encontrava-se camuflado nos índices macroeconômicos das Nações. No dizer de Salamon e Anheier (1999), o terceiro setor é um continente perdido dentro do panorama social da sociedade moderna e invisível para os políticos, empresários e imprensa e até mesmo para alguns do próprio setor. Pode-se atribuir esta invisibilidade do Terceiro Setor à metodologia aplicada às Contas Nacionais que foi adotada pela Organização das Nações Unidas (ONU) após a grande depressão de 1929, quando se sentiu a necessidade de parametrizar as informações sobre as economias no mundo para estabelecer uma metodologia única de mensurar a força econômica de cada País. Ocorre que estas contas nacionais estão divididas em atividades agrícolas, indústria e serviços, não especificando as organizações da sociedade civil que desenvolvem estas atividades.

A relevância do Terceiro Setor é reconhecida pelo governo federal brasileiro que distingue várias formas de suas influências e afirma ser relevante a necessidade de desenvolver parcerias com organizações e atores do segmento (Mendes, 1999). Naquela ocasião, o Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado (MARE), ao apresentar

as organizações sociais como parte da estratégia central do Plano Diretor do Aparelho do Estado, identifica essa importância:

“[...] a crescente absorção de atividades sociais pelo denominado Terceiro Setor (de serviços não-lucrativos) tem sido uma marca recorrente em processos de reforma do Estado nas democracias contemporâneas. Trata-se de um movimento que é portador de um novo modelo de administração pública, baseado no estabelecimento de alianças estratégicas entre Estado e sociedade, quer para atenuar disfunções operacionais daquele, quer para maximizar os resultados da ação social em geral. Assim, o propósito central do Projeto de Organizações Sociais é proporcionar um marco institucional de transição de atividades estatais para o Terceiro Setor e, com isso, contribuir para o aprimoramento da gestão pública estatal e não estatal. (MARE, 1997, p.2 *in* Mendes, 1999, p. 8)

No entanto, parece que os prognósticos acima do Ministério de Administração e Reforma do Estado não se concretizaram. Dados de pesquisa do IBGE, em 2005, levaram este instituto a concluir que as atividades desenvolvidas pelas organizações do Terceiro Setor não estão voltadas para assumir funções típicas de Estado, e sim defender direitos e interesses dos cidadãos e difundir preceitos religiosos. Mais de um terço das Fundações privadas e associações sem fins lucrativos (FASFIL) em 2005 é composto pelos subgrupos: associações de moradores, centro e associações comunitárias, defesa de direitos e grupos de minorias, desenvolvimento rural, emprego e treinamento, associações empresariais e patronais, associações profissionais e associações de produtores rurais.

O Terceiro Setor tomou grande dimensão e, segundo dados do IBGE, em 2005 existiam no Brasil 338 mil FASFIL e representavam 5,6% do total de entidades pública e privada de todo País. Empregavam 5,35 dos trabalhadores brasileiros que ganhavam em média R\$ 1.094,44. Este valor correspondia a 3,8 salários mínimos daquele ano e esta média é ligeiramente superior à média nacional que era de 3,7 salários mínimos mensais no mesmo ano.

Os procedimentos de escrituração das transações praticadas pelas organizações do Terceiro Setor diferem dos utilizados pelas demais entidades jurídicas. Tal fato foi disciplinado pelas Normas Brasileira de Contabilidade (NBC T 10.4 - Fundações e NBC T 10.19 - Entidade sem finalidades de lucros). Conforme o CFC (2004), 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 às 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 contábil.

No pensamento de Hendriksen e Van Breda (2007), num mundo ideal, as decisões sobre o nível de divulgação das organizações seriam baseadas no aumento do bem-estar social que ela produzisse. Afinal, é de se esperar que as organizações sem fins lucrativos tenham, por interesse, o bem-estar daqueles que de alguma forma interaja com a mesma e assim divulgue amplamente suas prestações de contas.

Investigar a forma como as organizações sem fins lucrativos divulgam suas prestações de contas é uma pequena contribuição para deslindar esse setor que vem recebendo sistematicamente dinheiro público. Afinal, aprender e entender como os gestores do Terceiro Setor fazem uso da contabilidade em suas administrações é útil para a contabilidade como ciência porque estará compreendendo as necessidades deste usuário e assim poderá melhor atendê-los.

1.6 Delimitação do estudo

O estudo realizou-se em organizações do Terceiro Setor que possuem sítio eletrônico na internet. Para identificar estas organizações, foi utilizado o banco de dados da pesquisa de Feitosa (2007); para ampliar a amostra, fez-se busca no *Google* com as palavras-chave: terceiro setor, ONG, organizações sem fins lucrativos e organizações não governamentais. Procurando ampliar a amostra dos respondentes dos questionários, este estudo localizou, no sítio eletrônico da Associação Brasileira das Organizações Não Governamentais (ABONG), suas afiliadas em Pernambuco e entrou em contato, por telefone, obtendo assim resposta de alguns questionários.

Sob o guarda chuva do Terceiro Setor, estão muitas organizações sem fins lucrativos; logo, este estudo utilizou-se da definição de Salamon e Anheier (1999) para estabelecer a delimitação do estudo, ou seja, para ser considerada uma ONG objeto deste estudo, a organização deveria possuir as seguintes características: não ter fim lucrativo, não distribuir qualquer excedente que possa ser gerado aos seus associados, donos ou controladores; sejam separadas do governo; que sejam autogeridas e não compulsória. Baseados neste corte, foram excluídos as federações, confederações, sindicatos e fundações.

1.7 Estrutura do estudo

Além do primeiro capítulo, que trata da Introdução, esta dissertação está estruturada em cinco capítulos. O segundo capítulo apresenta o referencial teórico, que se aborda o surgimento do Terceiro Setor, as organizações que o compõem, as qualificações possíveis para estas organizações, as dimensões do terceiro setor e, sem a pretensão de esgotar o assunto, um breve resumo de alguns estudos similares realizados. O capítulo terceiro tem, por temática, a metodologia da pesquisa, apresentando todas as etapas da pesquisa e quais suas premissas para que os objetivos deste estudo fossem alcançados. O quarto capítulo apresenta a análise e discussão dos resultados obtidos por meio da análise dos sítios eletrônicos e da aplicação dos questionários. O quinto capítulo apresenta as considerações finais do estudo, das limitações e das sugestões para futuros estudos ligados ao tema. Além dos capítulos, também compõem este estudo as referências bibliográficas e o apêndice composto pelo questionário aplicado e pela lista dos sítios eletrônicos analisados.

2 TERCEIRO SETOR E ORGANIZAÇÕES SEM FINS LUCRATIVOS

Neste capítulo, serão abordados aspectos teóricos relativos ao terceiro setor, organizações não governamentais (ONGs), qualificação das ONGs como OSCIP e de Utilidade Pública e Cadastro Nacional das Entidades de Utilidade Pública do Ministério da Justiça.

2.1 Terceiro Setor

As organizações não governamentais fazem parte de um grupo de organização, cujo setor vem se consolidando ao longo do tempo. Na opinião de Araújo (2005), pode-se afirmar que, no panorama econômico mundial, existem três setores distintos, que de formas diversificadas movimentam a economia e trabalham para a evolução da sociedade.

Situado no Primeiro Setor, está o Estado, que por meio de seus órgãos e entidades, exerce suas múltiplas atividades (política, administrativa, econômica e financeira). No Segundo Setor, situam-se as empresas privadas, que exercem suas atividades com o fim de obter lucros a serem distribuídos aos investidores, como remuneração ao capital aplicado. Afirma ainda Araújo (2005) que a existência de um Terceiro Setor pode ser determinada como certa, mas que são polêmicas sua classificação e definição. Dessa forma, o autor apresenta, dentre outras, as seguintes afirmações sobre Terceiro Setor: Ioschpe et al (2000, p. 26) *in* Araújo (2005, p. 2) afirma que o Terceiro Setor é um conceito que vem sendo utilizado no Brasil e em outros países, principalmente nos Estados Unidos da América, para designar o conjunto composto de organizações sem fins lucrativos, cujo papel principal é a participação voluntária, fora do âmbito governamental, que dá suporte às práticas de caridade, da filantropia e do mecenato, voltadas para a garantia do direito e de cidadania da sociedade.

Fonseca (2000, p. 4) *apud* Araújo (2005) afirma que “as organizações do Terceiro Setor são aqueles agentes não econômicos (sic) e não estatais que procuram atuar, coletiva e formalmente, para o bem-estar de uma comunidade ou sociedade (...)”. Já Olak (2000, p. 23) *apud* Araújo (2005, p. 4) afirma que “ser do Terceiro Setor significa participar de um terceiro segmento, além do Estado e do mercado”. Dessa forma, mais uma vez, Araújo (2005) afirma

que são organizações do Terceiro Setor quaisquer organizações que fazem contraponto ao capital, que não distribuam seu patrimônio aos associados, que ajam independentemente do Estado e de forma autônoma em relação a este, sejam, sindicatos, associações, igrejas, cooperativas entre outras.

Mendes (1999, p. 2) afirma que o Ministério de Administração Federal e Reforma do Estado (MARE) , em 1997, reconhece a importância dessas organizações ao apresentá-las como parte da estratégia central do Plano Diretor do Aparelho do Estado:

(...) a crescente absorção de atividades sociais pelo denominado Terceiro Setor (de serviços não-lucrativos) tem sido uma marca recorrente em processos de reformado Estado nas democracias contemporâneas. Trata-se de um movimento que é portador de um novo modelo de administração pública, baseado no estabelecimento de alianças estratégicas entre Estado e sociedade, quer para atenuar disfunções operacionais daquele, quer para maximizar os resultados da ação social em geral. Assim, o propósito central do Projeto de Organizações Sociais é proporcionar um marco institucional de transição de atividades estatais para o Terceiro Setor e, com isso, contribuir para o aprimoramento da gestão pública estatal e não estatal. (p.2)

Para melhor entender as organizações que compõem o Terceiro Setor, é necessário buscar no Código Civil Brasileiro (Lei 10.406/02) quais os tipos de pessoas jurídicas de direito privado por ele estabelecido. Seu artigo 44 define que são pessoas jurídicas de direito privado: as associações; as sociedades; as fundações; as organizações religiosas e os partidos políticos e, em seu art. 53, que as associações são constituídas pela união de pessoas que se organizam para fins não econômicos. Assim sob a égide de entidade sem fins lucrativos estão agrupadas entidades que podem ter os mais diversificados fins e interesses.

O MARE (1997) *apud* Mendes (1999) reconhece que o Terceiro Setor é bastante abrangente, incluindo o amplo espectro das instituições filantrópicas dedicadas à prestação de serviços nas áreas de saúde, educação e bem-estar social, como também as organizações voltadas para a defesa dos direitos de grupos específicos da população, como mulheres, negros e povos indígenas, ou de proteção ao meio ambiente, promoção do esporte, cultura e lazer, além de experiências de trabalho voluntário por meio da doação de tempo, trabalho e talento para as causas sociais.

Até 1994, o Terceiro Setor não tinha visibilidade, e, neste ano, os cientistas Salomon e Anheier, juntamente aos técnicos da ONU produziram o Projeto Comparativo do Setor Não Lucrativo da Johns Hopkins University (JHU) que resultou numa proposta de agregação das informações deste setor. Esta primeira pesquisa apresenta informações agregadas do setor nos seguintes países: Estados Unidos, Reino Unido, França, Alemanha, Itália, Suécia, Hungria e Japão. Publicadas no clássico livro "*The Emergin Sector - An Overview*" (Merege, 2005). A

partir de então a JHU criou um departamento voltado ao estudo do Terceiro Setor e hoje é referência mundial no assunto.

Mendes (1999) escreveu o texto de discussão nº 647 do IPEA sob o título “Visitando o Terceiro Setor (ou parte dele)”, no qual consolidou três artigos que havia escrito em 1997, que versavam sobre a conformação do Terceiro Setor no Brasil, sobre as estratégias das ONGs para a virada do milênio e sobre a evolução sociopolítica das ONGs no Brasil e as relações do Estado com o Terceiro Setor. Este texto tem sido referência para vários estudiosos. Nele, o pesquisador afirma que a dinâmica de atuação e orientação das ONGs são diferentes, desde sua concepção, campos ou áreas de atuação e especialmente na forma de processar suas ações. Em consequência, os resultados nem sempre são de fácil mensuração e estes têm sido questionados ou censurados porque não estão explicitados em modelos estatísticos e nem fazem parte dos documentos oficiais.

2.1.1 Entidades sem fins lucrativos

Caracterizar as entidades sem fins lucrativos pode apresentar várias dificuldades. Olak e Nascimento (2006) afirmam que buscar uma definição para Entidades Sem Fins Lucrativos não é uma tarefa fácil, estes autores citam Peter F. Drucker (1994) que afirma que as instituições sem fins lucrativos têm, em comum, o objetivo de realizar mudanças nas pessoas. Seu produto é um paciente curado, é uma criança que aprende, é um jovem que se transforma em adulto com respeito próprio, ou seja, é uma vida transformada.

Para Mendes (1999, p. 12), a dificuldade inicial para a caracterização e escolha das ONGs é que não existe uma classificação oficial que diferencie e estratifique os diversos segmentos formados por entidades sem fins lucrativos no Brasil. Segundo o autor, usa-se como referência, classificação e caracterização a legislação vigente e as terminologias adotadas por estudos do tema como "Landim e Fernandes e por instituições associativas de reconhecimento nacional, como o Grupo de Institutos, Fundações e Empresas (GIFE), e a Associação Brasileira de Organizações Não-Governamentais (ABONG), entre outros."

A Classificação Internacional das Organizações Não-Lucrativas (ICNPO - International Classification of Nonprofit Organizations) é um produto resultante do trabalho conduzido pela Universidade Johns Hopkins (SALAMON e ANHEIER, 1999). Esta

classificação foi adotada pela ONU. A definição de organização sem fins lucrativos aceita internacionalmente é a seguinte:

“O setor não-lucrativo é definido como formado por (a) organizações que (b) são sem fins lucrativos e que, por lei ou costume, não distribuem qualquer excedente, que possa ser gerado para seus donos ou controladores; (c) são institucionalmente separadas do governo, (d) são auto-geridas; e (e) não-compulsórias”(SALAMON e ANHEIER, 1999, p.3)

Olak e Nascimento (2006, p. 6) identificam como principais as seguintes características fundamentais e específicas das entidades sem fins lucrativos:

- O lucro não é sua razão principal de ser, mas um meio necessário para garantir a continuidade e o cumprimento de seus propósitos institucionais;
- Seus propósitos institucionais, quaisquer que sejam suas preocupações específicas, objetivam provocar mudanças sociais;
- O patrimônio pertence à sociedade como um todo ou segmento dela, não cabendo aos seus membros ou mantenedores quaisquer parcelas de participação econômica no mesmo;
- As contribuições, doações e subvenções constituem-se, normalmente, nas principais fontes de recursos financeiros, econômicos e materiais dessas entidades.

Estes pesquisadores definem Entidades Sem Fins Lucrativos como instituições privadas com propósitos específicos de provocar mudanças sociais, que seria o ato fim e cujo patrimônio (ato meio) é constituído, mantido e ampliado a partir de contribuições, doações e subvenções e que, de modo algum, se reverte para seus membros ou mantenedores.

No entanto, deve-se levar em consideração que pesquisas empíricas têm demonstrado que parte das receitas dessas organizações são originadas através de prestação de serviços (Salamon e Anheier, (1999); Merege, 2005) criando receitas próprias.

2.1.2 Classificação de organizações do terceiro setor

As organizações que compõem o Terceiro Setor podem ser classificadas sob várias abordagens: sob a ótica jurídica (aspectos legais); sob o acordo com as atividades que desempenham; sob o resultado de benefícios sociais; sob a origem de recursos financeiros e econômicos, entre outras. Olak e Nascimento (2006) destacam que há pouquíssimos estudos e estatísticas sobre esse setor, dificultando, ainda mais, a busca de respostas precisas e consistentes. Este problema já havia sido apontado por Mendes (1999), quando afirmou que

os resultados apresentados pelas organizações do Terceiro Setor nem sempre são de fácil mensuração e estes têm sido questionados ou censurados porque não estão explicitados em modelos estatísticos e nem fazem parte dos documentos oficiais.

Merege (2005) afirma que se deve ao esforço do Centro de Estudos da Sociedade Civil, da Johns Hopkins University, o primeiro empenho para conceituar e parametrizar o Terceiro Setor, que, em 1994, junto aos técnicos da ONU, produziram o “Projeto Comparativo do Setor Não Lucrativo da Johns Hopkins University”, sob a coordenação de Lester M. Salamon e Helmut K. Anheier. Esta primeira pesquisa apresenta informações agregadas do setor nos seguintes países: Estados Unidos, Reino Unido, França, Alemanha, Itália, Suécia, Hungria e Japão. Os resultados desta pesquisa foram publicadas no clássico livro "The Emerging Sector - An Overview" (MEREGE, 2005).

A partir desta pesquisa, surgiu uma classificação utilizada internacionalmente estabelecendo que o setor fosse dividido em 12 grandes grupos que são subdivididos em 30 subgrupos e estes em atividades. O nível de atividades não foi definido pela ICNPO, por levar em consideração a grande diversificação de atividades. No quadro 1 tem-se os grupos e subgrupos. Esta classificação é utilizada internacionalmente e será utilizada neste estudo.

QUADRO 1: Grupos e subgrupos da Classificação Internacional das Organizações sem Fins Lucrativos (ICNPO)

<p>GRUPO 1: CULTURA E RECREAÇÃO 1100 Cultura e artes 1200 Esportes 1300 Outras em recreação e clubes sociais</p> <p>GRUPO 2: EDUCAÇÃO E PESQUISA 2100 Educação fundamental e média 2200 Educação superior 2300 Outras em educação 2400 Pesquisa</p> <p>GRUPO 3: SAÚDE 3100 Hospitais e clínicas de reabilitação 3200 Casas de saúde 3300 Saúde mental e intervenção em crises 3400 Outras em saúde 4100 Assistência social 4200 Emergência e amparo 4300 Auxílio à renda e sustento</p> <p>GRUPO 5: MEIO AMBIENTE 5100 Meio ambiente 5200 Proteção à vida animal</p> <p>GRUPO 6: DESENVOLVIMENTO E MORADIA 6100 Desenvolvimento social, Econômico e comunitário 6200 Moradia 6300 Emprego e treinamento</p>	<p>GRUPO 7: SERVIÇOS LEGAIS, DEFESA DE DIREITOS CIVIS E ORGANIZAÇÕES POLÍTICAS 7100 Organizações cívicas e de defesa de direitos civis 7200 Serviços legais 7300 Organizações políticas</p> <p>GRUPO 8: INTERMEDIÁRIAS FILANTRÓPICAS E DE PROMOÇÃO DE AÇÕES VOLUNTÁRIAS 8100 Fundações financiadoras 8200 Outras intermediárias e de promoção do voluntariado</p> <p>GRUPO 9: INTERNACIONAL 9100 Atividades internacionais</p> <p>GRUPO 10: RELIGIÃO 10100 Associações e congregações religiosas</p> <p>GRUPO 11: ASSOCIAÇÕES PROFISSIONAIS DE CLASSES E SINDICATOS 11100 Organizações empresariais e patronais 11200 Associações profissionais 11300 Organizações sindicais</p> <p>GRUPO 12: NÃO CLASSIFICADO EM OUTRO GRUPO 12 Não classificada anteriormente</p>
---	--

Fonte: SALAMON e ANHEIER, 1999.

Esta classificação tem sido adotada em diversos estudos com o propósito de gerar dados comparáveis (Salamon e Anheier, 1999; Merege, 2005; IBGE, 2002; IBGE, 2005 e estudos produzidos pela Johns Hoppinks University).

2.2 Organizações do terceiro setor e principais certificações disponíveis

As organizações do Terceiro Setor são pessoas jurídicas de direito privado e podem ser constituídas como Associações ou como Fundações, conforme pode ser observado no art. 44 do Código Civil Brasileiro/2002, alterado pela Lei 10.825/03: são pessoas jurídicas de direito privado: I – as associações; II – as sociedades; III – as fundações; IV – as organizações religiosas; V – os partidos políticos”. Define-se, abaixo, as associações e fundações como também as principais qualificações/certificações disponíveis.

2.2.1 Associações e fundações

O Código Civil Brasileiro (CCB) estabelece que se constituem as associações pela união de pessoas que se organizam para fins não econômicos e que não há entre os associados, direitos e obrigações recíprocos. Quanto às fundações, o CCB estabelece que, para criar uma fundação, o seu instituidor fará, por escritura pública ou testamento, dotação especial de bens livres, especificando o fim a que se destina, e declarando, se quiser, a maneira de administrá-la. Afirma ainda que a fundação somente poderá constituir-se para fins religiosos, morais, culturais ou de assistência.

2.2.2 Organizações sociais (OS)

Organização Social (OS) é uma qualificação dada às entidades privadas sem fins lucrativos (associações, fundações ou sociedades civis), que exercem atividades de interesse público. Esse título permite que a organização receba recursos orçamentários e administre serviços, instalações e equipamentos do Poder Público, após ser firmado um Contrato de Gestão com o Governo Federal. Segundo Araújo (2005), com a reforma do Estado, iniciada no governo Collor, no início da década de 1990, e continuada no governo Fernando Henrique, o tamanho do Estado diminuiu, surgindo a necessidade de que a sociedade ocupasse atividades que competiam ao Estado. Para Olak e Nascimento (2006), a implementação das Organizações Sociais (OSs) foi uma estratégia central do Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado.

Seu objetivo principal foi permitir e incentivar a 'publicização', ou seja, a produção não lucrativa pela sociedade de bens e serviços não exclusivos do Estado. Pela lei das OSs (Lei 9.637/98), podem ser qualificadas como organizações sociais as pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, cujas atividades sejam dirigidas ao ensino, à pesquisa científica, ao desenvolvimento tecnológico, à preservação do meio ambiente, à cultura e à saúde. (OLAK e NASCIMENTO, 2006, P. 17)

Pode-se, portanto inferir que o crescimento do Terceiro Setor deveu-se em parte à saída do Estado de atividades que lhes são próprias, mas não exclusiva, repassando à

sociedade civil parte da prestação desses serviços. Termo OS não designa uma espécie de ONG, mas tão somente uma qualificação concedida pelo Estado.

2.2.3 Organizações da sociedade civil de interesse público (OSCIP)

A Lei 9.790/99 que instituiu as Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP) é considerada um marco legal para os estudiosos do Terceiro Setor e ficou conhecida como Lei do Terceiro Setor.

No entanto, convém lembrar Romão (2007): essa Lei Federal é apenas parte do emaranhado de normas infraconstitucionais e regulamentares que pretende disciplinar um amplo leque de operações que vai da constituição jurídica de entidades sociais até a fiscalização de recursos públicos utilizados.

O termo OSCIP não designa um tipo de organização, mas tão somente uma qualificação concedida pelo Ministério da Justiça que concederá à organização algumas vantagens vistas adiante. Os requisitos para a qualificação como OSCIP de uma associação sem fins lucrativos estão expressos na Lei do Terceiro Setor foi regulamentada pelo Decreto Lei 3.100/99.

A primeira condição é que não deve ter fins lucrativos conforme reza o art. 1º. da Lei 9.790/99:

Art. 1º Podem qualificar-se como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público as pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, desde que os respectivos objetivos sociais e normas estatutárias atendam aos requisitos instituídos por esta Lei.

§ 1º Para os efeitos desta Lei, considera-se sem fins lucrativos a pessoa jurídica de direito privado que não distribui, entre os seus sócios ou associados, conselheiros, diretores, empregados ou doadores, eventuais excedentes operacionais, brutos ou líquidos, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, auferidos mediante o exercício de suas atividades, e que os aplica integralmente na consecução do respectivo objeto social.

Ainda de conformidade com a referida Lei, existem restrições quanto ao tipo de atividade, pois, conforme art. 3º, as OSCIPs devem desenvolver atividades de promoção: da assistência social, da cultura, defesa e conservação do patrimônio histórico e artístico, da educação gratuita, segurança alimentar e nutricional, defesa e preservação do meio ambiente e

desenvolvimento sustentável, promoção do voluntariado, desenvolvimento econômico e social e combate à pobreza, entre outras atividades.

É importante ressaltar, além das exigências contidas no art. 3º. da Lei do Terceiro Setor, que seu art. 4º obriga estas organizações a se submeterem aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, economicidade e da eficiência, tal como está disposto no art. 37 da Constituição Brasileira que determina a observância destes princípios à administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

O princípio da legalidade determina que todos os atos da administração pública devem ser submissos à Lei, já o da impessoalidade estão relacionados aos interesses públicos, ou seja, os agentes públicos devem tomar decisões para o bem e interesse público e não em seus interesses pessoais, logo devem ser impessoais.

O princípio da moralidade preceitua que o agente público deve pautar seus atos além da legalidade, deve observar o que é moralmente correto. O princípio da publicidade determina que se dê publicidade de todos os atos, contratos ou instrumentos jurídicos como um todo, uma vez que se trata de dar transparência e conceder controle à sociedade. É de se esperar, portanto, que as ONGs qualificadas como OSCIPs deem publicidade de seus atos e contratos conforme é determinado em Lei.

Quanto aos princípios de economicidade e eficiência, há a determinação que o agente público deva obter a melhor equação de custos versus benefícios proporcionando melhor resultado na aplicação de recursos públicos.

Continuando as exigências para obtenção da qualificação, como OSCIP, segue continuação do art. 4º. da Lei do Terceiro Setor. O artigo determina, entre outras, a obrigatoriedade de auditoria externa, constituição de conselho fiscal, possibilidade de remunerar dirigentes da entidade e que suas prestações de contas devem estar submetidas aos princípios fundamentais de contabilidade e normas brasileiras de contabilidade. As OSCIPs devem dar publicidade aos demonstrativos financeiros previstos nas Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC) e dar publicidade às certidões negativas de débitos emitidas pelo Instituto Nacional de Serviço Social (INSS) e pelo gestor do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS).

A certificação como OSCIP traz, em seu bojo, algumas vantagens para as ONGs e podem-se citar as seguintes: as empresas que realizam doações às OSCIPs podem deduzi-las do imposto de renda e contribuição social sobre o lucro líquido; podem remunerar seus dirigentes e, ainda assim, continuar isenta do imposto de renda, conforme prevê o art. 34 da

Lei nº 10.637/2002, que estende às OSCIPs o benefício do § 2º do art. 13 da Lei nº 9.249/95; possibilidade de firmar Termo de Parceria com o Poder Público (instrumento público que permite firmar parceria entre as OSCIPs e o Poder Público para execução de projetos); e a possibilidade de receber bens apreendidos, abandonados ou disponíveis administrado pela Receita Federal do Brasil (ROMAO, 2007).

Ressalte-se ainda opinião de Romão (2007) quanto:

Parece evidente, que a Lei 9.790/99, que instituiu as OSCIPs e o Termo de Parceria, não teve o impacto pretendido no setor público não estatal. A experiência tem mostrado que a Lei das OSCIPs não se converteu em um marco regulatório único e amplo, que satisfaça a todos interessados, pois a transição das entidades antigas para o novo marco mais transparente, conforme intenção do Programa Comunidade Solidária, não se concretizou. Isto explica o fato de que a imensa maioria das 4251 entidades qualificadas constitui-se de associações ou fundações recém-criadas, ou melhor, que não poderiam candidatar-se ao título de utilidade pública federal. (p.58)

Este é um importante dado tendo em vista que a solicitação da qualificação como OSCIP é um processo relativamente simples, não havendo necessidade de a entidade ter uma existência passada de prestação de serviços à comunidade. Ao Ministério da Justiça cabe apenas verificar através dos documentos entregues na solicitação se atende todos os requisitos previstos na Lei.

Tabela 1– Entidades qualificadas como OSCIP até setembro/2007

REGIÃO	QUANTIDADE	PERCENTUAL %
NORTE	172	4,8
NORDESTE	538	15,0
CENTRO-OESTE	444	12,3
SUDESTE	1.717	47,7
SUL	728	20,2
Total	3.599	100

Fonte: Romão, 2007

Até setembro de 2007, o Brasil possuía 3.599 ONGs qualificadas como OSCIPs (ver tabela 1) apresentando forte concentração na região sudeste (47,7%), e menor concentração na região norte.

2.2.4 Certificação de utilidade pública federal

O Título de Utilidade Pública Federal pode ser concedido às associações ou fundações e foi instituído pela Lei 91/35 (regulamentada pelo Decreto-Lei 50.617/61) e dispõe, em seu art. 3º, que nenhum favor do Estado decorrerá do título de utilidade pública, salvo a garantia do uso exclusivo, pela sociedade, associação ou fundação, de emblemas, flâmulas, bandeiras ou distintivos próprios, devidamente registrados no Ministério da Justiça e a da menção do título concedido.

Entretanto, o título serve, em muitos casos, como pré-requisito exigido pelos órgãos concessionários de benefícios e/ou vantagens, tais como: INSS (isenção da cota patronal); Receita Federal (doação de bens apreendidos, deduções do Imposto de Renda para quem lhe fizer doações), etc.

Os pré-requisitos exigidos para obtenção desta certificação estão expressa no art. 2º. do Decreto-Lei 50.617/61:

Art. 2º O pedido de declaração de utilidade pública será dirigido ao Presidente da República, por intermédio do Ministério da Justiça, provados pelo requerente os seguintes requisitos:

- a) que se constituiu no país;
- b) que tem personalidade jurídica;
- c) que esteve em efetivo e contínuo funcionamento, nos três anos imediatamente anteriores, com a exata observância dos estatutos;
- d) que não são remunerados, por qualquer forma, os cargos de diretoria e que não distribui lucros, bonificações ou vantagens a dirigentes, mantenedores ou associados, sob nenhuma forma ou pretextos;
- e) que, comprovadamente, mediante a apresentação de relatórios circunstanciados dos três anos de exercício anteriores à formulação do pedido, promove a educação ou exerce atividades de pesquisas científicas, de cultura, inclusive artísticas, ou filantrópicas, estas de caráter geral ou indiscriminado, predominantemente.
- f) que seus diretores possuem folha corrida e moralidade comprovada;
- g) que se obriga a publicar, semestralmente, a demonstração da receita obtida e da despesa realizada no período anterior.
- g) Que se obriga a publicar, anualmente, a demonstração da receita e despesa realizadas no período anterior, desde que contemplada com subvenção por parte da União, neste mesmo período. (Redação dada pelo Decreto nº 60.931, de 4.7.1967)

Parágrafo único. A falta de qualquer dos documentos enumerados neste artigo importará no arquivamento do processo.

Observa-se que a obtenção da Certificação de Utilidade Pública apresenta restrições quanto às suas atividades, devem estas promover a educação, pesquisa científica, cultura,

artísticas ou filantrópicas; como também se obriga a publicar semestralmente e anualmente demonstrativo da receita e despesa. Na realidade, esta obrigação, hoje, é mais extensa com a implementação em 2007 do Cadastro Nacional de Entidades de Utilidade Pública que tem o propósito de proporcionar maior transparência na prestação de contas das entidades sem fins lucrativos com certificação de OSCIP ou de Utilidade Pública.

Dentre outras, podem-se citar as seguintes vantagens decorrentes da certificação de Utilidade Pública Federal: isenção da cota patronal pelo INSS; doação de bens apreendidos pela Receita Federal do Brasil; deduções do Imposto de Renda para quem lhe fizer doações; a Lei de Diretrizes Orçamentária permite que lhes sejam destinados recursos a título de subvenções sociais; como também a título de auxílio.

2.3 Cadastro nacional de entidades de utilidade pública do Ministério da Justiça (CNEs/MJ)

Com o propósito de atribuir maior transparência à gestão pública, como também combater à corrupção e à lavagem de dinheiro, o Ministério da Justiça instituiu, em 15 de outubro de 2007, o Cadastro Nacional de Entidades de utilidade Pública (CNEs/MJ). O CNEs/MJ destina-se não apenas às organizações qualificadas pelo Ministério da Justiça (MJ), mas a todas as Organizações Não Governamentais sem fins lucrativos que possuam interesse na captação de recursos públicos. O CNEs/MJ constitui-se em um conjunto de mecanismos eletrônicos de coleta, processamento, análise e transmissão de dados destinados à integração dos procedimentos administrativos de reconhecimento, de prestação de contas e de renovação correspondentes à outorga e à manutenção de qualificações federais, bem como dos recursos públicos repassados às entidades sociais. Além disso, terá capacidade de gerar dados estatísticos padronizados, inclusive em consonância com Classificação dos Objetivos das Instituições sem Fins Lucrativos ao Serviço da Família (Classification on the Purpose of Non-Profit Institutions Serving Households – COPNI), que integra a família de classificações reconhecidas pela Divisão de Estatísticas das Nações Unidas.

Segundo o Manual de Entidades Sociais do Ministério da Justiça, o CNE Público está à disposição de qualquer cidadão que podem acessá-lo no seguinte endereço www.mj.gov.br/cnes, sem necessidade de senha ou prévio cadastramento, as informações enviadas eletronicamente, tais como:

- Fontes e modo de utilização de recursos públicos e privados;
- Atividades desenvolvidas;
- Qualificação de seus dirigentes;
- Avaliação da sua inserção social na comunidade onde atua.

Entretanto, observou-se que estes dados não são de fácil acesso tendo em vista que, para acessar tais dados, é necessário preencher cadastro de busca contendo os seguintes dados da organização que se deseja pesquisar: CNPJ, razão social, qualificação, ano da qualificação e atividade. Para ter acesso ao banco de dados do CNE Público, o cidadão tem de ter, em mãos, os dados supracitados e estes não são de fácil acesso.

Tabela 2– Entidades declaradas de Utilidade Pública Federal até setembro/2007

REGIÃO	QUANTIDADE	PERCENTUAL %
NORTE	211	1,8
NORDESTE	1.368	11,4
CENTRO-OESTE	844	7,0
SUDESTE	6.837	57,0
SUL	2.726	22,8
Total	11.986	100

Fonte: Romão, 2007

De acordo com o Ministério da Justiça, a quantidade total de entidades declaradas de Utilidade Pública Federal no Brasil até setembro/2007 era 11.986, havendo uma grande concentração dela na região sudeste com 57%. (ver tabela 2).

2.4 Dimensões do terceiro setor

Este tópico irá apresentar alguns dados estatísticos do Terceiro Setor, delineando suas dimensões no Brasil e no mundo.

2.4.1 Terceiro setor no mundo

Como visto anteriormente, o primeiro esforço para obtenção de dados e parametrização do Terceiro Setor deve-se ao Centro de Estudos da Sociedade Civil, da Johns Hopkins University. Devido a isso, Meregé (2005) credita o primeiro empenho para conceituar e parametrizar o Terceiro Setor a Lester M. Salamon e Helmut K. Anheier, que em 1994, em parceria com técnicos da ONU produziram o “Projeto Comparativo do Setor Não Lucrativo da Johns Hopkins University.” Esta primeira pesquisa apresenta informações agregadas do setor nos seguintes países: Estados Unidos, Reino Unido, França, Alemanha, Itália, Suécia, Hungria e Japão. Os resultados desta pesquisa foram publicadas no clássico livro *"The Emerging Sector - An Overview"* (MEREGE, 2005).

Em 1999, elaboraram uma edição revisada e ampliada na qual se acrescentou mais 14 países, totalizando nove países da Europa Ocidental, quatro países desenvolvidos, quatro da Europa Central e do Leste e cinco países da América Latina (ver quadro 2).

Quadro 2 – Países cobertos pela II fase do Projeto de Estudo Comparativo do Terceiro Setor da Universidade Johns Hopkins

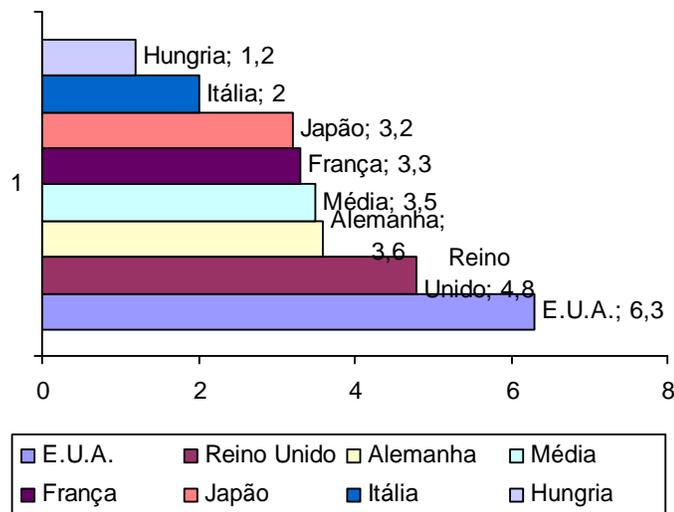
REGIÕES			
Europa Ocidental	Europa Central e do Leste	Outros Países desenvolvidos	América Latina
Países Baixos	República Tcheca	Austrália	Argentina
Irlanda	Hungria	Estados Unidos	Peru
Bélgica	Eslováquia	Israel	Brasil
França	Romênia	Japão	Colômbia
Reino Unido			México
Alemanha			
Espanha			
Áustria			
Finlândia			

Fonte: Salamon e Anheier, 1999

De acordo com Salamon e Anheier (1999), nestes 22 países, em 1995, o Terceiro Setor movimentou 1,1 bilhão de dólares americanos e seus gastos representaram, em média, 4,6% do Produto Interno Bruto (PIB) destes países. O setor empregava mais de 18,5 milhões de trabalhadores com jornada de trabalho completa, excluindo as instituições religiosas, e o emprego deste setor é de 5% no setor agrícola, 9,2% no setor de serviços e 30% no setor público.

A fase I do Projeto de Estudo Comparativo do Setor não Lucrativo, da Universidade Johns Hopkins, apresentava a força econômica do Terceiro Setor com participação deste nas economias dos países pesquisados, conforme observado na figura 1 os Estados Unidos da América (EUA) se destaca com 6,3% do PIB, apresentando uma média de 3,5%.

Figura 1 – Percentual da participação do Terceiro Setor no PIB dos países



Fonte: Projeto de Estudo Comparativo do Setor não Lucrativo da Universidade Johns Hopkins, 1994, apud Meregé, 2005

Se o Terceiro Setor formasse uma economia independente, seria a oitava economia do mundo, ficando à frente do Brasil, Rússia, Canadá e Espanha conforme observa-se na tabela 3 os valores movimentado pelo setor em seus respectivos países.

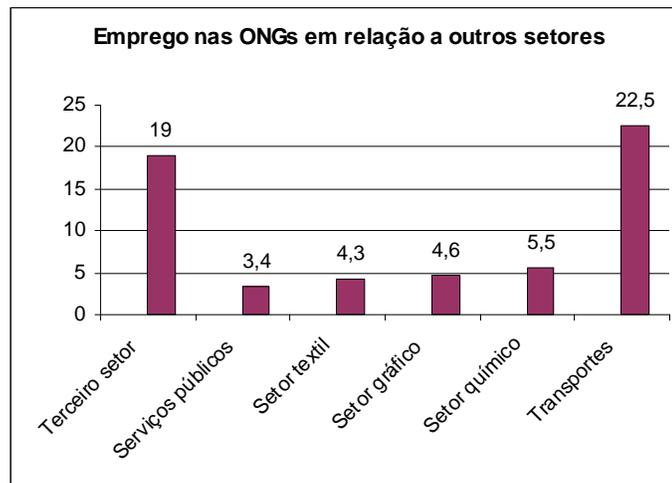
Tabela 3 – Se o terceiro setor fosse uma economia seu PIB seria...

PAIS	PIB EM BILHÕES DE DOLÁRES
E.U.A.	7,2
Japão	5,1
China (sic)	2,8
Alemanha	2,2
França	1,5
Reino Unido	1,1
Itália	1,0

Fonte: Salamon e Anheier (1999)

O Terceiro Setor empregava, nos países pesquisados, mais que as maiores empresas privadas estabelecidas neles, conforme pode ser observado na figura 2. Além disso, este setor tem atraído em média 28% da população para o trabalho voluntário que equivale a 10,6 milhões de emprego, totalizando 29 milhões postos de trabalho no terceiro setor.

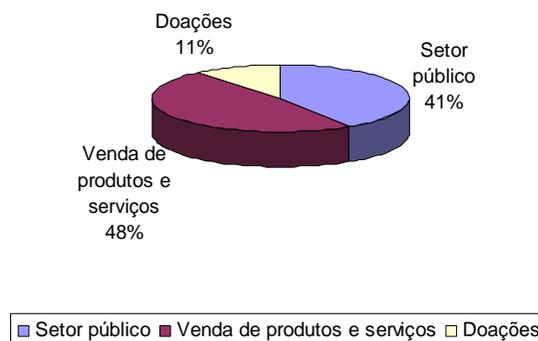
Figura 2 – Emprego no terceiro setor em comparação com outros setores



Fonte: Salamon e Anheier, 1999.

Ainda segundo a pesquisa, os ingressos de recursos provêm 11% de doações procedentes de pessoa física, empresas e fundações, 41% são oriundas de fundos públicos e 48% procedentes da venda de produtos e serviços, conforme se observa na figura abaixo:

Figura 3 – Fontes de ingressos do terceiro setor, 1995 (média 21 países)



Fonte: Salamon e Anheier, 1999.

2.4.2 O terceiro setor no Brasil

Em 2002, o IBGE (Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística), em conjunto com o IPEA (Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada), ABONG (Associação Brasileira de Organizações Não Governamentais) e o GIFE (Grupo de Institutos Fundações e Empresas), reuniram esforços para produzir as primeiras estatísticas oficiais do Terceiro Setor Brasileiro. No ano de 2008, foram apresentados dados desta mesma pesquisa referente ao ano de 2005 cujos resultados estão abaixo.

A partir de dados do CEMPRE (Cadastro Central de Empresas), dados da RAIS (Relação Anual e Informações Sociais); CAGED (Cadastro Geral de Empregados e Desempregados); pesquisas anuais promovidas pelo IBGE sobre o comércio, indústria e serviços, foi elaborado o Perfil das Fundações Privadas e Associações sem Fins Lucrativos (FASFIL) em 2002 e 2005.

Para melhor entender os dados levantados das FASFIL, é necessário entender a forma como os dados do CEMPRE foram tratados para o estudo em questão. Segundo o IBGE (2002), os dados no CEMPRE contêm a razão social, o código da natureza jurídica, a classificação da atividade principal, o endereço completo, o nome de fantasia e o ano de fundação (quando é o caso). O âmbito da pesquisa foi definido a partir do código da natureza jurídica.

A Natureza jurídica é composta por uma estrutura de códigos formada por quatro dígitos, e o primeiro identifica a natureza das organizações, que são: 1 para administração pública; 2 para entidades empresariais e 3 para entidades sem fins lucrativos. Dessa forma, a base para seleção das instituições a serem incluídas no estudo foram as organizações iniciadas com o dígito 3 que são as entidades sem fins lucrativos.

Como a intenção era construir estatísticas comparáveis internacionalmente (IBGE, 2002), foi adotada como referência para definição das FASFIL a metodologia do “*Handbook on Nonprofit Institutions in the System of National Accounts*” (Manual sobre as Instituições sem Fins Lucrativos no Sistema de Contas Nacionais), documento produzido pela Divisão de Estatísticas das Nações Unidas, em conjunto com a Universidade Johns Hopkins, em 2002. Esse estudo foi ampliado e gerou o documento “*Classification of the Purpose of Non-Profit Institutions Serving Households – COPNI*” (Classificação dos Objetivos das Instituições sem

Fins Lucrativos ao Serviço das Famílias), que define uma classificação reconhecida pela Divisão de Estatísticas das Nações Unidas (IBGE, 2002).

Além disso, era necessário que as instituições se enquadrassem no seguinte:

(i) privadas, não integrantes, portanto, do aparelho de Estado;

(ii) sem fins lucrativos, isto é, organizações que não distribuem eventuais excedentes entre os proprietários ou diretores e que não possuem, como razão primeira de existência, a geração de lucros – podem até gerá-los desde que aplicados nas atividades fins;

(iii) institucionalizadas, isto é, legalmente constituídas;

(iv) auto-administradas ou capazes de gerenciar suas próprias atividades; e

(v) voluntárias, na medida em que podem ser constituídas livremente por qualquer grupo de pessoas, isto é, a atividade de associação ou de fundação da entidade é livremente decidida pelos sócios ou fundadores. No caso brasileiro, esses critérios correspondem a três figuras jurídicas dentro do novo Código Civil: associações, fundações e organizações religiosas (IBGE, 2002).

Tem-se, na tabela 4, o número de entidades sem fins lucrativos, segundo a COPNI, ampliada no ano de 2002 e no ano 2005, na qual se observa um crescimento de 20,3% no período 2002-2005. Na tabela 5, tem-se o número de entidades classificadas como FASFIL, com variação de 22,5% para o mesmo período.

Tabela 4 – Número de entidades sem fins lucrativos, segundo a COPNI ampliada.
Brasil – 2002 e 2005.

COPNI ampliada	Número de entidades	
	2002	2005
Total	500.157	601.611
Grupo 01 – Habitação	322	456
Grupo 02 – Saúde	3.798	4.464
Grupo 03 – Cultura e recreação	37.539	46.999
Grupo 04 – Educação e pesquisa	79.931	95.220
Grupo 05 – Assistência social	32.249	39.395
Grupo 06 – Religião	70.446	83.775
Grupo 07 – Partidos políticos, Associações Patronais e Profissionais	73.783	95.497
Grupo 08 – Meio ambiente e proteção animal	1.591	2.562
Grupo 09 – Desenvolvimento e defesa de direitos	45.161	60.259
Grupo 10 – Outras instituições privadas sem fins lucrativos	155.337	172.984

Fonte: IBGE, Diretoria de Pesquisa, Cadastro Central de Empresas, 2002 e 2005

Para a elaboração do estudo das FASFIL, foram excluídas as seguintes entidades: 303-4: Serviço Notarial e Registros (Cartório); 307-7: Serviço Social Autônomo; 308-5: Condomínio em Edifícios; 309-3: Unidade Executora (Programa Dinheiro Direto na Escola); 310-7: Comissão de Conciliação Prévia; 311-5: Entidade de Mediação e Arbitragem; 312-3: Partido Político; 313-1: Entidade Sindical; 321-2: Fundação ou Associação Domiciliada no Exterior. O resultado apresentado na Tabela 3 reflete o número de FASFIL em 2002 segundo o IBGE.

No ano de 2005, existiam 338.162 FASFIL que representam uma parcela significativa das 6 milhões de entidades pública e privada, lucrativa e não-lucrativa que compunham o Cadastro Central de Empresas (CEMPRE).

Tabela 5 – Número de Fundações privadas e associações sem fins lucrativos (FASFIL), segundo classificação das entidades sem fins lucrativos. Brasil – 2002 e 2005

COPNI ampliada (FASFIL)	Número de entidades	
	2002	2005
Total	275.895	338.162
Grupo 01 – Habitação	322	456
Grupo 02 – Saúde	3.798	4.464
Grupo 03 – Cultura e recreação	37.539	46.999
Grupo 04 – Educação e pesquisa	17.493	19.940
Grupo 05 – Assistência social	32.249	39.395
Grupo 06 – Religião	70.446	83.775
Grupo 07 – Associações Patronais e Profissionais	44.581	58.796
Grupo 08 – Meio ambiente e proteção animal	1.591	2.562
Grupo 09 – Desenvolvimento e defesa de direitos	45.161	60.259
Grupo 10 – Outras instituições privadas sem fins lucrativos	22.715	21.516

Fonte: IBGE, Diretoria de Pesquisa, Cadastro Central de Empresas, 2002 e 2005

Este estudo revelou que 62% das FASFIL existentes em 2002 foram criadas a partir dos anos 1990 e que, a cada década, acelera o ritmo de crescimento; logo, as que foram criadas nos anos de 1980 são 88% mais numerosas do que as que foram criadas nos anos de 1970. Esse percentual é de 124% para as que nasceram na década de 1990 em relação à década anterior (IBGE, 2002).

A pesquisa do IBGE apontou que a distribuição das FASFIL, no Território Nacional, tende a acompanhar a distribuição da população. A região Sudeste concentra 42,6% da população brasileira e 42,4 das FASFIL. A Região Nordeste vem em segundo lugar com 23,7 das FASFIL, a Região Sul com 22,7 e na Região Norte com 4,8% das FASFIL.

Em 2002, as FASFIL empregavam mais de 1,5 de empregados assalariado. Em geral, o conjunto de FASFIL é formado por milhares de organizações muito pequenas e que a absoluta maioria, isto é 77%, não têm qualquer empregado. Podendo-se levantar a hipótese segundo o IBGE de que parcela significativa dos serviços prestados por estas organizações é

realizada por meio de trabalho não-remunerado ou informal. No entanto, é enfatizado que se faz necessário estudo mais detalhados para verificação desta hipótese (IBGE, 2002).

Em relação ao ano de 2005, um contingente de 1,7 milhões de pessoas está registrado como trabalhadores assalariados nas 338,2 mil FASFIL do País (Tabela 6). Esse contingente representa 22,1% do total dos empregados na administração pública do País e 70,6% do total do emprego formal no universo das 601,6 mil entidades sem fins lucrativos existentes no CEMPRE 2005.

Mais da metade do pessoal ocupado assalariado das FASFIL (57,1%), o que equivale a quase um milhão de pessoas, está em instituições localizadas no Sudeste e, em especial, no Estado de São Paulo que reúne, sozinho, 553,7 mil desses trabalhadores (32,4%). Tal distribuição, entretanto, não acompanha a estrutura da ocupação no mercado de trabalho no Brasil. Segundo dados da Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios – PNAD 2005, realizada pelo IBGE, do total de pessoas ocupadas no País 42,2% estão no Sudeste e 21,8% em São Paulo, ou seja, o mercado de trabalho concentra nesses territórios proporções inferiores às das FASFIL (IBGE, 2005).

Tabela 6 - Distribuição, absoluta e relativa das fundações privadas e associações sem fins lucrativos e do pessoal ocupado assalariado, segundo Grandes Regiões Brasil – 2005

Grandes Regiões/Brasil	Distribuição			
	Fundações privadas e associações sem fins lucrativos		Pessoal ocupado e assalariado	
	Absoluto	Relativo (%)	Absoluto	Relativo (%)
Brasil	338.162	100	1.709.156	100
Norte	16.164	4,8	54.370	3,2
Nordeste	79.998	23,7	230.371	13,5
Sudeste	143.444	42,4	975.158	57,1
Sul	76.888	22,7	324.896	19,0
Centro-Oeste	21.668	6,4	124.361	7,3

Fonte: IBGE, Diretoria de Pesquisas, Cadastro Central de Empresas 2005.

Segundo o IBGE (2005), pouco mais de um quarto das FASFIL (26,3%) são muito novas e foram criadas, nos cinco primeiros anos desta década. Porém, das 89,2 mil entidades nascidas no período, a maior parte (42,6%) surgiu nos dois primeiros anos (2001 e 2002). A participação das entidades criadas nos anos subsequentes vem decaindo progressivamente,

provocando uma redução para 40,2% a proporção de entidades do biênio 2003/2004 e para 17,2% aquelas criadas no próprio ano 2005. Os dados do período 2003 a 2005 podem estar sinalizando uma desaceleração no crescimento das entidades sem fins lucrativos no País (Tabela 7).

Tabela 7 - Distribuição das fundações privadas e associações sem fins e do pessoal ocupado assalariado, segundo faixas de ano de fundação. Brasil.

Faixas do ano de fundação	Distribuição			
	Fundações privadas e associações sem fins lucrativos		Pessoal ocupado e assalariado	
	Absoluto	Relativo (%)	Absoluto	Relativo (%)
Total	338.162	100	1.709.156	100
Até 1970	10.939	3,2	548.900	32,1
De 1971 a 1980	33.308	9,9	396.830	23,2
De 1981 a 1990	64.388	19,9	280.296	16,4
De 1991 a 2000	140.261	41,5	356.099	20,8
De 2001 a 2002	38.007	11,2	69.507	4,1
De 2003 a 2004	35.840	10,6	48.361	2,8
2005	15.319	4,5	9.163	0,5

Fonte: IBGE, Diretoria de Pesquisas, Cadastro Central de Empresas 2005.

Outro estudo censitário que adotou a metodologia preconizada pelo estudo comparativo da Universidade Johns Hopkins é o Censo do Terceiro Setor do Pará que teve a coordenação geral do Professor Luis Carlos Merege (2005).

Foram pesquisadas 2.180 organizações na mesorregião metropolitana de Belém e, segundo este documento, este número causou surpresa a todos, pois se imaginava que o setor fosse muito menor. Logo, tendo em vista que a metodologia desenvolvida pela Universidade Johns Hopkins, sob a coordenação de Salamon e Anheier, leva em conta as organizações formais ou não, na tabela 8, tem-se os números das instituições formais e informais, observou-se que 77% das instituições não são formalizadas.

Tabela 8 – Organizações pesquisadas na meso-região metropolitana de Belém-PA

Organizações	Número	Percentual
Formais	484	22,2%
Informais	1.696	77,8%
Total	2.180	100,0%

Fonte: Merege, 2005.

As organizações pesquisadas empregavam 2.177 pessoas, sendo 1.699 empregos formais com registro de acordo com a Consolidação das Leis Trabalhistas (CLT), conforme tabela 9.

Tabela 9 – Tamanho das organizações na mesorregião metropolitana de Belém-PA

Funcionários	Quantidade	Relativa (%)	Formais	Relativa (%)
0-10	1.781	81,8	1.346	79,2
11-100	395	18,1	352	20,7
101-500	1	0,0	1	0,1
501-1000	0	0	0	0
Total	2.177	100	1.699	100

Fonte: Merege, 2005.

O volume total de recursos movimentados pelas organizações foi de, aproximadamente, R\$ 168 milhões, o que surpreendeu os pesquisadores. Deles, aproximadamente R\$ 4 milhões são recursos internacionais, e a maior fonte provém de recursos próprios no valor de R\$ 112 milhões, ou seja, 67% do total. O destaque, então, para duas fontes como as maiores responsáveis por esta performance: a venda de produtos e serviços responde por 63%, enquanto associados respondem por 27% daquele valor. A tabela 10 apresenta o resumo destes dados.

Tabela 10 – Fonte e valor das receitas movimentos pelas organizações da meso-região metropolitana de Belém-PA

Fonte dos recursos	Valor R\$	Relativa (%)
Públicos	16.379.268,92	9,8
Doações	30.179.323,39	18,0
Outros	9.026.706,47	5,4
Receitas Próprias	112.198.507,26	66,9
Total	167.783.806,04	100,0

Fonte: Merege, 2005

Um importante dado revelado pelo Censo do Terceiro Setor no Pará diz respeito ao uso de recursos. Observa-se que o setor aplica, majoritariamente, os seus recursos em quatro áreas, sendo capital a principal, que inclui a construção e aquisição de instalações, refletindo o ritmo de crescimento do setor nas últimas décadas. Em segundo plano, observa-se que 20,7% dos seus recursos destina-se ao pagamento de pessoal, conforme tabela 11.

Tabela 11 – Aplicação de recursos do terceiro setor na meso região do Pará. 2004.

Alocação de recursos	Percentual
Projetos/Programas Sociais (excluindo pessoal)	12,1
Pessoal (salários, encargos e benefícios)	20,7
Treinamento de colaboradores	0,9
Eventos, divulgação e captação de recursos	10,6
Operacionais (aluguel, luz, água, telefone, combustível, etc.)	11,9
Capital (construção, aquisição de instalações, máquinas e equipamentos)	37,9
Impostos e taxas	0,7
Financeiras (juros e despesas bancárias)	0,6
Doações para outras organizações	0,4
Outras despesas	4,5

Fonte: Merege, 2005.

Os dados revelados nesta pesquisa mostram a importância deste setor para a economia, havendo necessidade de realizar pesquisa para melhor conhecê-lo.

2.5 Estudos similares realizados

Até 1994, o Terceiro Setor não tinha visibilidade; então, neste ano, os cientistas Salomon e Anheier, juntamente aos técnicos da ONU, produziram o Projeto Comparativo do Setor Não Lucrativo da Johns Hopkins University (JHU) que resultou numa proposta de agregação das informações deste setor. Esta primeira pesquisa apresenta informações agregadas do setor nos seguintes países: Estados Unidos, Reino Unido, França, Alemanha, Itália, Suécia, Hungria e Japão, que foram publicadas no clássico livro *"The Emergin Sector - An Overview"* (Merege, 2005). A partir de então, a JHU criou um departamento voltado ao estudo do Terceiro Setor e hoje é referência mundial no assunto.

Mendes (1999) escreveu o texto de discussão nº 647 do IPEA sob o título “Visitando o Terceiro Setor (ou parte dele)”. Nele, o pesquisador afirma que a dinâmica de atuação e orientação das ONGs são diferentes, desde sua concepção, campos ou áreas de atuação e especialmente na forma de processar suas ações. Em consequência, os resultados nem sempre são de fácil mensuração e estes têm sido questionados ou censurados porque não estão explicitados em modelos estatísticos e nem fazem parte dos documentos oficiais.

Falconer (1999), em sua tese de dissertação, escreveu sobre o posicionamento do campo da Administração para o Terceiro Setor, indicando as potencialidades e limitações, descrevendo, detalhadamente, o Terceiro Setor, os conceitos fundamentais relacionados ao mesmo, como também explora as razões históricas que levaram à formação do conceito do terceiro setor. Afirma o pesquisador que a agenda de pesquisa do Terceiro Setor tem desempenhado uma importante influência em todo o mundo e que é um campo onde as Ciências Sociais têm um grande potencial de contribuição da pesquisa à sociedade.

Olak (2000) escreveu sua dissertação de mestrado com o título "Bases para a Eficácia na Aplicação do Contrato de Gestão nas Organizações Sociais Brasileiras". Esse pesquisador estudou as Organizações Sociais, modelo de entidade sem fins lucrativos proposta pelo Plano Diretor da Reforma do Aparelho Administrativo do Estado Brasileiro, oriundo do Poder Executivo em 1995. Nesta pesquisa, o autor procura definir o perfil das entidades sem fins lucrativos, suas características, legislações pertinentes, seu marco legal etc. O estudioso concluiu que as Organizações Sociais (criadas a partir da Reforma do Aparelho Administrado do Estado Brasileiro) não possuem instrumentos contábeis adequados para avaliar seus desempenhos, quer no âmbito dos contratos de gestão negociados com o Poder Público, ou mesmo fora dele. Dando continuidade às suas pesquisas e estudos, Olak em 2006 escreveu o livro Contabilidade para Entidades sem Fins Lucrativos, juntamente com o orientador da sua dissertação o Professor Diogo Toledo do Nascimento.

Em 2002, o IBGE produziu as primeiras estatísticas oficiais do Terceiro Setor Brasileiro a partir de dados secundários, com apoio da ABONG (Associação Brasileira de Organizações Não Governamentais e do GIFE (Grupo de Institutos Fundações e Empresas) cujos resultados são mostrados no próximo tópico.

No ano de 2003, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) editou o livro Manual de Procedimentos Contábeis para Fundações e Entidades de Interesse Social, nele o CFC reconhece a importância e crescimento deste setor e da necessidade de divulgação dos procedimentos específicos a serem adotados na contabilidade destas organizações.

Silva (2005), em sua dissertação de mestrado, investigou se as organizações do Terceiro Setor utilizavam práticas de contabilidade gerencial, investigando também se existia relação entre as características dos gestores e as práticas de contabilidade gerencial adotadas. Essa pesquisa foi realizada junto a vinte e uma organizações da cidade do Recife-PE e uma importante evidência encontrada pela pesquisadora é que as Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (Oscip) adotam práticas de contabilidade gerencial superiores às das demais Organizações do Terceiro Setor.

Wing, Gordon, Hager, Pollak e Rooneu (2006) realizaram um extenso trabalho sobre as demonstrações de 1500 ONGs dos Estados Unidos da América (EUA), os autores afirmam estarem convictos de que este setor pode vir a ser o próximo grande escândalo da contabilidade, fazendo clara referência aos escândalos corporativos ocorridos naquele país em passado recente e concluíram que as ONGs estudadas não utilizam métodos adequados de contabilidade. Suas pesquisas indicaram que muitas destas organizações não utilizam pessoal de contabilidade capacitado, os autores responsabilizam claramente os contadores pela situação em que se encontram as demonstrações das ONGs em virtude da tolerância destes aos erros apresentados.

Krishnan, Yetman e Yetman (2006) investigaram se as organizações sem fins lucrativos omitiam as despesas de obtenção de verba em suas demonstrações contábeis e concluíram que, inexplicavelmente, um grande número destas organizações não apresenta este tipo de despesa. Seus estudos sugerem que o uso de um contador externo pode reduzir a probabilidade de omissão destas despesas.

Soares (2006) investigou quais as medidas de desempenho são utilizadas pelas Entidades Beneficentes de Assistência Social Educacionais, investigação empírica que abrangeu oito destas organizações, com sede em Recife-PE e portadoras do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEAS). O resultado obtido, nesta pesquisa, revelou que as instituições pesquisadas possuem sistemas de avaliação de desempenho simples e não estruturados, houve a percepção de que o uso de indicadores de desempenho está mais relacionado com o tempo de existência das instituições.

Oliveira e Romão (2007) escreveram o livro *Manual do Terceiro Setor e Instituições Religiosas* que se trata de um estudo que trata do histórico das ONGs, sua conformação jurídica, trata da gestão e obrigações destas organizações, trazendo dados práticos quanto às suas obrigações tributárias principal e acessórias, suas responsabilidades jurídica etc. Esse livro é voltado principalmente às Entidades Religiosas.

Numa pesquisa rápida, no banco de teses da Universidade de São Paulo (USP), foi possível encontrar 10 teses e/ou dissertações de mestrado relacionadas de forma direta ao tema, Terceiro Setor, versando sobre os mais variados aspectos como: governança corporativa, gestão de pessoas, transferência de conhecimento, formação e destinação de resultados. Destaque-se também a dissertação de Alcides Bettioli Junior (2005) que estudou a percepção dos administradores/diretores da organização estudada em relação à formação de resultados. Sua pesquisa concluiu que, para um grupo, a formação de resultado está relacionada à confrontação receitas e despesas dando-se ênfase ao lucro e, para outro grupo, está preocupado em demonstrar os resultados para as atividades-fins da organização. Por fim, o pesquisador sugeriu a utilização do Demonstrativo do Valor Adicionado (DVA) para atender as especificidades do Terceiro Setor.

Feitosa (2007) realizou pesquisa em 269 sítios eletrônicos da internet com o propósito de investigar o grau de aderência às Normas Brasileira de Contabilidade – Técnicas (NBCT): NBCT 10.4 e NBCT 10.19 do CFC que determinam normas específicas para tratamento de dados e demonstrações contábeis para as Fundações (NBCT 10.4) e para as Organizações sem fins lucrativos de interesse social que desejam obter o Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos pelo CNAS (NBCT 10.19). Concluiu que 89% das ONGs que possuem sítio eletrônico próprio não publicaram ou era de difícil acesso quaisquer demonstrações contábil/financeira, visto que apenas 31 das organizações visitadas na internet publicaram pelo menos uma demonstração contábil/financeira.

RAWSTHORNE e SHAVER (2008) conduziram uma pesquisa promovida pelo Governo da Austrália, através do Centro de Pesquisa de Políticas Sociais da Universidade de New South Wales, que teve o propósito de investigar o impacto das exigências contratuais e contábeis de departamentos dos Serviços à Família e comunidade. Esta pesquisa permitiu a coleta de dados em que envolveu mais de 600 organizações. Além do impacto das normas de contabilidade e relatório de contratos, investigou o tipo, a frequência, o número de horas de trabalho de pessoal alocado para sua elaboração, destacando a complexidade das relações entre o governo e as organizações. Concluíram que o governo, em parceria com outros investidores/financiadores, tem trabalho a fazer nas áreas de desenvolvimento e acordos de serviços.

2.6 Prestação de contas

Prestação de contas é uma expressão que se tornou corriqueira no dia a dia, através da mídia, exigências do trabalho ou até mesmo no núcleo familiar. É comum uma mãe, preocupada com a educação dos seus filhos, exigir que estes prestem contas de suas atitudes. Segundo o dicionário eletrônico Michaelis (2009), o termo prestação é o ato de dar ou fazer o que se ajustou em um contrato, e que é um dos modos de este se encerrar ou se resolver e o termo conta é o registro de confrontação dos débitos e créditos ou de receita e despesa ou ainda atribuição, cuidado, encargo, responsabilidade, justificação, atribuições.

O ato de prestação de contas das organizações sem fins lucrativos pode ser entendido como o ato da organização demonstrar que cumpriu sua missão, ou seja, fez aquilo que se propôs, aplicando corretamente os recursos a ela destinados, comprovando que realizou os encargos aos quais estavam sob sua responsabilidade, justificando o uso dos recursos obtidos através da confrontação de suas receitas e despesas, atendendo às exigências morais, legais e contábeis.

A prestação de contas seria a justificação de que cumpriu com suas responsabilidades e atribuições. Portanto, prestação de contas é muito mais do que mera demonstração econômico-financeira das origens e aplicações. A prestação de contas expande-se à necessidade de demonstrar que se alcançou o objeto fim para o qual a organização foi criada. A movimentação dos recursos financeiros colocados à disposição da organização são apenas os meios para se obter êxito no objeto fim dela. Os recursos são escassos e, por este motivo, devem ser bem aplicados para que se maximizem os bons frutos esperados. Portanto, a prestação de contas destes recursos é fundamental para que a ONG possa ter credibilidade, desenvolvendo com isso uma maior capacidade de captação de recursos.

Bettiol Júnior (2005) afirma que, nas empresas com fins lucrativos, os investidores voltam suas preocupações ao retorno do investimento e nas entidades sem fins lucrativos eles se voltam aos aspectos relativos de alocação dos recursos fornecidos entre as atividades desenvolvidas pela entidade. As empresas com fins lucrativos distribuem seus resultados (Lucros ou Prejuízos) aos seus investidores. Já, nas ONGs espera-se que estas atendam de forma eficiente aos fins para o qual foi criada.

Basicamente, existem dois tipos de prestação de contas: a prestação de contas financeira e a prestação de contas não financeira. A primeira se refere à forma, ao destino, à distribuição e ao uso dos recursos financeiros e a segunda tem seu foco nos resultados obtidos

com a aplicação destes recursos, ou seja, os resultados obtidos em relação à missão da organização, da sua atividade fim.

É ideal que as prestações de contas sejam elaboradas de modo a permitir comparabilidade com outros períodos e com outras organizações similares, de modo a permitir avaliar a gestão dos seus administradores. Para tal, elas devem precisar o período a que se referem. Por exemplo, supõe-se que uma organização qualquer seja criada com o objetivo de realizar atendimento médico a comunidades carentes e que, em seu relatório de prestação de contas das atividades, essa instituição relate que realizou mil atendimentos médicos, sem, no entanto, precisar o período em que esses atendimentos foram realizados. Esta omissão prejudica a análise e aferição do desempenho da organização.

Para Niyama e Silva (2008), a contabilidade deveria mostrar a preocupação com o trabalho social das entidades do terceiro setor, incluindo os atendimentos aos mais carentes e os benefícios à parcela menos favorecida. Afirmam ainda os pesquisadores que a contabilidade seria um importante parâmetro para que o doador de recursos pudesse avaliar o impacto social promovido pela organização. Para Yjiri (s.d.) apud Nakagawa (2007), a *accountability* é a razão de ser da contabilidade.

Accountability é um termo da língua inglesa, sem tradução exata para o português, mas que pode ser entendido como prestação de contas. Prado (2006) afirma que a OCDE define *accountability* como a obrigação de demonstrar que determinada ação está sendo conduzida de acordo com as regras e padrões acordados, ou que seus resultados estejam sendo reportados honesta e apuradamente pelos programas ou ao longo dos mandatos. Esse termo está associado ao desempenho de atividades com responsabilidade e de forma responsiva, e, ao mesmo tempo, espera-se que a organização explique suas decisões e ações, a forma de utilização dos recursos, de uma maneira ampla e de forma transparente. Nakagawa (2007) destaca que etimologicamente *accountability* tem o significado de confiança, epistemologicamente, surge como o resultado de um adequado nível de evidenciação.

2.6.1 Prestação de Contas Não Financeiras

Os relatórios de prestação de contas não financeira são relatórios em que são relatados o desenvolvimento das atividades realizadas pelas ONGs. Nestes relatórios, as organizações descrevem como e o que foi realizado e para quem foram realizadas suas atividades. Este

relatório pode ser elaborado por qualquer pessoa da organização que tenha qualificação e conhecimento suficiente das atividades que foram desenvolvidas pela organização. É necessário, então, que a entidade mantenha registros mínimos de suas atividades, sendo ideal que a administração da organização esteja envolvida em sua elaboração.

2.6.2 Prestação de contas financeiras

As prestações de contas financeiras podem apresentar um formato simples, cuja elaboração não requer conhecimentos técnicos contábeis. Seria meramente um *checklist* dos recebimentos e gastos realizados pela organização, não se revestindo, portanto, de formalidade na sua elaboração ou divulgação. Tais prestações de contas, a priori, podem carecer de credibilidade em virtude da ausência de um profissional técnico responsável. O elaborador deste tipo de prestação de contas não está sujeito às normas e princípios contábeis geralmente aceitos, podendo dar ao relatório o formato, dimensão e conteúdo que desejar sem maiores preocupações em gerar comparabilidade com as demais entidades do seu setor.

Tais prestações de contas podem incorrer em erros que são despercebidos pelos usuários que não possuem conhecimento de contabilidade e levar esses usuários a terem uma idéia falseada de que aquela prestação de contas é a expressão da verdade. Então, seguir os parâmetros e orientações da contabilidade, na prestação de contas financeiras, traz um rigor técnico necessário ao estabelecimento da verdade, da comparabilidade, evidenciação e transparência. A pesquisa conduzida Miranda, Oliveira, Feitosa e Rodrigues (2009) identificou que as prestações de contas financeiras das ONGs apresentam baixo grau de aderência às normas do CFC, que, dentre as demonstrações financeiras analisadas, uma das organizações apresentava passivo a descoberto, duas apresentavam erros de soma na demonstração de superávit ou déficit e outra misturou contas da demonstração do fluxo de caixa (desempenho financeiro) com contas da demonstração do superávit ou déficit (desempenho econômico), afirmam os autores que tais erros demonstram que as ONGs carecem de melhor assessoria econômico-financeira e contábil. Feitosa (2007) afirma que não é prática comum das ONGs a utilização dos sites na internet para divulgar suas demonstrações contábeis, visto que das 269 organizações estudadas por ela apenas 11% publicaram algum tipo de prestação de contas contábil/financeira e que as ONGs apresentam maior aderência à lei 6.404/76, que às normas do CFC.

Para que a prestação de contas de uma organização tenha maior credibilidade, ela deve ser elaborada por um profissional da área contábil, seguindo as normas definidas para tal. No Brasil, existem normas específicas para as prestações de contas de entidades do Terceiro Setor, emitidas pelo CFC tais como a NBC T 10.19, 10.18 e 19.4 que tratam, especificamente, das organizações do terceiro setor, além das demais normas e princípios que regem a contabilidade das organizações as quais também são aplicáveis às ONGs, tais como a NBCT 3 que trata das demonstrações contábeis obrigatórias e o Princípios Contábeis Geralmente Aceitos. A contabilidade é a ciência que analisa, registra, sumariza e controla as alterações sofridas pelo patrimônio de qualquer organização ou pessoa física. Os relatórios contábeis devem atender a uma série de princípios, regras, normas, determinações fiscais, etc., que os tornam mais confiáveis e permitem comparabilidade, ou seja, as regras que determinarão a forma de registro de uma doação recebida pela ONG “A” será registrada igualmente sob os mesmos parâmetros na ONG “B”. Além disso, o profissional de contabilidade é obrigado a produzir demonstrativos padronizados pelo órgãos responsáveis pelo controle e fiscalização da atividade de registro das mutações do patrimônio líquido, tais como o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), o Banco Central, o Comitê de Pronunciamento Contábil (CPC) entre outros.

2.6.3 Prestação de contas financeiras e não financeiras (*Accountability*)

Trow (1996) destaca duas dimensões do ato de prestação de contas (*accountability*), que merecem ser consideradas: a primeira é a distinção entre interna e externa e a segunda é a distinção entre legal e financeira, de um lado, e a moral de outro. A prestação de contas externa refere-se à obrigação de garantir a quem está dando suporte à instituição e à comunidade, de analisar se a organização está seguindo sua missão de maneira crível, se os recursos estão sendo usados honestamente e responsabilmente e se está atingindo legitimamente as expectativas. A prestação de contas externas é como uma auditoria, dando motivos de confiança e contínuo apoio às atividades. Prestação de contas interna, no entanto, seria a responsabilidade das pessoas dentro da organização, umas com as outras, de informar como as várias partes estão levando a cabo sua missão, como estão agindo para a melhoria da organização. É uma análise feita pela organização sobre as suas próprias operações.

Quanto à outra dimensão (legal e financeira x moral), o aspecto legal e financeiro da prestação de contas refere-se à obrigação de informar como os recursos estão sendo usados, se a instituição está fazendo o que é determinado pela lei ou seus estatutos e se os recursos estão sendo utilizados para os propósitos para os quais eles foram designados. A elaboração de relatórios contábeis e financeiros atende a essa dimensão. A auditoria contábil é usada para garantir que a prestação de contas atendeu às normas legais e financeiras. Assim, é mais fácil verificar o atendimento dos aspectos legais e financeiros. Já o aspecto moral da prestação de contas é mais difícil e controverso, pois é difícil apreciar e avaliar os resultados da organização, ou seja, se ela realmente está cumprindo sua missão. Se, de um lado, há mais facilidade na avaliação dos insumos consumidos pela organização, nem sempre é fácil avaliar os resultados das ações da organização. Há maior facilidade de avaliar um dos lados dessa dimensão - através dos relatórios financeiros e pareceres dos auditores, que certificam o atendimento das normas contábeis e exigências legais, na maneira como a organização consumiu os recursos a ela confiados – do que o aspecto moral. É difícil certificar, através de uma auditoria, ou procedimento similar, que a organização está atingindo os resultados a que se propôs. Muitos resultados são difíceis de medir e de avaliar (TROW, 1996).

Carneiro (2004) afirma que a necessidade por *accountability* se origina da opacidade do poder, de um contexto de informação imperfeita, e tem como eixo básico o princípio da publicização. Afirma ainda a autora que o exercício da *accountability* só tem sentido se remete ao espaço público, de forma a preservar as suas três dimensões: informação, justificação, punição.

Lloyde, Warren e Hammer (2008) utilizaram quatro dimensões para medir grau de aderência aos princípios de *accountability*:

- a) Transparência: este item é avaliado verificando-se se no *website* da organização existem aba ou chamada para as partes interessadas contatar a organização.
- b) Participação: este item é verificado se existe a institucionalização de instrumento que permita a participação de partes interessadas na tomada de decisão da organização, permitindo aos mesmos participarem da alta administração.
- c) Avaliação: este item é verificado se as organizações mantêm mecanismos de aprendizagem através da difusão de lições aprendidas a partir de avaliações de toda a organização.
- d) Reclamação e capacidade de resposta: este item é verificado se existe mecanismo que permite aos interessados externos fazer reclamações contra políticas ou tomada de decisão das organizações.

Accountability interessa à comunidade de forma geral. Para ratificar, os pesquisadores Lloyd, Warren e Hammer (2008) afirmam que os interessados podem ser aqueles que estão dentro das organizações, como também os que estão de fora dela, conforme pode ser observado no quadro 3.

Quadro 3 – Partes interessadas internas e externas cujos relatórios devem ser focados

Setor	Partes Interessadas (stakeholders)	
	Internos	Externos
Organizações intergovernamental internacional (IGOs) *	Membros do Estado e empregados	Sociedades civil relevante e público em geral
Organização sem fins lucrativos (NGOs) **	Afiliadas nacional, membros e empregados	Comunidades afetadas, parceiros e público em geral
Empresas Multinacionais (TNCs) ***	Acionistas e empregados	

Fonte: Lloyd, Warren e Hammer (2008, p. 23), tradução livre.

*Intergovernmental organisations (IGOs)
Organizações intergovernamentais, internacional cujos membros são dois ou mais governos, agências estaduais.

**Non-governmental organisations (NGOs)
Organizações não governamentais, sem fins lucrativos, recebem contribuições voluntárias e regidas por um conselho.

***Transnational corporations (TNCs)
Empresas multinacionais com operações em mais de um país

Existe ainda outra dimensão de *accountability* que está relacionada à prestação de contas do governo e esta dimensão está associada à democracia. Para Sano (2003), a dimensão vertical da *accountability* tem nas eleições seu principal representante e traz para a cena o mecanismo tradicional de premiação e castigo. O prêmio para um bom governante é sua própria reeleição ou eleição do candidato que recebe seu apoio; o castigo seria exatamente o oposto. Esse processo é chamado por Behn (1998) in Sano (2003) de *accountability* política ou *accountability* democrática. A *accountability* horizontal corresponde a mecanismos de controles horizontais entre os poderes, ou o "velho tema da divisão dos poderes e dos controles e equilíbrios entre eles" (O'Donnell, 1998, p. 38 in Sano (2003, p. 38).

2.6.4 Controle externo das organizações do terceiro setor

O processo de controle de prestação de contas das entidades do Terceiro Setor possui vários aspectos. O detector de informações sobre o que está acontecendo na organização não

pode ser outro instrumento, a não ser a contabilidade, em virtude de a mesma possuir como objeto o patrimônio e segundo a NBCT 1, busca,

por meio da apreensão, da quantificação, da classificação, do registro, da eventual sumarização, da demonstração, da análise e relato das mutações sofridas pelo patrimônio da entidade particularizada, a geração de informações quantitativas e qualitativas sobre ela, expressas tanto em termos físicos, quanto monetários.

É necessário que a contabilidade e os profissionais de contabilidade se adéquem às necessidades dos diferentes usuários das informações contábeis das entidades do Terceiros Setor que, neste sistema de controle, seriam os avaliadores de suas performances, representado pelos mantenedores destas organizações, pelos usuários de seus serviços e pelo governo.

Nos Estados Unidos da América, a necessidade de ter um maior controle sobre as organizações surgiu após os escândalos corporativos que resultou na implementação da Lei Sarbanes-Oxley, aprovada após o caso Eron. Esta Lei é aplicável às organizações com fins lucrativos; no entanto, Ostrower (2007) destaca que as entidades sem fins lucrativos também apresentaram escândalos suscitando, na sociedade, a necessidade de regulação para maior controle destas entidades, conjecturando se elas não deveriam cumprir com as determinações de governança imposta pela Sarbanes-Oxley. Tais anseios resultaram em alterações do formulário 990, introduzindo questões específicas ao setor, tais como: exigências de que estas entidades declarem se existem conflitos de interesses políticos e a obrigatoriedade da auditoria independente. Afirma o pesquisador que as organizações sem fins lucrativos estão submetidas a um maior escrutínio e que devem demonstrar sua responsabilidade pública.

Em virtude de a contabilidade ter, como objetivo, o fornecimento de informações através do registro das alterações patrimoniais, ela deve participar ativamente destas prestações de contas. Caso uma organização não governamental receba recursos públicos nacionais, por meio de convênios, a prestação de contas deve ser pormenorizada devendo ser demonstrado a aplicação efetiva dos recursos recebidos através da apresentação de relatórios que serão analisados pelo Tribunal de Contas. Dentre os órgãos fiscalizadores e controladores das organizações do terceiro setor pode-se citar:

- a) Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS) foi instituído em 1993 e está vinculado à estrutura do órgão da Administração Pública Federal, ligado ao Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome. Tem competência

para aprovar a política nacional de assistência social, normatizar ações e regular a prestação de serviços de natureza pública e privada no campo da assistência social, além de fixar normas e conceder registro e Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, entre outras.

- b) Ministério de Previdência e Assistência Social (MPAS). A ONG portadora do Certificado de Entidade Pública Federal está dispensada de recolher a parte do empregador à previdência social e sujeitando-se à fiscalização do órgão.
- c) Ministério Público. O Ministério Público tem o propósito de zelar pela ordem jurídica, ou seja, pela observância e pelo cumprimento da lei, realizada defesa do patrimônio nacional, defende os interesses sociais e individuais, além de controle externo da atividade policial. É um defensor do povo e, como tal, é um importante instrumento de controle das organizações do terceiro setor, visto que pode a qualquer momento investigar denúncias de mal utilização e desvios do dinheiro público.
- d) Ministério da Justiça. É o órgão administrador do Cadastro Nacional de Entidades de Utilidade Pública (CNES) que é um sistema eletrônico que tem como objetivo principal padronizar e dá transparência aos processos referentes às qualificações federais das ONGs. É através deste sistema que as ONGs prestam contas de suas atividades anualmente.
- e) Tribunal de Contas. Os tribunais de contas da União ou das Unidades Federativas têm a atribuição de proceder ao acompanhamento da execução orçamentária, julgar as contas dos responsáveis por bens e dinheiro público, entre outras atribuições. Dessa forma, as ONGs que recebem dinheiro público sujeitam-se às fiscalizações dos Tribunais de Contas.
- f) Receita Federal do Brasil. A Receita Federal do Brasil dentre suas várias competências destaca-se: administração dos tributos internos e do comércio exterior. Gestão e execução das atividades de arrecadação, lançamento, cobrança administrativa, fiscalização, pesquisa e investigação fiscal e controle da arrecadação administrada. As ONGs submetem-se à fiscalização da Receita Federal como qualquer outra organização legalmente instituída no país com ou sem fim lucrativo. Em virtude de sua imunidade e/ou isenção tributária, as ONGs devem prestar contas de suas atividades à Receita Federal do Brasil.

- g) Órgãos Estaduais e Municipais que, de alguma forma, proporcionem benefícios às ONGs, tais como os Conselhos Municipais, tribunais de contas estaduais etc.

2.7 A contabilidade do terceiro setor

Para os pesquisadores Olak e Nascimento (2006, p.56), “no Brasil, ainda são embrionárias, as normas e práticas contábeis que contemplam particularmente as entidades sem fins lucrativos”. Afirmam ainda os pesquisadores que, em linhas gerais, muitas entidades elaboram e publicam suas demonstrações contábeis nos mesmos moldes usados pelas empresas. Esta afirmativa é corroborada pela pesquisa de Feitosa, Miranda, Oliveira e Rodrigues (2009) cujos resultados indicam alto grau de aderência à Lei 6.404/76 e grau baixo de aderência às normas específicas do CFC. A FIPECAFI; Arthur Andersen (1991, p. 4) *apud* Olak e Nascimento (2006, p.56) sugerem que “desejavelmente, e naquilo que for aplicável, as demonstrações financeiras de entidades sem fins lucrativos devem ser elaboradas e publicadas dentro dos mesmos critérios usados por entidades de fins lucrativos.

As entidades do Terceiro Setor estão sujeitas aos Princípios Fundamentais da Contabilidade e às normas criadas pelo CFC para o setor: NBCT 10.4 – Fundações (Resolução CFC no. 837/99 de 22/02/1999; NBC T 10.19). Tratam da contabilidade das entidades sem fins lucrativos, foram aprovadas em 18 de abril de 2000, alteradas em 16 de maio de 2003. Nesta ocasião, foi determinado a evidenciação de suas receitas, com e sem gratuidade, como também que as notas explicativas devem evidenciar tais receitas. A NBC T 10.16 - trata dos aspectos contábeis das Entidades que recebem subvenções, contribuições, auxílios e doações foi aprovada em 13 de dezembro de 2001, alterada em 09 de maio de 2005 e revogada pela NBC T 19.4. NBC T 10.18. Trata dos aspectos contábeis das entidades sindicais, foi aprovada em 02 de março 1999 e continua em vigor.

2.7.1 Sistema de Contabilidade por Fundos

Segundo Olak e Nascimento (2006), o termo *fundo* é comumente empregado para designar a concentração de recursos de várias procedências para a obtenção de determinado fim. Araújo (2005) afirma que a contabilidade por fundos proporciona maior qualidade à informação contábil [...] as demonstrações contábeis por essa sistemática devem se apresentadas de forma que possam visualizar os fundos individualmente, separando-se seus ativos e resultados [...] de modo a se poderem conhecer os saldos e resultados de cada um desses fundos. Para Summers (1991, p. 58) *apud* Olak e Nascimento (2006),

um fundo – a unidade básica da Contabilidade por Fundos – é um conjunto de recursos comprometidos para propósitos específicos. Para fins contábeis, um Fundo é uma entidade muito semelhante a uma empresa e pode ter contas registrando caixa e outros recursos financeiros, bem como dívidas e patrimônio líquidos.

Enfatizam Olak e Nascimento (2006) que a Contabilidade por Fundos abarca os mesmos conceitos da Contabilidade Convencional, ou seja, o da entidade contábil, em que a segregação patrimonial é enfatizada e defendida. Logo, o fundo é visto como um patrimônio compostos de ativos, passivos e patrimônio líquido, e, ainda, suas receitas e ganhos e, despesas e perdas que provocam acréscimos ou decréscimos em seu patrimônio.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Segundo Lakatos (2003), método é o conjunto de atividades sistemáticas e racionais utilizadas pelo cientista para obtenção de dados válidos e verdadeiros, traçando um caminho a ser seguido. Neste capítulo, será descrito a metodologia adotada para este estudo.

A realização deste estudo foi dividida em três etapas. Inicialmente, desenvolveu-se uma pesquisa bibliográfica, com vistas a identificar aspectos teóricos, regulamentais e operacionais relacionados com as ONGs. Num segundo momento, a partir da pesquisa bibliográfica, foi realizada a coleta dos dados, nos sítios eletrônicos e por meio de questionários enviados aos gestores das ONGs. Na terceira etapa, após a coleta dos dados junto às instituições selecionadas e aplicação dos questionários, procedeu-se à análise estatística dos dados obtidos.

Este estudo tem um caráter de pesquisa exploratória no que tange prestação de contas das ONGs, que, no entendimento de Gil (2007), é desenvolvida com o objetivo de proporcionar visão geral, de tipo aproximativo, acerca de determinado fato. Este tipo de pesquisa é realizado especialmente quando o tema escolhido é pouco explorado. Foram replicadas algumas perguntas, com adaptações à realidade brasileira, de pesquisa realizada por Rawsthorne (2008).

Para atingir seus objetivos, a pesquisa utilizou-se de duas metodologias:

- a) analisar os sítios na internet das ONGs alvo do estudo, para investigar se estas apresentam prestações de conta financeiras ou não financeiras, se pediam doações, data de fundação, qualificação ou certificações destas e se possuíam aba facilitando o acesso à prestação de contas.
- b) obter informações dessas ONGs, por meio de questionário, para identificar a influência da contabilidade e das exigências das prestações de contas exerciam sobre as ONGs.

3.1 População e características da amostra

Esta pesquisa teve, como ponto de partida, as ONGs analisadas no estudo desenvolvido por Feitosa (2007), monografia realizada sob a orientação do Prof. Luiz Carlos Miranda e co-orientação da autora deste estudo. O objetivo daquele estudo era investigar a terminologia utilizada pelas ONGs nas prestações de contas de suas atividades e o grau de aderência de suas demonstrações contábeis em relação às normas definidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC). Feitosa (2007) analisou 269 sítios eletrônicos de ONGs na internet, sendo que 171 endereços eletrônicos foram obtidos através do sítio eletrônico da Associação Brasileira de Organizações Não Governamental (ABONG) os demais foram obtidos no sítio eletrônico de busca Google.

A população do presente estudo é formada pelas ONGs que apresentam as características propostas por Olak e Nascimento (2006), que definiram Entidades Sem Fins Lucrativos como instituições privadas com propósitos específicos de provocar mudanças sociais e cujo patrimônio é constituído, mantido e ampliado a partir de contribuições, doações e subvenções e que, de modo algum, se reverte para seus membros ou mantenedores. Dentre essas, foram excluídas as ONGs representativas de classe, fundações.

A partir do banco de dados de Feitosa (2007), composto por 269 endereços de sítios eletrônicos na internet, foram acrescentados mais 3 sítios eletrônicos cujos endereços foram obtidos na mídia, totalizando 272 sítios eletrônicos a serem investigados. No decorrer da pesquisa, 67 sítios eletrônicos foram descartados, ou por estarem fora do escopo da pesquisa, ou por re-direcionarem para outro link ou simplesmente porque não abriram, totalizando 205 sítios eletrônicos válidos para pesquisa.

Das 205 ONGs com sítios eletrônicos na internet, foram selecionadas 131 organizações para responderem ao questionário. A seleção orientou-se pela disponibilização de endereço ou e-mail para contato. As 131 organizações foram contatadas por carta (40) e por email (91), solicitando que respondessem ao questionário da pesquisa. Em alguns casos, foram necessários quatro *e-mails* para receber confirmação positiva de participação na pesquisa.

Tendo em vista a demora no recebimento das respostas, decidiu-se por concentrar esforços apenas nas organizações que apresentavam algum tipo de prestação de contas

financeiras em seus sítios eletrônicos, criando uma carta/*e-mail* mais pessoal, criando um laço com o possível respondente. Essa estratégia mostrou-se produtiva. Dos 29 questionários respondidos, 21 são de ONGs cujos sítios eletrônicos foram analisados e estão no grupo de 39 organizações que apresentavam prestação de contas financeiras.

Procurando ampliar o número de respondentes dos questionários, foram identificadas ONGs afiliadas da ABONG, estabelecidas no estado de Pernambuco e que não possuíam sítio eletrônico na internet (as que possuíam já estavam incluídas no banco de dados inicial de 269 sítios eletrônicos na internet). Foram obtidos endereço e telefone de mais 14 ONGs, às quais foram enviadas cartas solicitando que respondessem ao questionário. Além das cartas foram realizadas ligações telefônicas para 12 dessas organizações, obtendo-se mais 04 questionários respondidos. Adicionalmente, mais 4 ONGs, contatadas através de amigos da pesquisadora, responderam os questionários.

Resumindo, foram analisados 205 sítios na internet de ONGs que atendiam aos critérios da pesquisa e enviados questionários a 151 ONGs (54 por carta, 91 por *e-mail* e 3 através de amigos), dos quais apenas 29 foram respondidos (11 dos contatados por carta, 16 dos contatados por *e-mail* (incluso 2 dos amigos da pesquisadora) e 2 entregue em mãos por amigos da pesquisadora.

3.2 Análises dos sítios eletrônicos

O banco de dados obtido conforme descrito acima continha 272 endereços de sítios eletrônicos na internet. Todos foram visitados; no entanto, 67 deles foram descartados, ficando amostra restrita a 205 sítios eletrônicos.

Os sítios eletrônicos foram analisados no período de 29 de agosto de 2008 a 06 de dezembro de 2008. Algumas questões a serem analisadas no sítio eletrônico eram bem objetivas: data de fundação, endereço e qualificação. Para outras questões, foi necessário estabelecer parâmetros conforme descrito abaixo.

Verificar a política de transparência da ONG:

Neste caso, procurou-se verificar se era facilmente encontrável as prestações de contas da organização. Para receber um “sim” neste aspecto, era necessário que a existência de uma aba ou *link* logo na primeira página com uma das seguintes expressões: prestações de contas; transparência; governança.

Verificar se a ONG solicita doações:

Também para receber um “sim” neste aspecto, era necessário que a existência de uma aba ou *link* logo na primeira página com uma das seguintes expressões: doações, ajude, colabore.

Prestação de contas financeira

Foi estabelecido como parâmetro de prestação de contas financeira, qualquer documento que envolvesse apresentação de numerários recebidos ou gastos e o período em que eles ocorreram.

Prestação de contas não financeira

Foram estabelecidos, como parâmetro para prestação de contas não financeira, os demonstrativos de atendimentos, intervenções ou realização de qualquer evento relacionado com a atividade da organização com o propósito de realizar mudanças na sociedade. Também era necessário constar o período em que foram realizadas.

3.3 Construção do questionário

A pesquisa bibliográfica permitiu a construção do questionário, que replica parte das questões da pesquisa conduzida por Rawsthorne e Shaver (2008), Austrália. Esse estudo

proporcionou a inclusão de algumas questões relativas ao efeito produzido na organização provocada pelas exigências de prestação de contas, relatórios e dados da contabilidade.

A maior parte das questões elaboradas para o questionário de pesquisa é do tipo fechado, para que os respondentes escolham, dentre as alternativas apresentadas, a que melhor representa a situação vivenciada. Algumas questões permitem que os entrevistados escolham mais de uma resposta dentre as alternativas disponíveis.

O questionário foi elaborado com a maioria das questões do tipo fechado, o que apresenta a vantagem de se poder comparar respostas em virtude da sua pouca variabilidade; além disso, são de mais fácil resposta e produzem respostas mais facilmente analisáveis, codificáveis e de fácil tratamento estatístico (LAKATOS e MARCONI, 2003; BARROS e LEHFELD, 1990). O questionário de pesquisa foi aplicado aos gestores das ONGs para investigar a percepção deles em relação às dificuldades de elaboração das prestações de contas, como também quem são os usuários destas prestações de contas. As informações contábeis, na opinião do gestor.

Após definida a primeira versão do questionário, foi realizado um pré-teste do questionário que foi aplicado a dois acadêmicos e a dois profissionais de ONGs e estes sugeriram algumas mudanças na forma das perguntas que, na opinião destes, não estava clara. O questionário foi dividido em quatro blocos de questões:

1º. Bloco - Caracterização do entrevistado: inclui questões que permitem descrever algumas características dos entrevistados: idade do respondente; grau de instrução; há quanto tempo trabalha na organização e cargo que ocupa.

2º. Bloco – Caracterização da organização: com questões sobre as características das organizações participantes da pesquisa, investigando os seguintes aspectos: tempo de existência da organização; sua atividade; o número de funcionários e voluntários; investigou-se, ainda, qual a origem das suas receitas em termos percentuais; quem elabora a prestação de contas da organização e quais profissionais mantém em seu quadro de empregados.

3º. Bloco – Informações relativas à prestação de contas: com questões que objetivam obter a opinião do respondente em relação às dificuldades de elaboração das prestações de contas; a quem as prestações de contas são dirigidas; importância de alguns requisitos de relatórios e prestação de contas; dificuldades e periodicidade das prestações de contas.

4º. Bloco – Conseqüências decorrentes das exigências de prestação de contas e da contabilidade: neste bloco de questões, foi investigado se a contabilidade ou as exigências de prestações de contas provocaram alguma mudança na organização.

3.4 Tratamento estatístico

O tratamento estatístico utilizado, neste trabalho de pesquisa, refere-se à análise descritiva dos dados obtidos na pesquisa de campo, com base na utilização de medidas de posição e dispersão, e testes estatísticos. As análises descritivas e os testes estatísticos foram efetuados com a utilização do *software Statistical Package for the Social Sciences – SPSS*, versão 15.0.

A análise dos dados obtidos com a pesquisa de campo realizada com nos sítios na internet e com os gestores das ONGs compreenderá três etapas. Primeiramente, foi realizada a análise descritiva dos resultados da pesquisa de campo junto aos sítios na internet. Em seguida, foi realizada a análise descritiva dos resultados, obtidos na pesquisa de campo com os gestores das ONGs. A partir dos resultados obtidos nessas duas primeiras etapas da análise, pretende-se responder às questões da pesquisa, formuladas no capítulo 1 deste trabalho. Por fim, foi realizada a análise comparada dos dados obtidos nos sítios na internet e dos gestores da ONGs, com o objetivo de responder ao problema da pesquisa, por meio do teste da hipótese da pesquisa, formulada no capítulo 1 deste trabalho.

Ao longo das análises descritivas, tanto dos sítios na internet como das respostas dos gestores das ONGs, sempre que julgado necessário, foram realizadas análises de contingências, com o objetivo de buscar explicações para determinadas respostas, tanto dos sítios na internet como das respostas dos gestores das ONGs.

A análise de contingência consiste no estudo da associação entre duas ou mais variáveis, por meio da observação dos dados dispostos em uma tabela de dupla entrada, ou tabela de contingência. A tabela de contingência apresenta as frequências observadas de duas ou mais variáveis, com as linhas correspondentes a um critério, e as colunas correspondentes a outro critério. Sua análise, em geral, resume-se à aplicação do teste não-paramétrico Qui-quadrado de Pearson. A hipótese em teste é de que as variáveis em análise são independentes, ou seja, não estão associadas (MARTINS e THEÓPHILO, 2007; VIEIRA, 2004).

Os testes não paramétricos são particularmente úteis na análise de dados provenientes de pesquisas na área de ciências do comportamento, por serem, prioritariamente, adaptáveis aos estudos que envolvem variáveis de mensuração nominal e ordinal, e que correspondem à maioria das variáveis estudadas neste trabalho. As provas não-paramétricas são também denominadas provas de livre distribuição, pois ao aplicá-las não é necessário fazer suposições quanto ao modelo de distribuição de probabilidade da população (MARTINS e THEÓPHILO, 2007).

O teste estatístico preferencialmente utilizado, tanto para testar a significância das tabelas de contingência, como para testar as hipóteses levantadas na pesquisa é o teste não-paramétrico Qui-quadrado de Pearson e, para o caso de análises cujas respostas se apresentem em tabelas 2 x 2, o teste Qui-quadrado com correção de continuidade de Yates.

O teste Qui-quadrado de Pearson serve para testar se duas variáveis categorizadas são independentes. O teste Qui-quadrado verifica se há adequação de ajustamento entre as frequências observadas e as frequências esperadas dos eventos considerados. A hipótese nula afirmará não haver discrepância entre as frequências observadas e esperadas, enquanto que a hipótese alternativa afirmará que as frequências observadas e esperadas são discrepantes (MARTINS e THEÓPHILO, 2007).

Quando os eventos observados estão dispostos em uma tabela 2x2, é recomendada a utilização do teste Qui-quadrado com correção de continuidade, conhecido como Qui-quadrado corrigido de Yates. De acordo com Vieira (2004), a correção de continuidade consiste em corrigir as frequências observadas em $\frac{1}{2}$, o que significa reduzir a diferença entre as proporções observadas e esperadas. Portanto, a correção de continuidade produz um teste mais conservador, ou seja, um teste que tem menor probabilidade de rejeitar a hipótese de nulidade (VIEIRA, 2004).

De acordo com Siegel (1975), na escolha do teste não-paramétrico, quando os dados em análise se apresentam em tabelas 2 x 2, devem ser observados os seguintes critérios:

- Quando $N > 40$ (N representa o número de observações), usar o teste Qui-quadrado com a correção de continuidade (correção de Yates).
- Quando $20 \leq N \leq 40$, o teste Qui-Quadrado pode ser empregado, desde que nenhuma das frequências esperadas seja inferior a 5. Se a menor frequência esperada for inferior a 5, recomenda-se teste Exato de Fisher.
- Quando $N < 20$, utilizar o teste Exato de Fisher em qualquer caso.

Para as análises cuja confiabilidade dos resultados dos testes Qui-quadrado possa estar comprometida (mais de 20,0% de células com frequência mínima esperada inferior a 5 observações), foi utilizado o teste Exato de Fisher, para análises cujas respostas se apresentem em tabelas 2 x 2.

O teste Exato de Fisher para tabelas 2x2 é um teste extremamente útil para analisar dados discretos, nominais ou ordinais, quando as duas amostras independentes são pequenas e as premissas para aplicação do teste Qui-quadrado não são atendidas (SIEGEL e CASTELLAN Jr., 2006; VIEIRA, 2004). É utilizado quando os escores de duas amostras aleatórias independentes caem em uma ou outra classe, de duas classes mutuamente excludentes. Segundo Siegel e Castellan Jr. (2006), trata-se de um dos mais poderosos testes unilaterais para dados do tipo para os quais ele é apropriado: de variáveis dicotômicas e em escala nominal.

Para este trabalho, o nível de significância mínimo considerado para se rejeitar a hipótese nula (H_0) é de 5,0% ($\alpha = 0,05$). De acordo com Siegel (1975), é usual a adoção de níveis de significância de 1,0% ou 5,0% para rejeitar hipóteses nulas, embora possam ser utilizados outros valores. O nível de significância de 5% indica a existência de uma confiança de 95% de se tomar uma decisão acertada.

Informações mais detalhadas sobre o funcionamento e aplicabilidade dos testes estatísticos, utilizados neste trabalho de pesquisa, podem ser obtidas nas obras de Fonseca e Martins, (1996), Martins (2005), Martins e Theóphilo (2007), Siegel (1975), Siegel e Castellan Jr. (2006), Stevenson (2001) e Vieira (2004). Detalhes sobre o funcionamento do pacote estatístico *Statistical Package for Social Sciences – SPSS 15.0* podem ser obtidos nas obras de Pereira (2006) e Wagner, Mota e Dornelles (2004).

4 DISCUSSÃO E ANÁLISE DE DADOS

Neste capítulo, serão realizadas discussão e análise dos dados obtidos na pesquisa dos sítios eletrônicos e na pesquisa de campo através dos questionários. Na leitura dos resultados, deve-se levar em considerações as restrições impostas à pesquisa, tais como a obtenção dos sítios eletrônicos através do *Google*; falta de informações nos próprios sítios eletrônico e a amostra dos respondentes dos questionários é pequena em relação aos sítios estudados.

4.1. Análise das ONGs com sítios eletrônicos

Neste tópico, será realizada análise dos sítios eletrônicos das ONGs, serão abordados aspectos relativos à data de fundação, a possível solicitação das doações em seus sítios eletrônicos, a qualificação delas, como também serão apresentados testes estatísticos com os dados obtidos.

4.1.1 Informações sobre as instituições

A pesquisa de campo foi dividida em duas etapas: análise dos sítios eletrônicos na internet e aplicação de questionários. Após a coleta dos dados, foi realizada a análise dos sítios eletrônicos e em seguida a análise dos questionários.

Conforme mencionado anteriormente na metodologia, foram obtidos 272 endereços de sítios eletrônicos. Destes, 67 precisaram ser excluídos da amostra, uma vez que fugiam ao objeto da pesquisa ou apresentavam algum tipo de erro em sua página que impossibilitava a análise. Com isso, a amostra final obtida foi de 205 sítios eletrônicos.

A fim de identificar o período de existência e atuação das organizações, bem como se este é um fator determinante em sua gestão, buscou-se identificar a data de fundação das ONGs. Este estudo optou em adotar as mesmas faixas de tempo utilizado pelo IBGE (2005)

para agrupar as ONGs por data de fundação a fim de gerar comparabilidade com o estudo deste instituto.

Observou-se que as ONGs da amostra apresentam a mesma tendência de desaceleração de criação de ONGs a partir do ano de 2001, apontada nos estudos do IBGE (2005). A forte concentração de ONGs, criadas no período 1991-2000, pode ser explicada pela força e visibilidade das ONGs a partir da década de 1990 (Mendes, 1997; Falconer (1999); Olak e Nascimento (2006). Para o IBGE (2005), trata-se do fortalecimento da democracia no País e participação da sociedade civil na vida nacional (ver tabela 12).

Tabela 12 - Distribuição das Fundações Privadas e Associações sem Fins Lucrativos segundo faixas de ano de fundação

Faixas do ano de fundação	Distribuição			
	Fundações privadas e associações sem fins lucrativos (IBGE, 2005)*		ONGs sítios eletrônicos analisados 2008**	
	Absoluto	Relativo (%)	Absoluto	Relativo (%)
Até 1970	10.939	3,2	11	6,6%
De 1971 a 1980	33.308	9,9	18	10,8%
De 1981 a 1990	64.388	19,9	53	31,7%
De 1991 a 2000	140.261	41,5	67	40,1%
De 2001 a 2002	38.007	11,2	6	3,6%
De 2003 a 2004	35.840	10,6	8	4,8%
2005	15.319	4,5	4	2,4%
Total válido	338.162	100%	167	100,0%
Não localizado†	-	-	38	-
Total	338.162	-	205	-

*Fonte: IBGE, Diretoria de Pesquisas, Cadastro Central de Empresas 2005.

** Elaboração própria, 2009.

† Não foi possível localizar data de fundação no sítio eletrônico

Quanto à qualificação das ONGs objeto deste estudo, observou-se que apenas 18,0% possuem qualificação de OSCIP ou Utilidade Pública de qualquer esfera governamental, 54,1% declaram-se como apenas ONG e 27,8% não declararam o tipo de qualificação, conforme pode ser visto na tabela 13. Esta tendência de pequena aderência à qualificação foi

percebida por Romão (2007) no Manual de Entidades de Utilidade Pública, afirmando que, apesar da Lei do Terceiro Setor que criou a OSCIP ser considerada um Marco Legal, não houve grande aderência a este tipo de qualificação. Afirma ainda o autor que grande parte das qualificadas como OSCIP são organizações criadas recentemente, que não poderiam solicitar a qualificação como de utilidade pública federal.

Tabela 13– Quanto à qualificação (OSCIP, Utilidade Pública ou ONG)

	Frequência	Percentual
ONG	111	54,1
OSCIP	14	6,8
UTILIDADE PÚBLICA	23	11,2
Não declarado	57	27,8
Total	205	100%

Fonte: Elaboração própria, 2009

Também se buscou analisar se as organizações apresentavam, em seu sítio eletrônico, endereço físico, que permitisse ao visitante do sítio eletrônico um contato pessoal, se assim o desejasse. Este dado foi considerado importante, porque apresentar o endereço físico pode gerar confiabilidade e esta disponibilização pode indicar que a empresa existe de fato e de direito, tendo uma sede física estabelecida podendo ser visitada por quem desejar. Observou-se que 80,5% apresentam endereço físico (ver Tabela 14).

Tabela 14 – Apresentação de endereço físico no sítio eletrônico

	Frequência	Percentual
SIM, APRESENTA ENDEREÇO FÍSICO NO SÍTIO ELETRÔNICO	165	80,5
NÃO	40	19,5
Total	205	100%

Fonte: Elaboração própria, 2009

Da mesma forma, houve a preocupação de identificar se as ONGs utilizam a internet para solicitar doações, conforme pode ser visto na tabela 15, poucas são as organizações que fazem este apelo ficando restrito a apenas 34 sítios eletrônicos dos 205 analisados.

Tabela 15 – Sítio eletrônico da ONG possui link pedindo doações?

	Frequência	Percentual
SIM, POSSUI LINK PEDINDO DOAÇÕES	34	16,6
NÃO	171	83,4
Total	205	100%

Fonte: Elaboração própria, 2009

4.1.2 Prestação de contas divulgadas

Procurou-se identificar se os sítios eletrônicos disponibilizavam prestações de contas. O foco principal eram as prestações de contas financeiras. Considerou-se, na prestação de contas financeira, qualquer tipo de relatório que apresentasse dados econômico-financeiros da organização e o período a que se referissem tais dados. Se apresentasse apenas informações sobre gastos ou investimentos, sem indicar o período, esta informação não foi considerada como uma prestação de contas. Partindo desse princípio, conforme pode ser observado na tabela 16, apenas 18,05% dos 205 sítios eletrônicos analisados disponibilizou algum tipo de prestação de contas financeiras, totalizando 37 ONGs com apresentação de algum tipo de prestação de contas econômico-financeira.

Em virtude do pequeno número de sítios eletrônicos que disponibilizou suas prestações de contas econômico-financeiras, este estudo procurou analisar se havia qualquer outro tipo de prestação de contas, ou seja, que indicasse realizações da organização, mesmo sem que indicasse o valor das mesmas. No entanto, era preciso que estas apresentassem o período a que se referiam. Considerou-se prestação de contas não financeiras aquelas que inteiravam o visitante sobre o número de atendimentos médicos por exemplo. Procuraram-se relatórios os quais demonstrassem a intervenção da ONG na sociedade, aquelas que demonstrassem que as mesmas executaram as atividades para as quais foram criadas.

Conforme pode ser observado na tabela 16, dos 205 sítios eletrônicos analisados, apenas 52 (que representa 25,37% da amostra) apresenta algum tipo de prestação de contas. Destes, cerca de 51% apresentavam, em conjunto, prestação de contas financeira e não financeira. Percebe-se, então: este percentual representativo denota que as ONGs que têm política de prestação de contas levam em consideração além dos dados econômico-financeiros, também divulgam sua atuação na comunidade.

Tabela 16 – Apresentação de prestação de contas nos sítios eletrônicos das ONGs

	Frequência	% da frequência em relação à amostra com sítios eletrônicos	ONGs que apresentam alguma prestação de contas	
			Frequência acumulada	% acumulado
Apresentam prestação de contas financeira e não financeira	27	14,15%	27	51,9%
Apresentam apenas prestação de contas financeira	10	4,88%	37	71,1%
Apresenta apenas prestação de contas não financeira	15	7,32%	52	100%
Não apresenta nenhum tipo de prestação de contas	153	73,66%	-	
Total dos sítios analisados	205	100%	-	

Fonte: elaboração própria, 2009

A tabela 17 apresenta os tipos de demonstrações financeiras apresentadas pelas ONGs em seus sítios. Dos 37 sítios que disponibilizam demonstração financeira, 72% apresentaram pelo menos balanço patrimonial e demonstração de resultado, 5% apresentaram apenas demonstração de resultado e 10% apresentaram apenas o balanço patrimonial. 03 ONGs apresentaram apenas demonstrativos de receitas e despesas.

Tabela 17 – Resumo das demonstrações financeiras encontradas

	Frequência	Percentual
Balanço patrimonial e Demonstração de Resultado	28	76%
Apenas demonstração de resultado	02	5%
Apenas balanço patrimonial	04	10%
Meros demonstrativos de receitas, despesas ou parecer de auditoria	03	9%
Total	37 ¹	100%

Fonte: elaboração própria, 2009

¹Destes, 4 apresentam DOAR, 05 apresentam demonstração das mutações do patrimônio líquido, 05 apresentam notas explicativas e 8 apresentam parecer de auditoria.

Das 52 ONGs que divulgam algum tipo de prestação de contas (ver tabela 18), apenas 15 são qualificadas como OSCIP ou de Utilidade Pública, não sendo relevante, nesta amostra, a qualificação da ONG para a política de apresentação de prestação de contas. Observa-se, na tabela 18, que 9 têm qualificação de Utilidade Pública; 6 como OSCIPs; 25 declaram-se como ONGs sem especificar alguma qualificação, e 12 não declaram ou não foram localizadas suas forma jurídica. Silva (2005) encontrou um resultado inverso (no seu estudo, as OSCIPs prestavam mais contas que as demais qualificações); no entanto, há de se observar

que mesma teve contato direto com as 21 ONGs pesquisadas por ela. O presente estudo tem uma amostra mais extensa e tem um viés do usuário externo de contabilidade, não tendo acesso, portanto, às práticas adotadas pelas ONGs.

Tabela 18 – Qualificação das ONGs que apresentam algum tipo de prestação de contas

	Frequência	Percentual
OSCIPI	6	11%
Utilidade Pública	9	16%
ONG	25	48%
Não declarado ou não localizado	12	25%
Total	52	100%

Fonte: Elaboração própria, 2009

Por não terem fins lucrativos, as organizações que fazem parte do Terceiro Setor necessitam, para sua manutenção, receber recursos de terceiros. Dessa forma, espera-se que a prestação de contas auxilie nesse processo. Assim, é de se esperar que elas chamem atenção dos que acessam seus sítios eletrônicos para a prestação de contas. Para avaliar essa premissa, na análise dos sítios eletrônicos, buscou-se verificar se existiam *link* ou abas nos mesmos convidando o visitante a verem suas prestações de contas. Especificamente, buscou-se identificar abas com chamadas do tipo: prestação de contas, transparência, governança, ações realizadas, etc. Os dados da tabela 19 revelam que apenas 13% dos sítios eletrônicos fazem essa chamada, num total de 27 ONGs. Das 52 ONGs que prestam algum tipo de conta, 22 chamam a atenção do usuário do sítio eletrônico para a prestação de contas; ou seja, há 5 ONGs que possuem a aba, mas sua prestação de contas não foi considerada para este estudo por não está dentro do escopo (ter explicito o período a que se refere).

Tabela 19 – Sítio possui link ou aba sobre transparência ou prestação de contas?

	Frequência	Percentual
SIM	27	13,2
NÃO	178	86,8
Total	205	100%

Fonte: Elaboração própria, 2009

Foram realizados testes estatísticos para estabelecer se o tempo de existência das ONGs explica a disposição e a forma de prestar contas. Duas premissas igualmente válidas foram testadas (o que explica o teste bi-caudal). A primeira premissa é a de que ONGs com mais tempo de atuação e, portanto, com mais experiência e reputação, são mais dispostas a prestar contas e em maior detalhe do que aquelas com menos tempo de atuação. A outra

premissa é a de que instituições mais novas precisam chamar mais a atenção dos doadores, portanto, chamam mais a atenção para suas prestações de contas e estão mais dispostas a prestar contas. Criaram-se dois grupos de instituições, tendo, como marco, o ano de 1992, quando ocorreu a Rio 92. Essa data foi escolhida, porque nesta Convenção foi assinada entre outros documentos a Agenda 21 na qual os governos comprometem-se a proteger as pessoas e meio ambiente, e partir deste ano as ONGs passaram a ganhar visibilidade na mídia (MENDES, 1999, p.7; FALCONER, 1999; OLAK e NASCIMENTO, 2006).

Dos 205 sítios eletrônicos analisados, 167 informam a data da fundação, sendo que 92 ONGs foram fundadas até 1992 e 75 após o ano de 1992. Foi encontrada relação estatisticamente significativa entre a data de fundação e as que chamam atenção do visitante para verificar suas prestações de contas, disponibilizando uma aba ou *link* para a prestação de contas. Observou-se que as ONGs mais novas utilizam-se mais do expediente de chamar a atenção ou disponibilizar ao visitante um caminho para a prestação de contas, conforme pode ser observado na tabela 20. Este resultado também foi encontrado por Silva (2005) que, em sua dissertação de mestrado, afirma que existe relação entre a idade da organização e a prestação de contas à comunidade, demonstrando que as organizações mais novas prestam mais contas à comunidade do que as mais antigas.

Tabela 20– Data da Fundação das ONGs X Aba de
Transparência no sítio eletrônico

Apresenta aba/link de prestação contas/transp.	Data de Fundação (Análise)		Total
	Antes de 1992	De 1992 em diante	
Transparência Não	85	59	144
Transparência Sim	7	16	23
Total	92	75	167

Qui-quadrado: 1%

Fonte: Elaboração própria, 2009

A tabela 21 apresenta uma relação estatisticamente significativa entre a data de fundação com a apresentação de endereço físico no sítio eletrônico da internet. Quanto mais antiga a ONG, maior a probabilidade dela apresentar endereço físico. Das 26 organizações que não apresentam endereço físico, 19 (73%) foram constituídas após 1992. Uma possível explicação para isso é que as organizações mais antigas são também as mais organizadas e com mais condições de investir na criação de sítios eletrônicos para divulgar suas ações.

Tabela 21 – Data da Fundação das ONGs X ONG que apresenta endereço físico no sítio eletrônico

Apresenta endereço físico no sítio eletrônico	Data de Fundação (Análise)		Total
	Antes de 1992	De 1992 em diante	
Endereço: não	7	19	26
Endereço: Sim	85	56	141
Total	92	75	167
Qui-quadrado: 0,2%			0,2%

Fonte: Elaboração própria, 2009

Realizou-se teste observando se quem presta contas indica um caminho claro, via aba ou *link*, para o visitante acessar a prestação de contas. Confirmando a hipótese definida, verifica-se que há uma forte relação entre as que prestam contas (financeira e não financeira) e a disposição de chamar a atenção do usuário para a mesma, seja através de uma “aba” ou de um “*link*”. Chamou a atenção o fato de que algumas organizações não apresentarem prestação de contas, mas possuírem o *link* chamando a atenção do leitor para a mesma. Nestes casos, estas organizações consideravam prestação de contas apenas dizer os tipos de serviços e/ou assistência provida pela mesma, sem efetivamente prestar contas de suas ações (seja de forma financeira ou não financeira).

Foram realizados alguns testes para saber se a qualificação, como OSCIP ou de Utilidade Pública, teria alguma influência sobre as variáveis estudadas. Neste caso, a amostra cai para 37, porque esta é a quantidade de ONGs que disponibilizam prestação de contas financeiras por este motivo esta pesquisa passou a utilizar o Teste Exato de Fischer por ser mais apropriado para amostras pequenas.

Observou-se, pelos testes realizados, que a qualificação como OSCIP ou de Utilidade Pública não influencia na decisão de apresentar prestação de contas financeira. O mesmo foi observado em relação a chamar a atenção do usuário do sítio eletrônico para a prestação de contas, através de uma aba ou link.

Observou-se que há uma forte relação entre a qualificação da ONG e utilização do sítio eletrônico para pedir doações e disponibilizar o endereço físico. Conforme pode ser observado na tabela 22, das 23 ONGs qualificadas como de Utilidade Pública, que apresentam prestação de contas financeiras, 11 delas pedem doação. Entre as 14 OSCIPs, apenas uma pede doação. O Teste Exato de Fischer foi de 1,1%, indicando relação estatística significativa entre as ONGs qualificadas de Utilidade Pública e a solicitação de doação.

Tabela 22 –Qualificação das ONGs X ONGs que pedem doação

	Qualificação		Total
	OSCIP	Utilidade Pública	
Não Pede doação	13	12	25
Pede doação	1	11	12
Total	14	23	37

Teste Exato de Fischer: 1,1%

Fonte: Elaboração própria, 2009

Conforme pode ser observado na tabela 23, a disponibilização do endereço físico entre as que disponibilizam prestação de contas financeiras também é influenciada pela qualificação da ONG. Apenas 8 ONGs não apresentam endereço físico, sendo 6 qualificadas como OSCIP. O Teste Exato de Fischer foi de 2,2%, indicando relação estatística significativa entre as ONGs qualificadas como Utilidade Pública e a apresentação do endereço físico dela. É possível que este fenômeno seja explicado porque, para obter a qualificação de Utilidade Pública, é necessário que sejam mais bem estruturadas para atender mais requisitos de qualificação.

Tabela 23 – Qualificação das ONGs X ONGs que tem endereço físico no sítio eletrônico

	Qualificação		Total
	OSCIP	Utilidade Pública	
Não apresenta endereço	6	2	8
Apresenta endereço	8	21	29
Total	14	23	37

Teste Exato de Fischer: 2,2%

Fonte: Elaboração própria

Foram realizados diversos testes em relação ao endereço físico, estudando os seguintes aspectos: foi verificado se possuir endereço físico influencia a prestação de contas financeira e não financeira, se influenciava o pedido de doação via internet ou se apresentava aba de transparência ou ainda aba ou *link* para prestação de contas no sítio eletrônico. Nenhum destes testes apresentou resultado estatístico relevante.

4.2 Caracterização da análise descritiva dos questionários

Neste tópico, será realizada análise descritiva dos questionários respondidos por 29 ONGs, destas ONGs 21 tiveram seus sítios eletrônicos investigados neste estudo e mais 8

questionários respondidos por ONGs contatada de outra forma, as quais não foi possível identificar se tinham sítio eletrônico.

A tabela 24 apresenta o ano de fundação das ONGs respondentes dos questionários, como também os dados relativos à data de fundação encontrada nos sítios eletrônicos analisados. Da mesma forma que observado nos sítios eletrônicos, as ONGs pesquisadas são jovens, a maioria criada a partir da década de 1980, apresentando forte concentração no período 1981 a 1990 no grupo respondente aos questionários. Ressalta-se que apenas 20 apresentaram data de fundação, obtida no sítio eletrônico, visto que esta questão não foi incluída no questionário.

Tabela 24 - Distribuição das Fundações Privadas e Associações sem Fins Lucrativos segundo faixas de ano de fundação

Ano de fundação	Distribuição			
	ONGs: sítios eletrônicos analisados em 2008		ONG respondente do questionário	
	Absoluto	Relativo (%)	Absoluto	Relativo (%)
Total	205	100,0	29	100,0
Até 1970	11	5,3	1	3,4
De 1971 a 1980	18	8,8	1	3,4
De 1981 a 1990	53	25,8	15	48,5
De 1991 a 2000	67	32,7	1	3,4
De 2001 a 2002	6	3,0	1	3,4
De 2003 a 2004	8	3,9	0	-
2005	4	1,9	2	6,9
Não localizado†	38	18,6	9	31,0

† Não localizado no sítio eletrônico e/ou não foi objeto de pesquisa no questionário

Fonte: Elaboração própria, 2009

Também foi verificado que, das 21 respondentes que tiveram o sítio eletrônico analisado, apenas uma não apresentava endereço físico no sítio e, dentre estas 21 respondentes, foi observado que todas apresentam prestação de contas financeiras e 71,4% prestação de contas não financeiras. Isto é resultado da estratégia da pesquisa em concentrar esforços para obter questionários das organizações que disponibilizam alguma prestação de

contas no sítio eletrônico, porque, no início das pesquisas, estas eram as que respondiam mais prontamente à pesquisa.

Conforme pode ser observado na tabela 25, apenas 9,6% da amostra possui qualificação/certificação, 4 não foi localizado no sítio eletrônico e 8 ONGs, por não terem sítio eletrônico, apenas responderam o questionário. Observa-se que as ONGs sem qualificação são maioria também dentre as que responderam ao questionário.

Tabela 25 – Qualificação das ONGs respondentes

	Frequência	Percentual % - Válido
OSCIP	1	4,8
Utilidade Pública	1	4,8
ONG	15	71,4
Não declarado ou não localizado	4	19,0
Sub-Total/Percentual válido	21	100,0
Perdidos (questionário ONG sem sítio eletrônico)	8	-
Total	29	

Fonte: Elaboração própria, 2009

Conforme pode ser visto na tabela 26, foi observado que, das 21 ONGs respondentes, 12 delas apresentam aba ou destaca no sítio eletrônico suas prestação contas, ou seja, mais de 50%. Observou-se também que 85% delas não solicitam doação através do sítio eletrônico.

Tabela 26 –ONG possui no sitio aba de prestação de contas?

	Apresenta aba prestação de contas/transparência		PEDE DOAÇÃO	
	Frequência	Percentual % - Válido	Frequência	Percentual % Válido
SIM	12	57,1	3	14,3
NÃO	9	42,9	18	85,7
Sub-Total/Percentual válido	21	100,0	21	100,0
Não utilizados (questionário de ONGs sem sítio eletrônico)	8		8	
Total	29		29	

Fonte: Elaboração própria, 2009

4.2.1 Análise descritiva dos respondentes

Observou-se que os respondentes apresentam idade média de 40 anos, o mais jovem com 22 anos e o mais velho com 59 anos. Pode-se, então, afirmar que as ONGs da amostra possuem jovens executivos em seus quadros, visto que 55% deles têm até 40 anos, conforme

pode ser visto na tabela 27. Na tabela 28, têm-se o grau de instrução dos respondentes e observou-se que a maioria possui superior completo (82%), sendo que 3 deles possui mestrado.

Tabela 27 – Idade dos respondentes

Idade	Frequência	Percentual %	Percentual Acumulado
Mais de 20 até 30 anos	3	10,3	10,3
Mais de 30 até 40 anos	13	44,9	55,2
Mais de 40 até 50 anos	9	31,1	86,3
Mais de 50 até 60 anos	4	13,7	100
Total	29	100	
Análise Descritiva			
Média			40,9
Mediana			40,0
Desvio padrão			8,3
Mínimo			22
Máximo			59

Fonte: Elaboração própria, 2009

Tabela 28 – Grau de instrução dos respondentes

Idade	Frequência	Percentual %	Percentual Acumulado %
Mestrado	3	10,3	10,3
Pós-graduação	10	34,5	44,8
Superior completo	11	37,9	82,7
Superior incompleto	2	6,9	89,6
Curso técnico	1	3,4	93,0
Ensino médio	2	6,9	100
Total	29	100	

Fonte: Elaboração própria, 2009

Ao entrar em contato com as organizações, foi solicitado que os questionários fossem respondidos preferencialmente pelos tomadores de decisão, pelo responsável financeiro ou contador. Observou-se que os respondentes valorizaram a pesquisa conforme pode ser observado na tabela 29. Dos respondentes, 30% ocupam cargo de diretor; cerca de 34% ocupam cargo de contador e gerente. Os que responderam “outro”, ocupam cargo de assessor; coordenador; coordenador financeiro; coordenador administrativo e superintende (ver tabela 29). Outro dado interessante é que algumas ONGs enviaram resposta do questionário em arquivo pdf; através de carta registrada e enviaram *e-mail* solicitando cópia dos resultados. Várias entraram em contato por telefone para acertar detalhes, para oferecer maiores informações e envio de material pelo correio, além de uma que confirmou a pesquisa com o orientador. Todos esses cuidados e contatos revelam importante interesse de colaborar com a pesquisa acadêmica.

Tabela 29 – Cargo que o respondente ocupa na ONG			
Idade	Frequência	Percentual %	Percentual Acumulado %
Diretor	9	31,0	31,0
Contador	3	10,3	41,4
Gerente	7	24,1	65,5
Outro	9	31,0	96,6
Diretor e contador	1	3,4	100
Total	29	100	

Fonte: Elaboração própria, 2009

A qualificação das respostas ao questionário pode ser observada além do cargo do respondente na organização, como também pelo tempo de trabalho dele na ONG. Conforme pode ser observado na tabela 30, todos têm mais de 2 anos na empresa e o mais antigo na organização trabalha há 23 anos, apresentando média de 8 anos.

Tabela 30 – Tempo de atuação dos respondentes na ONG			
Idade	Frequência	Percentual %	Percentual Acumulado
De 02 a 05 anos	14	48,2	48,2
Mais de 05 até 10 anos	8	27,5	75,7
Mais de 10 até 20 anos	6	20,6	96,3
Mais de 20 anos	1	3,7	100
Total	29	100	

Análise Descritiva

Média	8,2
Mediana	7,0
Desvio padrão	5,4
Mínimo	2
Máximo	23

Fonte: Elaboração própria, 2009

Os dados acima demonstram que as ONGs são administradas por jovens executivos, têm nível superior completo e atuam em média há 8 anos na organização.

4.2.2 Análise descritiva das organizações

Conforme pode ser visto na tabela 31, as organizações respondentes formam um grupo de ONGs já consolidadas, visto que 75% delas possuem mais de 10 anos e apenas 10% delas têm menos de 5 anos. Destaque para duas organizações com 48 anos e outra com 71 anos de existência.

Tabela 31 – Tempo de existência da ONG

Idade	Frequência	Percentual %	Percentual Acumulado %
De 04 a 05 anos	3	10,4	24,2
Mais de 05 até 10 anos	4	13,8	24,2
Mais de 10 até 20 anos	11	38,0	62,2
Mais de 20 até 30 anos	9	31,0	93,2
Mais de 30 até 40 anos	0	0	93,2
Com 48 anos	1	3,4	96,6
Com 71 anos	1	3,4	100
Total	29	100	

Análise Descritiva	
Média	19,4
Mediana	19,0
Desvio padrão	13,6
Mínimo	04
Máximo	71

Fonte: Elaboração própria, 2009

Observa-se, na tabela 32, uma dispersão de atividades entre as respondentes a que apresenta maior quantidade de organização. Foram dois grupos: serviços legais, defesa de direitos civis e organizações política e meio ambiente. Foi utilizada a tabela de classificação internacional das organizações sem fins lucrativos proposta pela ONU e Universidade Johns Hopinks, que também é utilizada pelo IBGE.

Tabela 32 – Atividade principal das ONGs respondentes

Atividade Principal	Frequência	Percentual %
Cultura e recreação	2	6,9
Educação e pesquisa	4	13,8
Saúde	1	3,4
Assistência social	1	3,4
Meio ambiente	5	17,2
Desenvolvimento social, econômico e moradia	4	13,8
Serviços legais, defesa de direitos civis e organizações políticas	5	17,2
Intermediários Filantrópicos e Promotores do voluntariado	1	3,4
Atividades Internacionais	1	3,4
Religião	0	0
Sindicatos e órgãos de classe	0	0
Não classificados em Outros Grupos	4	13,8
Perdidos	1	3,4
Total	29	100

Fonte: Elaboração própria, 2009

As organizações respondentes têm, em média, 38 funcionários, sendo que 48% têm até 40 funcionários. Duas têm mais de 100 empregados e 3 não possuem empregados (ver tabela 33). Observa-se ainda que 34,5% das ONGs não contam com o trabalho voluntário, pouco

mais de 40% contam com até 20 voluntários. Destaca-se para a máxima nesta série que é 3780 voluntários.

Tabela 33 –Números de funcionários e de voluntários nas ONGs						
	Funcionários			Voluntários		
	Frequência	Percentual %	Percentual Acumulado %	Frequência	Percentual %	Percentual Acumulado %
Com nenhum	3	10,3	10,3	10	34,5	34,5
De 02 a 20	9	31,0	41,3	12	41,5	76,0
Mais de 20 até 40	5	17,2	58,5	1	3,4	79,4
Mais de 40 até 60	6	20,7	79,2	1	3,4	82,8
Mais de 60 até 80	2	7,0	86,2	1	3,4	86,2
Mais de 80 até 100	2	7,0	93,2	2	7,0	93,2
Com 110	1	3,4	96,6	1	3,4	96,6
Com 140	1	3,4	100,0	1	3,4	100
Total	29	100		29	100	
Análise Descritiva						
Média			38			157
Mediana			23			2
Desvio padrão			36,6			698
Mínimo			0			0
Máximo			140			3780

Fonte: Elaboração própria, 2009

Quanto à origem das receitas, observa-se que, das 29 respondentes, 38% delas têm mais da metade de suas receitas originadas no exterior. Esse percentual é de 27,5% para as doações nacionais. A dependência do governo, nas ONGs da amostra, é baixa, pois 59% delas não recebem nada do governo. Quase 14% das ONGs pesquisadas têm mais de 50% de suas receitas, dependendo da geração de receitas próprias (ver tabela 34). Os resultados encontrados por Merege (2005) também apontam a relevância da geração de receitas próprias pelas ONGs.

Tabela 34 – Origem da Receita

Descrição	Nada	1 a 25	26 a 50	51 a 75	76 a 100	Total
Frequencia						
DOAÇÕES NACIONAIS	9	9	3	5	3	29
DOAÇÕES DO EXTERIOR	6	7	5	4	7	29
DO GOVERNO	17	9	2	0	1	29
RECEITA PRÓPRIA	12	10	3	2	2	29
OUTRAS ORIGENS	26	1	1	0	1	29
%						
DOAÇÕES NACIONAIS	31,0%	31,0%	10,3%	17,2%	10,3%	100,0%
DOAÇÕES DO EXTERIOR	20,7%	24,1%	17,2%	13,8%	24,1%	100,0%
DO GOVERNO	58,6%	31,0%	6,9%	0,0%	3,4%	100,0%
RECEITA PRÓPRIA	41,4%	34,5%	10,3%	6,9%	6,9%	100,0%
OUTRAS ORIGENS	89,7%	3,4%	3,4%	0,0%	3,4%	100,0%

Fonte: Elaboração própria 2009

4.2.3 Análise descritiva do pessoal da área financeira/contabilidade

Com intuito de verificar a organização do setor contábil-financeiro da organização, perguntou-se quais profissionais a organização mantinha em seu quadro funcional. Observou-se, então, que 37% têm contador em seu quadro funcional. Quatro informaram que terceirizam todas as atividades relacionadas a estas funções (ver tabela 35). Os cargos, em negrito na tabela, são os que já constavam no questionário; os demais foram acrescentados pelos respondentes.

Tabela 35- Profissionais ligados à prestação de contas que a organização mantém em seu quadro de funcionários

Profissionais	Frequência	Percentual - %
Contador	7	24,1
Auditor interno	1	3,4
Controller	1	3,4
Gerente	2	6,9
Gerente Financeiro	2	6,9
Assistente administrativo	1	3,4
Administrador de empresas	2	6,9
Contador e controller	3	10,3
Gerente e Asssitente Financeiro	1	3,4
Contador, Tesour. e Assit.Tesouraria	1	3,4
Diretor, Coordenador e Contador	1	3,4
Outros	3	10,3
Nenhum (todos terceirizados)	4	13,8
Total	29	100

Fonte: Elaboração própria, 2009

A pesquisa procurou investigar quem está envolvido na elaboração da prestação de contas, conforme pode ser observado na tabela 36. Em 16 organizações, a prestação de contas é elaborada diretamente pelo contador ou acompanhado de uma ou mais pessoas.

Tabela 36 – Quem elabora a prestação de contas da organização

Profissionais	Frequência	Percentual - %
Contador interno	6	20,7
Contador externo	4	13,8
Gerente	5	17,2
Administrador	4	13,8
Diretor Financeiro	2	6,9
Coordenador Financeiro	1	3,4
Diretoria	1	3,4
Contador externo e administrador	1	3,4
Contador externo e gerente	3	10,3
Contador interno e gerente	1	3,4
Contador interno, tesoureiro, assist. de		
Tesouraria.e coordenador financeiro	1	3,4
Totais	29	100,0

Fonte: Elaboração própria, 2009

4.2.4 Aspectos importantes para elaboração da prestação de contas

Observa-se, na tabela 37, que para a maioria (83%) dos respondentes as regras de contabilidade são claras e disponíveis. Na tabela 38, tem-se respostas à pergunta a quem se

destinam as prestações de contas e um dado importante é que 93% dos respondentes declaram que produzem as prestações de contas para o público interno, indicando referência à importância da contabilidade na tomada de decisão.

Tabela 37 – Opinião sobre regras e normas contábeis

Idade	Frequência	Percentual %
São claras e disponíveis	24	82,8
São difíceis de entender	3	10,3
Não sabe	2	6,9
Total	29	100

Fonte: Elaboração própria, 2009

Tabela 38- A quem se destina as prestações de contas

Público Alvo	Frequência	Percentual
Publico interno	27	93,1
Governo	21	72,4
Conselho Administrativo	25	86,2
Aos doadores	21	72,4
Órgãos do Governo que liberam dinheiro	18	62,1
Financiadores	24	82,8
Associados	22	75,9
Beneficiários	11	37,9
População em geral	17	58,6

Fonte: Elaboração própria, 2009

Quando perguntados sobre os aspectos importantes para elaborar a prestação de contas, os respondentes indicaram que é fator relevante a infraestrutura de informática, o treinamento de pessoal e uso de *softwares* adequados para a prestação de contas das ONGs (ver tabela 39). Em relação à falta ou excesso de normas contábeis, houve certo equilíbrio entre os respondentes (ver tabela 40), uma vez que a diferença não é estatisticamente significativa.

Tabela 39– Aspectos importantes para atender os requisitos de relatórios e prestação de contas de forma eficiente

Aspectos	Muito importante		Importante		Não importante		Total válido
		%		%		%	
Infra-estrutura de informática	22	75,9	7	24,1	0	0	29
Treinamento do pessoal	20	69,0	9	31,0	0	0	29
Softwares adequados	15	51,7	13	44,8	1	3,4	29
Dificuldade de produzir informação para Governo	8	29,6	18	66,7	1	3,7	27
Compatibilidade com o seu sistema contábil	13	44,8	15	51,7	1	3,4	29

Fonte: Elaboração própria, 2009

Tabela 40 – O que gera maior dificuldade para elaboração da prestação de contas

Aspectos	Pouca dificuldade	Muita dificuldade
Falta de normas específicas sobre a contabilidade do Terceiro Setor	11	15 *
Excesso de normas específicas sobre a contabilidade do Terceiro Setor	14	11 **

* 3 não responderam ** 4 não responderam

Fonte: Elaboração própria, 2009

As tabelas 41 e 42 referem-se às exigências dos doadores/financiadores em relação às prestações de contas. Observa-se que 50% solicitam relatórios financeiros mensalmente; a informação sobre os beneficiários é solicitada de forma mais esparsa e os planos estratégicos são requeridos anualmente (tabela 41). Quase 90% dos respondentes declaram que os financiadores/doadores estão exigindo mais tempo para a preparação das prestações de contas, o que deve refletir na demanda por contadores por parte dessas instituições (tabela 42). Nos estudos de Rawsthorne e Shaver (2008), 41% dos respondentes também afirmaram que requer muito mais tempo.

Tabela 41 – Informação requerida pelos financiadores/doadores de recursos das ONGs

Informação/Relatórios	mensalmente	trimestralmente	Semestralmente	anualmente
Relatórios de desempenho	5	10	10	2
relatórios financeiros	12	7	8	2
Informações sobre os beneficiários	4	8	6	9
Planos de trabalho, projetos e/ou planos estratégicos	2	1	3	23
Totais	23	26	27	36

Fonte: Elaboração própria, 2009

Tabela 42– Exigência de tempo para a elaboração da prestação de contas, em relação ao passado

A solicitação de prestação de contas pelos financiadores e doadores mudou nos últimos anos?	Frequência	Percentual %	Percentual Acumulado
Sim, requer muito mais tempo	18	62,1	62,1
Sim, requer mais tempo	8	27,6	89,7
Não, requer o mesmo tempo	3	10,3	100,0
Sim, requer menos tempo	-	-	-
Sim, requer muito menos tempo	-	-	-
Total	29	100	

Fonte: Elaboração própria, 2009

As exigências de prestação de contas, por parte de financiadores/doadores, têm provocado mudanças na organização, sendo a maior delas na transparência de prestação de contas ao público e qualidade da documentação da organização, além do planejamento e definição de metas de entrega dos serviços. Também é significativo o efeito que a elaboração de prestação de contas tem na prevenção de fraude (71%), conforme pode ser visto na tabela 43.

Tabela 43 – Qual o efeito que as exigências de prestação de contas e relatórios das agências financiadoras (incluindo governo) têm na sua organização, em relação aos seguintes aspectos:

Efeito	Frequência / Percentual						Total válido
	Melhora	%	Indiferente	%	Atrapalha	%	
Planejamento/definição de metas de entrega dos serviços	22	75,9	5	17,2	2	6,9	29
Foco nos serviços prestados	16	55,2	10	34,5	3	10,3	29
Transparência e prestação de contas ao público	24	82,8	4	13,8	1	3,4	29
Qualidade da documentação da organização	25	86,2	4	13,8	0	0,0	29
Avaliação da efetividade dos serviços	15	51,7	12	41,4	1	3,4	28
Apoio no gerenciamento financeiro	16	55,2	8	27,6	4	13,8	28
Funcionamento do conselho gestor	12	44,4	15	55,6	0	0,0	27
Identificação de problemas potenciais	18	64,3	10	35,7	0	0,0	28
Prevenção de fraude	20	71,4	8	28,6	0	0,0	28
Desenvolvimento de novos serviços	9	32,1	16	57,1	3	10,7	28

Fonte: elaboração própria, 2009

Segundo a maioria dos respondentes, a contabilidade teve pouco impacto nas mudanças ocorridas na organização. Para 54% deles, a contabilidade provocou a introdução de novas tecnologias ou sistemas e, para pouco mais de um terço deles, a contabilidade exigiu treinamento de pessoal. É significativo que para 43% deles, a contabilidade provocou mudanças na atividade fim, com a introdução de novos programas ou serviços, indicando o uso de contabilidade gerencial (tabela 44).

Tabela 44 - Mudanças ocorridas na organização por conta de dados extraídos da contabilidade (pode marca mais de uma opção)

Mudanças	Frequência/Percentual				Total válidos
	Sim	%	Não	%	
Mudanças de habilidades	6	21,4	22	78,6	28
Introdução de novas tecnologias ou sistemas	15	53,6	13	46,4	28
Melhor eficiência no uso dos recursos humanos	6	21,4	22	78,6	28
Maior eficiência nos serviços prestados	9	32,1	19	67,9	28
Treinamento dos funcionários	10	35,7	18	64,3	28
Suspensão/eliminação de programas ou serviços	7	25,0	21	75,0	28
Introdução de novos serviços	12	42,9	16	57,1	28

Fonte: elaboração própria, 2009

4.2.5 Testes estatísticos

Foram realizados teste estatísticos para saber se algumas variáveis influenciavam outras variáveis. Para testar a significância estatística, foi utilizado o Teste Exato de Fisher em virtude da amostra ser pequena. Foram realizados testes relacionados ao grau de instrução dos respondentes para verificar se influenciavam na opinião quanto ao excesso ou falta de normas contábeis para as organizações sem fins lucrativos. Não foi estabelecida nenhuma relevância estatística.

Também foi realizado testes para saber se algumas variáveis influenciavam na permanência do contador com vínculo no quadro das ONGs. Os testes relativos à origem das receitas recebidas do exterior, do governo ou doações nacionais não apresentaram nenhuma relevância estatística. No entanto, houve relação estatisticamente significativa entre ter receita própria e ter contador externo. Talvez, as que têm receita própria dependem menos dos financiadores externos, o que reduz a demanda por serviços contábeis (ver tabela 45).

Tabela 45 – ONGs com receita própria X Mantém contador com vínculo

	Contador com Vínculo		Total
	Possui	Não possui	
Possui receita própria: Não	8	4	12
Possui receita própria: Sim	4	13	17
Total	12	17	29

Teste Exato de Fischer: 2,6%

Fonte: Elaboração própria

Também foram realizados testes em relação ao destino da prestação de contas. Buscou-se saber se este destino influenciaria a manutenção de contador no quadro funcional das ONGs. Não foi observada relevância estatística quando as prestações de contas são destinadas ao público interno, ao conselho administrativo, aos financiadores em geral, aos associados, aos beneficiários ou à população. Os testes demonstraram relevância estatística quando as prestações de contas são destinadas ao governo ou a órgãos governamentais que liberam verba, pois neste há relação estatisticamente significativa, o que vem corroborar o que se encontrou no teste: entre a dependência de receita própria e a contratação de contador externo (ver tabelas 46 e 47).

Tabela 46 – Prestação de contas destinada ao governo X Mantém contador com vínculo

	Contador com Vínculo		Total
	Possui	Não possui	
Prestação de contas ao governo: Não	0	6	6
Prestação de contas ao governo: Sim	11	10	21
Total	11	16	27

Teste Exato de Fischer: 2,7%

Fonte: Elaboração própria

Tabela 47 – Prestação de contas destinada órgãos do governo que liberam verba X Mantém contador com vínculo

	Contador com Vínculo		Total
	Possui	Não possui	
Prestação de contas ao governo: Não	0	7	7
Prestação de contas ao governo: Sim	10	8	18
Total	10	15	25

Teste Exato de Fischer: 1,3%

Fonte: Elaboração própria

Observa-se, então, que a manutenção de contador no quadro funcional da ONG tem maior relevância para garantir a liberação de verba governamental. As demais prestações de contas ao governo em geral referem-se à manutenção da qualificação como ONG.

5 CONCLUSÕES, LIMITAÇÕES E SUGESTÕES PARA FUTURAS PESQUISAS

Neste capítulo, são apresentadas as conclusões do estudo, suas limitações e sugestões para futuras pesquisas.

5.2 *Conclusões*

Este estudo teve, como tema, a prestação de contas das organizações não governamentais, tendo, como objetivo geral, investigar como as ONGs prestam contas de suas atividades e o papel da contabilidade na elaboração das prestações de contas dessas entidades. Para alcançar este propósito, foi realizada revisão bibliográfica do assunto em questão, em seguida uma pesquisa de campo com aplicação de questionários junto aos gestores das ONGs e foi realizada análise de sítios eletrônicos das ONGs disponíveis na internet.

O problema da pesquisa que se pretendeu responder era: como as ONGs prestam contas de suas atividades e qual o papel da contabilidade na elaboração dessas prestações de contas?

Para responder às perguntas, a pesquisa empírica foi dividida em duas etapas. Inicialmente, foi realizada pesquisa nos sítios eletrônicos das ONGs e, numa segunda etapa, foi aplicado um questionário aos gestores das ONGs. Foram realizadas questões específicas para cada uma das etapas, conforme segue abaixo com resultados encontrados.

5.1.1 Questões relativas à pesquisa nos sítios eletrônicos

Foram analisados 205 sítios eletrônicos na internet e, dentre os resultados relevantes, pode-se destacar que parecer haver uma desaceleração na criação de novas ONGs a partir do ano 2001 e forte concentração de criação no período 1991-2000. Este dado também foi encontrado em pesquisa do IBGE (2005).

Em relação à 1ª. Questão: as ONGs que possuem sítio eletrônico na internet disponibilizam nestes as suas prestações de contas? Se disponibilizam, quais as características dessas prestações de contas (financeiras ou não financeiras)? Como respostas, observou-se que apenas 25% delas disponibilizam algum tipo de prestação de contas, tendo como características tanto prestações de contas financeiras como não financeiras; em algumas são apenas demonstrativos de receitas e despesas. Observou-se também que as ONGs mais jovens chamam mais atenção do visitante às suas prestações de contas.

Quanto à 2ª. Questão: a disponibilização de prestação de contas nos sítios eletrônicos na internet é influenciada pela qualificação da ONG? E, em relação à 3ª. Questão: a política de prestação de contas na internet é influenciada pela qualificação das ONGs? Como respostas, este estudo concluiu que a qualificação não é fator determinante para apresentar prestação de contas nos sítios eletrônicos

Observou-se que 54% das 205 ONGs analisadas não declaram nenhuma qualificação. Dentre as 52 ONGs que apresentaram alguma prestação de contas, apenas 16% têm alguma qualificação e 48% declararam apenas que são ONGs. Além disso, 12 não declararam se são ONGs (ver tabela 48).

Tabela 48– Qualificação das ONGs nos sítios visitados e das que apresentam alguma prestação de contas

	Qualificação das ONGs amostra total		Qualificação das ONGs que apresentam alguma prestação de contas	
	Frequência	Percentual	Frequência	Percentual
ONG	111	54,1	25	48%
OSCIP	14	6,8	6	11%
UTILIDADE PÚBLICA	23	11,2	9	16%
Não declarado	57	27,8	12	25%
Total	205	100%	52	100%

Fonte: elaboração própria, 2009

Também foi verificado se as ONGs que possuem sítios eletrônicos na internet possuem política de transparência na prestação de contas. Considerou-se transparência se, no sítio eletrônico da ONG, houvesse uma aba ou *link* convidando o visitante a verificar sua prestação de contas. Observou-se, então, que apenas 13% adotam esta política. Os testes estatísticos mostraram relevância neste item em relação à idade das ONGs, pois as mais jovens utilizam-se deste expediente disponibilizando aba ou *link* para prestação de contas.

Com o propósito de verificar se as ONGs que possuem sítio eletrônico na internet utilizam-se do ambiente virtual para pedir doações. Na análise descritiva, observou-se que 16% das ONGs pedem doações e os testes estatísticos demonstraram relevância entre as que

possuem qualificação. Verificou-se, então, que as que possuem qualificação de Utilidade Pública utilizam mais desse expediente (doações) do que as OSCIPs.

Também foram realizados testes relativos à data de fundação das ONGs, verificando-se relevância estatística entre a idade das ONGs e apresentação do endereço físico nos sítios eletrônicos. As mais antigas apresentam mais seu endereço na internet.

5.1.2 Questões relativas à aplicação do questionário

Os questionários aplicados foram dirigidos, preferencialmente, aos gestores do departamento financeiro ou da contabilidade e as questões foram divididas em quatro blocos: no primeiro bloco, as perguntas estão direcionadas a qualificar o respondente; no segundo bloco, buscou-se qualificar a organização; no terceiro bloco, investigou aspectos da prestação de contas, como a quem ela é dirigida, dificuldade, periodicidade, dentre outros. Por fim, o quarto bloco procurou investigar que efeito as exigências nas prestações efetuou na organização e quais as mudanças foram decorrentes de dados extraídos da contabilidade. Segue abaixo um breve relato dessas questões:

1º. Bloco: qualificação do respondente

Observou-se que a idade média dos respondentes é de 40 anos, 82% possuem pelo menos curso superior completo, sendo que 03 possuem mestrado. Trabalham, em média, há 8 anos na organização, o que trabalha menos tempo tem 2 anos e o que está há mais tempo na organização trabalha há 23 anos.

2º. Bloco: qualificação da Organização

Quanto às ONGs respondentes, apenas 10% delas têm menos de 5 anos de existência, uma possui 48 anos e outra 71 anos. Talvez este fator tenha influenciado estas organizações a participarem respondendo os questionários. Dentre as respondentes, cerca de 47% se envolvem com atividades relacionadas à defesa dos direitos civis, meio ambiente e desenvolvimento econômico e social.

As ONGs possuem, em média, 38 empregados. Apenas duas têm mais de 100 empregados, cerca de 40% delas possuem até 20 voluntários, 03 delas possuem mais de 100 voluntários e uma com 3780 voluntários. Verificou-se que, em 16 ONGs, os contadores estão diretamente relacionados à elaboração das prestações de contas e 25% delas mantêm contador em seu quadro funcional. Observou-se também que há relação estatística significativa entre a manutenção de contador no quadro funcional e a prestação de contas dirigidas ao governo, como também a órgãos governamentais que liberam verba para as ONGs.

Em relação à origem de receitas, observou-se que a dependência do governo, nas ONGs da amostra, é baixa, pois 59% delas não recebem nenhuma verba do governo. Além disso, quase 14% das ONGs pesquisadas têm mais de 50% de suas receitas dependendo da geração de receitas próprias. Esse percentual é de 27,5% para as doações nacionais.

3º. Bloco: prestação de contas

Num terceiro bloco de perguntas, exploraram-se aspectos sobre as normas e regras de contabilidade: se eram difíceis de entender e se atrapalhavam ou ajudavam a prestação de contas. Também se perguntou a quem as prestações de contas são destinadas, quais informações exigidas pelos financiadores/doadores, como também quais aspectos são relevantes para atender essas exigências. Observou-se que, para os respondentes, as regras são claras e disponíveis. Os respondentes declararam que suas prestações de contas são dirigidas ao público interno (93%), demonstrando que a contabilidade é utilizada gerencialmente; ao governo (72%); ao conselho administrativo (86%); aos Financiadores (82%) e aos associados (75%) e aos órgãos do governo que liberam dinheiro (62%). Ainda em relação à prestação de contas, declararam ser importante, para elaboração delas, as infraestruturas de informática e de treinamento de pessoal.

4º. Bloco: os efeitos que as exigências dos doadores/investidores e os dados extraídos da contabilidade provocaram na organização.

Em relação às exigências dos doadores e financiadores, quase 90% dos respondentes declaram que os financiadores/doadores estão exigindo mais tempo para a preparação das prestações de contas, o que deve refletir na demanda por contadores por parte dessas instituições. As exigências de prestação de contas, por parte de financiadores/doadores, têm provocado mudanças na organização, sendo a maior delas na transparência de prestação de

contas ao público e na qualidade da documentação da organização, além do planejamento e definição de metas de entrega dos serviços. Também é significativo o efeito que a elaboração de prestação de contas tem na prevenção de fraude.

Quanto aos testes estatísticos, houve relação estatisticamente significativa entre ter receita própria e ter contador externo. Talvez, as que têm receita própria dependem menos dos financiadores externos, o que reduz a demanda por serviços contábeis, havendo terceirização deste serviço.

Os testes demonstraram relevância estatística, quando as prestações de contas são destinadas ao governo ou a órgãos governamentais que liberam verba. Neste, há a relação estatisticamente significativa, o que vem corroborar o que se encontrou no teste entre a dependência de receita própria e a contratação de contador externo.

5.2 Limitações e sugestões para futuras pesquisas

As principais limitações do estudo que foram constatadas são que a falta de informações nos sítios eletrônicos analisados podem provocar desvios de resultados.

As principais limitações deste trabalho de pesquisa foram:

- As amostras dos sítios eletrônicos foram obtidas, principalmente, através do sítio eletrônico *Google* e, portanto, podem não ser representativas das populações de estudo, o que pode ter influenciado nos resultados da pesquisa. Em virtude do seu tamanho, 205 sítios eletrônicos, pode-se inferir que os resultados tendem a refletir o comportamento da população estudada.
- A falta de informações nos sítios eletrônicos também pode provocar desvios de resultado.
- A amostra dos respondentes dos questionários é pequena em relação aos sítios eletrônicos analisados.
- Os estudos encontrados em relação à temática desta dissertação foram poucos, o que acabou impossibilitando a realização de um maior número de análises comparativas dos resultados obtidos nesta dissertação.

Para pesquisas futuras, sugere-se a ampliação da amostra dos respondentes do questionário e a investigação sobre o papel de liderança do gestor e/ou contador das organizações do terceiro setor. Além disso, futuras pesquisas poderiam aprofundar as causas de alguns dos achados desta pesquisa.

REFERÊNCIAS

ARAÚJO, Osório C. **Contabilidade para organizações do terceiro setor**. São Paulo: Atlas, 2005.

BARROS, A. J. P.; LEHFELD, N. A. S. **Projeto de pesquisa: propostas metodológicas**. Petrópolis, RJ: Vozes, 1990.

BEHN, Robert D. O novo paradigma da gestão pública e a busca da accountability democrática. **Revista do Serviço Público**, São Paulo, ano 49, n. 10, p. 5-44, out/dez. 1998.

SANO, Hironobu. **Nova gestão pública e accountability: o caso das organizações sociais paulistas**. 2003. 149 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Pós-Graduação na FGV/EAESP, São Paulo, 2003. Disponível em: <<http://www.bresserpereira.org.br/documents/mare/os/03.10.15-DISSERTACAO-HIRO.pdf>>. Acesso em: 20 jan. 2009.

BETTIOL JUNIOR, Alcides. **Formação e destinação do resultado em entidades do terceiro setor: um estudo de caso**. 2005. Dissertação (Mestrado) - Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2005. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/>>. Acesso em: 20 fev. 2009.

BRASIL. **Código Civil Brasileiro**. Lei 10.406, de 1º. De janeiro de 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2002/L10406.htm>. Acesso em: 20 jan. 2009.

_____. **Decreto-Lei 3.100/99**. Regulamenta a Lei 9.790/99. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3100.htm>. Acesso em: 20 jan. 2009.

_____. **Decreto-Lei 50.617/61**. Regulamenta Lei 91/35. Disponível em: <www.mp.se.gov.br/.../Decreto%2050517-61%20Regulamenta%20a%20Lei%2091-35.doc> -. Acesso em: 20 jan. 2009.

_____. **Lei 91/35**. Determina regras pelas quais são as sociedades declaradas públicas. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/1930-1949/L0091.htm>. Acesso em: 20 jan. 2009.

_____. **Lei 9.249/95**. Altera a legislação do imposto de renda, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido e, dá outras providências. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/Leis/Ant2001/lei924995.htm>>. Acesso em: 20 jan. 2009.

_____. **Lei 9.790/99**. Instituiu as organizações de interesse público (OSCIP). Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/LEIS/L9790.htm>>. Acesso em: 20 jan. 2009.

_____. **Lei 10.637/02.** Dispõe sobre não cumulatividade do PIS e PASEP e dá outras providências. Disponível em: < <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/Leis/2002/lei10637.htm>>. Acesso em: 20 jan. 2009.

_____. **Lei 10.825, de 22 de dezembro de 2003.** Altera o Código Civil Brasileiro. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2003/L10.825.htm>. Acesso em: 20 jan. 2009.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade - CFC. **Manual de procedimentos contábeis e prestação de contas das entidades de interesse social.** 2. ed. Brasília: CFC, 2004. Disponível em: < http://www.cfc.org.br/uparq/Livro_ManualFundacoes2ed.pdf>. Acesso em: 06 jan. 2008.

_____. _____. **Norma Brasileira de Contabilidade Interpretação Técnica (NBC T) n. 1.** Das características da Informação Contábil. Disponível em: < www.cfc.org.br >. Acesso em: 21 jan. 2008.

_____. _____. **Norma Brasileira de Contabilidade Interpretação Técnica (NBC T) 3 de 14/12/1990.** Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/res686.htm> >. Acesso em: 06 jan. 2008.

_____. _____. **Norma Brasileira de Contabilidade Interpretação Técnica (NBC T) 10.4 de 22/02/1999.** Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/res837.htm> >. Acesso em: 06 jan. 2008.

_____. _____. **Norma Brasileira de Contabilidade Interpretação Técnica (NBC T) 10.19 de 18/04/2000.** Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/res877.htm> >. Acesso em: 06 jan. 2008.

_____. _____. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.** Texto Compilado. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constituicao_Compilado.htm>. Acesso em: 21 jan. 2009.

BRASIL. Senado. **Plano de Trabalho da CPI das ONGs.** Brasília, DF, out. de 2007. Disponível em: <http://www.senado.gov.br/web/comissoes/CPI/ONGs/PlanoTrabalho_TextoBasicoAprovado.pdf>. Acesso em: 24 fev. 2009.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Estatísticas do Cadastro Central de Empresas 2002.** Disponível em: <http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/cadastroempresa/2002/default.shtm>. Acesso em: 30 dez. 2007.

_____. **Perfil das Fundações Privadas e Associações sem fins lucrativos em 2002.** Disponível em: < <http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/fasfil/comentario.pdf>>. Acesso em: 30 nov. 2007.

_____. **Perfil das Fundações Privadas e Associações sem fins lucrativos em 2002.** Notas Técnicas. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/fasfil/notastecnicas.pdf>>. Acesso em: 02 jan. 2008.

_____. As Fundações Privadas e Associações sem fins lucrativos no Brasil 2005. **Estudos e Pesquisas Informação Econômica**, Rio de Janeiro, n. 8., 2008. Disponível em: <http://www.ibge.gov.br/lojavirtual/fichatecnica.php?codigoproduto=8999>. Acesso em: 15 jan. 2009.

BRASIL. MARE. **Cadernos MARE da Reforma do Estado**, Brasília, Secretaria da Reforma do Estado, 31/10/1997, caderno 2. Edição revisada in MENDES, Luiz Carlos Abreu. Visitando o "Terceiro Setor". Brasília: IPEA, 1999. (Texto para discussão, n. 647).

BRASIL. MARE. Organizações sociais. **Cadernos MARE da Reforma do Estado**, Brasília, Secretaria da Reforma do Estado, v.21, jun. 1997.

CARNEIRO, Carla Bronzo Ladeira. **Governança e accountability**: algumas notas introdutórias. Belo Horizonte: Fundação João Pinheiro, 2004. (Texto para discussão, n. 13). Disponível em: http://www.fjp.mg.gov.br/escoladegoverno/index.php?option=com_content&task=view&id=576&Itemid=181. Acesso em: 20 maio 2009.

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

FALCONER, Andres Pablo. **A promessa do terceiro setor**: um estudo sobre a construção do papel das organizações sem fins lucrativos e do seu campo de gestão. 1999. Dissertação (Mestrado) - Pós-Graduação da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 1999.

FEITOSA, Amanda Batista. **Prestação de contas da ONG's brasileiras**: uma investigação da terminologia contábil utilizada. 2007. Monografia apresentada como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2007.

FIPECAFI ; ANDERSEN, Arthur. **Normas e práticas contábeis no Brasil**. São Paulo: Atlas, 1991.

FONSECA, Luzia Viana da. O Estado, o Terceiro Setor e o mercado: uma tríade complexa. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 16., 2000, Goiás. **Anais...** Goiás: CFC, 2000.

FONSECA, Jairo Simon da; MARTINS, Gilberto de Andrade. **Curso de estatística**. São Paulo: Atlas, 1996.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

HENDRIKSEN, E. S; VAN BRENDA, M. F. **Teoria da contabilidade**. Tradução Antonio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas, 2007.

IOSCHPE, Evelyn et al. 3o. Setor: desenvolvimento social sustentado. In: III ENCONTRO IBERO-AMERICANO DO TERCEIRO SETOR, 3., 2000, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro: Paz e Terra, 2000.

KRISHNAN, Ranjani; YETMAN, Michelle H.; YETMAN, Robert J. Expense misreporting in nonprofit organizations. **The Accounting Review**, v. 81, n. 2, p. 399-420, mar. 2006.

LAMBRANHO, Lúcio. MILITÃO, Eduardo. **Um fabuloso mundo para a CPI das ONGs: entre 1999 e 2006, o governo federal repassou R\$ 13,13 bilhões para 9.258 entidades não governamentais. Vinte delas ficaram com 30% dos recursos.** Disponível em: <<http://congressoemfoco.ig.com.br/Noticia.aspx?id=19581>>. Acesso em: 26 fev. 2009.

LAKATOS, Eva M.; MARCONI, Marina A. **Fundamentos da metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

LLOYD, Robert ; WARREN, Shana ; HAMMER, Michael. **2008 Global Accountability Report**. One World Trust. Disponível em: <http://www.oneworldtrust.org/index.php?option=com_content&view=article&id=114&Itemid=144>. Acesso em: 20 maio 2009.

MARTINS, G. de A.; THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. São Paulo: Atlas, 2007.

MENDES, Luiz Carlos Abreu. **Visitando o "Terceiro Setor"**. Brasília: IPEA, 1999. (Texto para discussão, n. 647).

MEREGE, Luis Carlos. **Censo do Terceiro Setor do Estado do Pará Região Metropolitana Belém**. Belém: CETS/FGV – EAESP, 2005. Disponível em: <<http://www.mapa.org.br/conteudo.aspx?PG=49>>. Acesso em: 23 fev. 2007.

MIRANDA, Luiz Carlos et al. Prestação de contas das organizações não governamentais brasileiras: uma investigação sobre a terminologia contábil. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v. 5, n. 1, p. 22-37, jan/mar. 2009.

NAKAGAWA, Masayuki. Editorial. **Revista Contabilidade & Finanças**. São Paulo, v. 18, n. 44, maio/ago. 2007. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rcf/v18n44/a01v1844.pdf>>. Acesso em: 25 maio 2009.

NIYAMA, Jorge Katsumi; SILVA, César Augusto Tibúrcio. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2008.

O'DONNELL, Guillermo. Accountability horizontal e novas poliarquias. **Lua Nova**, São Paulo, n. 44, p. 27-54, 1998OLAK, Paulo Arnaldo. **Bases para eficácia na aplicação do contrato de gestão nas organizações sociais brasileiras**. 2000. Dissertação (Mestrado) -

Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2000.

OLAK, Paulo Arnaldo; NASCIMENTO, Diogo Toledo do. **Contabilidade para entidades sem fins lucrativos (terceiro setor)**. São Paulo: Atlas, 2006.

OLIVEIRA, Aristeu de; ROMÃO, Valdo. **Manual do terceiro setor e instituições religiosas**. São Paulo: Atlas, 2006.

OSTROWER, Francie. **Nonprofit governance in the United States: findings on performance and accountability from the first national representative study**. Washington, DC: The Urban Institute. Center on nonprofits and philanthropy, 2007. Disponível em: http://hawaii.gov/ag/charities/411479_Nonprofit_Governance.pdf. Acesso em: 17 maio 2009.

PEREIRA, A. **Guia prático de utilização do SPSS: análise de dados para ciências sociais e psicologia**. 6. ed. Lisboa: Edições Silabo, 2006.

PRADO, Otávio. Agências reguladoras e transparência: a disponibilização de informações pela Aneel. **RAP**, Rio de Janeiro, v. 40, n. 4, p. 631-646, jul./ago. 2006. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/rap/v40n4/31599.pdf>. Acesso em: 12 abr. 2009.

RAWSTHORNE, Margot ; SHAVER, Sheila. Government/Non-Government Relations: the impact of Department Of Family & Community Services Contractual /reporting and Accountability Requirements. **Research Report**, Austrália, Feb. 2008.

ROMÃO, José Eduardo Elias. **Manual de entidades sociais do Ministério da Justiça**. Brasília: Secretaria Nacional de Justiça, 2007. Disponível em: <http://www.mj.gov.br/data/Pages/MJ9C25F476ITEMID5BA1EB7435574F409DA8813385C2796FPTBRIE.htm> >. Acesso em: 17 dez. 2008.

SALAMON, Lester ; ANHEIER, M. Helmut K. Proyecto de estudio comparativo del sector no lucrativo de la Universidad Johns Hopkins (fase ii). **Nuevo Estudio del Sector Emergente: Resumen**, Madrid, 1994. Projeto promovido pela Universidade Johns Hopkins.

SALAMON, Lester ; ANHEIER, M. Helmut K. Proyecto de Estudio Comparativo del Sector No Lucrativo de la Universidad Johns Hopkins (Fase II). **Nuevo Estudio del Sector Emergente: Resumen**, Madrid, 1999. Projeto promovido pela Universidade Johns Hopkins. Disponível em: <http://www.jhu.edu/~ccss/pubs/pdf/nuevo.pdf> >. Acesso em: 23 fev. 2007.

SANO, Hironobu. **Nova gestão pública e accountability: o caso das organizações sociais paulistas**. 2003. 149 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Pós-Graduação na FGV/EAESP, São Paulo, 2003. Disponível em: <http://www.bresserpereira.org.br/documents/mare/os/03.10.15-DISSERTACAO-HIRO.pdf>>. Acesso em: 30 abr. 2009.

SIEGEL, Sidney. **Estatística não-paramétrica para ciências do comportamento**. São Paulo: McGraw-Hill, 1975.

SIEGEL, Sidney ; CASTELLAN Jr. John N. **Estatística não paramétrica para ciências do comportamento**. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2006.

SILVA, Ana Carolina Miranda da. **Práticas de contabilidade gerencial em organizações do terceiro setor**: um estudo na região metropolitana do Recife – PE. 2005. 123 f. Dissertação (Mestrado) - Programa multiinstitucional e Inter-Regional em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba, Universidade Federal de Pernambuco e Universidade Federal do Rio Grande do Norte, 2005.

SUMMERS, Edward Lee. **Accounting information systems**. 2. ed. New Jersey: [s.n.], 1991.

SOARES, Euvaldo Antonio Ruiz. Entidades Beneficentes de Assistência Social Educacionais: uma investigação sobre a medição de desempenho organizacional. Dissertação (Mestrado) - Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, da Universidade Federal de Pernambuco, da Universidade Federal da Paraíba e da Universidade Federal do Rio Grande do Norte, 2006. Disponível em:
http://www.unb.br/cca/pos_graduacao/mestrado/dissertacoes/mest_dissert_083.pdf. Acesso em: 15 maio 2008.

STEVENSON, William J. **Estatística aplicada à administração**. Tradução Alfredo Alves de Farias. São Paulo: Harper & Row do Brasil, 1981.

TROW, Martin. Trust, Markets and Accountability. In: HIGHER Education: a comparative perspective. research & occasional paper series: CSHE.1.96. Center for Studies in Higher Education. University of California, Berkeley. Disponível em:
<<http://www.ishi.lib.berkeley.edu/cshe>>. Acesso em: 18 mai. 2009.

VIEIRA, Sonia. **Bioestatística**: tópicos avançados. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

WAGNER, M. B.; MOTTA, V. T.; DORNELLES, C. **SPSS**: passo a passo: statistical package for the social sciences. Caxias do Sul: Educus, 2004.

WING, Kennard et al. Functional expense reporting for nonprofits: the profession's next scandal?. **The CPA Journal**, v. 76, n. 8, p. 14, Aug. 2006. Disponível em:
<<http://www.philanthropy.iupui.edu/Research/WorkingPapers/JofA%20Reporting%20v2.pdf>>. Acesso em: 13 mai. 2009

APÊNDICE A: QUESTIONÁRIO APLICADO AOS GESTORES DAS ORGANIZAÇÕES SEM FINS LUCRATIVOS

QUESTIONÁRIO

1. Qual a sua idade? ____ anos
2. QUAL O SEU NÍVEL DE ESCOLARIDADE?

	completo	incompleto	cursando
Ensino Fundamental			
Ensino médio			
Curso técnico			
Ensino superior			
Pós-graduação (especialização)			
Mestrado			

3. Há quanto tempo trabalha na organização? ____ anos
4. Que cargo ocupa na organização?
 - () Diretor
 - () Contador
 - () Gerente
 - () Outro. Especifique: _____
5. Há quanto tempo a organização existe? ____ anos
6. A sua Organização está envolvida principalmente com (escolha apenas a alternativa que melhor define a sua ONG):
 - () Cultura e recreação
 - () Educação e pesquisa
 - () Saúde
 - () Assistência social
 - () Meio ambiente
 - () Desenvolvimento social, econômico e moradia
 - () Serviços legais, defesa de direitos civis e organizações políticas
 - () Intermediários Filantrópicos e Promotores do voluntariado

- Atividades Internacionais
- Religião
- Sindicatos e órgãos de classe
- Não classificados em Outros Grupos

7. Qual o número de funcionários (que recebem remuneração)? _____

8. Qual o número de voluntários? _____

9. Qual o percentual da origem da receita?

Origem da receita	%
Doações nacionais	
Doações do exterior	
Governo	
Venda de serviços ou produtos	
Outro. Especifique	

10. Dos profissionais abaixo listados, qual(is) a instituição mantém em seu quadro de funcionários?

- Contador
- Auditor interno
- Controller
- Outro. Especifique: _____

11. Quem elabora as prestações de contas da organização?

- Contador interno
- Contador externo
- Gerente
- Administrador
- Outro. Especifique: _____

12. Na sua opinião, as normas e regras para elaboração da contabilidade da sua organização:

- São claras e disponíveis

() São difíceis de entender

() Não sei.

13. À quem é dirigida a prestação de contas:

Destinatário da prestação de conta	Sim	Não
Público interno (para controle das atividades e outros fins, como por exemplo: controle financeiro e controle do patrimônio.)		
Para o governo, com o fim de atender legislação		
Para os conselhos que controlam a organização		
Para os doadores privados de recursos		
Para os órgãos governamentais, que liberam recursos para a organização		
Para os financiadores		
Para os associados		
Para os beneficiários		
Para a população em geral		

14. Qual a importância que você atribui aos seguintes aspectos para atender os requisitos de relatórios e prestação de contas de forma eficiente:

	Muito importante	Importante	Não importante
Infra-estrutura de informática			
Treinamento do pessoal			
Softwares adequados			
Dificuldade de produzir informação para atender exigências governamentais.			
Compatibilidade com o seu sistema contábil.			

15. O que gera maior dificuldade para a elaboração da prestação de contas:

	Pouca dificuldade	Muita dificuldade
Falta de normas específicas sobre a contabilidade do terceiro setor		
Excesso normas específicas sobre a contabilidade do terceiro setor		

16. Quais das seguintes informações são exigidas dos financiadores/doadores de recursos da sua ONG, por período:

	Mensal	Trimestre	Semestre	Anual
Relatórios de desempenho				
Relatórios financeiros				
Informações s/ os beneficiários				
Planos de trabalho, projetos e/ou planos estratégicos				

17. As solicitações de prestação de contas e relatórios, por parte dos financiadores ou doadores de recursos, mudou nos últimos anos?

Sim, requer muito mais tempo.

Sim, requer mais tempo

Não, requer o mesmo tempo.

Sim, requer menos tempo.

Sim, requer muito menos tempo.

18. Qual o efeito que as exigências de prestação de contas e relatórios das agências financiadoras (incluindo o governo) têm na sua organização, em relação aos seguintes aspectos:

Efeito no (na)	Melhora	Indiferente	Atrapalha
Planejamento e definição de metas de entrega dos serviços			
Foco nos serviços prestados			
Transparência e prestação de contas ao público			
Qualidade da documentação da organização			
Avaliação da efetividade dos serviços			
Apoio no gerenciamento financeiro			
Funcionamento do conselho gestor			
Identificação de problemas potenciais			
Prevenção de fraude			
Desenvolvimento de novos serviços			

19. Dados extraídos da contabilidade fizeram com que sua organização sofresse as seguintes mudanças: (você pode selecionar mais de uma opção)

Mudanças de habilidades

Introdução de novas tecnologias ou sistemas

Melhor eficiência no uso dos recursos humanos

Maior eficiência nos serviços prestados

Treinamento dos funcionários

Suspensão/eliminação de programas ou serviços

Introdução de novos programas ou serviços

This document was created with Win2PDF available at <http://www.win2pdf.com>.
The unregistered version of Win2PDF is for evaluation or non-commercial use only.
This page will not be added after purchasing Win2PDF.