

Práticas de contabilidade das organizações sem fins lucrativos de Curitiba

CLESTON ALEXANDRE DOS SANTOS
UFPR, UFMS-CPAN

CARLOS UBIRATAN DA COSTA SCHIER
Opet

LAURINDO PANUCCI FILHO
UFPR

LUIZ PANHOCA
UFPR

SIMONE BERNARDES VOESE
UFPR

Resumo: A Contabilidade tem como finalidade, tanto para uma organização com fins lucrativos quanto para uma organização sem fins lucrativos, estudar, interpretar e registrar os fenômenos que afetam o patrimônio de uma entidade. O presente estudo tem como objetivo geral evidenciar as práticas de contabilidade das organizações sem fins lucrativos de Curitiba, Paraná. Trata-se de um estudo descritivo, *ex post facto*, em condições de campo, transversal, utilizando-se de coleta de dados com questionário previamente formulado, aplicado aos responsáveis pelas organizações sem fins lucrativos cadastradas pelo Ministério da Justiça e pelo Mapa do Terceiro Setor. A mensuração dos dados da pesquisa foi realizada com o auxílio da estatística descritiva e do teste de Kruskal-Wallis. Os resultados apresentados identificam as práticas de contabilidade das organizações sem fins lucrativos de Curitiba, sendo que 100% das organizações pesquisadas elaboram o BP; quanto à DSDE, DMPS, DOAR, DFC, DVA e balanço social, estes são elaborados em maior frequência por uma ou mais áreas de atuação das organizações investigadas. Foi constatado também que há relação entre as áreas de atuação e as práticas de contabilidade das organizações pesquisadas.

Palavras-chave: Práticas contábeis. Terceiro setor. Prestação de contas.

Accounting practices of nonprofit organizations in Curitiba

Abstract: Accounting is intended for both a for-profit organization and for a nonprofit organization, study, interpret and record the phenomena that affect the equity of an entity. This study aims to highlight the general accounting practices of nonprofit organizations in Curitiba, Paraná. This is a descriptive, *ex post facto*, in the field, cross, using the data collection questionnaire with previously formulated, applied to those responsible for nonprofit organizations registered by the Ministry of Justice and the Third Sector Map. The measurement data of the survey was conducted by using descriptive statistics and the Kruskal-Wallis. The results presented identify the accounting practices of nonprofit organizations in Curitiba, where 100% of the surveyed organizations produce BP; regarding DSDE, DMPS, DOAR, DFC, DVA and social balance, these are elaborated in greater frequency by a or more areas of expertise of the firms. It was also confirmed that a relationship between the areas of performance and accounting practices of the organizations surveyed.

Key words: Accounting Practices. Third Sector. Accountability.

INTRODUÇÃO

A Contabilidade consiste na escrituração, que é a técnica de registro e de representação de todas as transformações sofridas pelo patrimônio de qualquer entidade durante o exercício da sua atividade, de modo a saber, em qualquer momento, a sua composição e o seu valor. Ou seja, a contabilidade é responsável pelos processos descritivo-quantitativos utilizados na análise, registro, interpretação e controle dos fatos de gestão, por meio dos relatórios contábeis. Visa quantificar tudo o que ocorre numa unidade, fornecendo, simultaneamente, dados para a tomada de decisões dos usuários da informação contábil.

Segundo Araujo (2005), a contabilidade é o instrumento que auxilia a administração a tomar decisões, coleta dados econômicos, mensurando-os monetariamente, registrando-os e resumindo-os em forma de relatórios, contribuindo sobremaneira para a tomada de decisões. Ainda de acordo com o autor, os relatórios contábeis, resultantes da escrituração contábil, têm o objetivo de relatar às pessoas que se utilizam da contabilidade (usuários) os principais fatos registrados em determinado período.

Dessa forma, ressalta-se a importância de explorar a cultura das organizações sem fins lucrativos no Brasil, que ainda é forte em voluntarismo e fraca no aspecto da gestão, resultante das práticas contábeis. Grande parte das entidades sem fins lucrativos sofre uma crise de recursos. No Brasil são cerca de 250 mil organizações, a maioria delas carente de capacitação gerencial. O terceiro setor depende, em grande parte, de sua resposta aos desafios do gerenciamento, uma vez que estas organizações não conseguem planejar adequadamente nem avaliar os resultados do seu trabalho (ESTADO, MERCADO E TERCEIRO SETOR, 2008).

De acordo com Falconer (2010), o campo de pesquisas do Terceiro Setor é uma das áreas mais novas das Ciências Sociais. No país, o terceiro setor não é um tema extensivamente pesquisado, existindo ainda poucos estudos empíricos abrangentes. Já nos Estados Unidos, os primeiros estudos remontam apenas à década de sessenta, estimando-se que a maior parte da produção sobre o tema originou-se nos anos noventa.

As entidades sem fins lucrativos passaram a desempenhar papel de fundamental importância para o Brasil, na medida em que constituem parte da solução para os problemas sociais do desenvolvimento. A sociedade vem se conscientizando de que precisa participar dessas soluções e muitas organizações têm atuado com propriedade nesse sentido. Para superar os desafios que podem ameaçar sua existência e sua eficiência administrativa, tais entidades devem acrescentar às suas práticas de contabilidade novos instrumentos que assegurem o cumprimento dos seus objetivos institucionais, tais como: trabalhar por meio de redes sociais, criar mecanismos mais eficazes de controle que possibilitem avaliar o impacto das ações executadas e ganhar maior visibilidade divulgando o produto do trabalho realizado.

O terceiro setor cresce em número e em qualidade, passa a contar no âmbito das políticas públicas, recebe atenção da mídia, mobiliza mais recursos e abre oportunidades de trabalho, acompanha e potencializa o processo de universalização dos direitos, dos deveres e da participação cidadã. No Brasil, o terceiro setor depende em grande parte, como se mencionou, de sua resposta aos desafios do gerenciamento. Assim, na ausência de informações claras e acessíveis, o público mantém-se naquela postura bem brasileira de simpatia desconfiada (RITS, 2008).

As novas oportunidades exigem das OTS clareza nas práticas de contabilidade, dado que os beneficiários cobram dessas organizações como se estas fossem empresas prestadoras de serviços. Enfrentar esses desafios exige portar muito mais que uma boa contabilidade, implica definir bem a sua missão, estabelecer metas, escolher os melhores meios, baixar custos, avaliar os resultados e planejar.

Assim, a questão norteadora do presente trabalho é: **Quais são as práticas de contabilidade das organizações sem fins lucrativos de Curitiba, Paraná?** O objetivo geral do trabalho é demonstrar as práticas de contabilidade das organizações sem fins lucrativos de Curitiba, Paraná. A relevância deste artigo baseia-se na importância de se evidenciar, por meio da pesquisa, as práticas de contabilidade das organizações sem fins lucrativos de Curitiba, nas quais são trabalhadas temáticas de práticas contábeis, obrigatoriedade e transparência das organizações do terceiro setor.

Nesse cenário, é importante que as entidades do terceiro setor tenham um corpo de profissionais qualificados, de forma que a instituição consiga estabelecer as metas e realizá-las e, principalmente, controlá-las, com o intuito de saber se os objetivos preestabelecidos foram alcançados. Para Thompson (1997), a capacidade de mobilização social das organizações do terceiro setor permite um espaço entre as constantes pressões pela profissionalização de suas ações.

REVISÃO DA LITERATURA

A revisão da literatura contempla, de início, a definição de entidades do terceiro setor, as características e as classificações em grupos e subgrupos. São discutidas também as práticas de contabilidade das organizações sem fins lucrativos e suas adaptações e os relatórios usados para prestação de contas.

De acordo com Zanluca (2006), as organizações sem fins lucrativos, também conhecidas como Terceiro Setor, são as entidades não-governamentais (ONGs), pois não têm finalidade de lucro, mas congregam objetivos sociais, filantrópicos, culturais, recreativos, religiosos e artísticos. "O Terceiro Setor é constituído por organizações privadas sem fins lucrativos que geram bens, serviços públicos e privados. Todas elas têm como objetivo o desenvolvimento político, econômico, social e cultural no meio em que atuam." (O TERCEIRO SETOR HOJE NO BRASIL, 2008).

As organizações sem fins lucrativos são classificadas por áreas de atuação, da mesma forma como são as atividades privadas. Uma classificação utilizada internacionalmente é elaborada de acordo com a *International Classification of Non-Profit Organizations* (Classificação Internacional de Organizações Não Lucrativas), apresentada em grupos e subgrupos, conforme segue (ARAÚJO, 2005): Cultura e recreação; Educação e pesquisa; Saúde; Serviços sociais; Meio ambiente; Desenvolvimento e habilitação; Lei, direito e política; Intermediários para filantropia e promoção de voluntários; Assuntos internacionais; Religião; Negócios, associações profissionais e sindicatos; e Atividades não classificadas.

PRÁTICAS CONTÁBEIS DAS ORGANIZAÇÕES SEM FINS LUCRATIVOS

A contabilidade é objetivamente um sistema de informação e avaliação destinado a prover seus usuários com demonstrações e análise de natureza econômica e financeira. Padoveze (2004, p.29) resume a contabilidade como sendo “o sistema de informação que controla o patrimônio de uma entidade”.

A contabilidade das Entidades Beneficentes de Assistência Social não foge à regra de ser regida pela Lei 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas), mas tem características atípicas, que foram normalizadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (MACHADO, 2008, p.77).

As entidades de fins não econômicos, de acordo com as NBCs T 10.4 e 10.19, apresentam termos e contas específicos que são representados em seus demonstrativos, conforme aponta o quadro 1:

Quadro 1: Comparativo das normas societárias e das entidades de fins não econômicos.

NORMA SOCIETÁRIA	NOMENCLATURA DO DEMONSTRATIVO	NORMA DAS ENTIDADES DE FINS NÃO ECONÔMICOS	ALTERADA PARA
NBCT 3.2	No Balanço Patrimonial se alteram as expressões: Patrimônio Líquido e Lucro ou Prejuízo	NBCT 10.4.4 10.19.3.2	Patrimônio Social Déficit ou Superávit
NBCT 3.3	Demonstração do Resultado do Exercício (DRE)	NBCT 10.4.51	Demonstração do Déficit ou Superávit
NBCT 3.5.1	Demonstração da Mutação do Patrimônio Líquido	NBCT 10.4.6	Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido
NBCT 3.6.3	Demonstração de Origens e Aplicação de Recursos	NBCT 10.4.7	A palavra Resultado é alterada para Déficit ou Superávit

Fonte: Machado (2008, p. 99)

As demonstrações contábeis das Entidades de Interesse Social apresentam terminologias específicas diferentes das entidades de fins lucrativos. Os demonstrativos contábeis foram alterados em sua nomenclatura exatamente para suprirem as necessidades de adaptação e a visualização da diferença entre uma entidade que busca o lucro e outra que, embora tenha superávit, o reinverte na atividade-fim, conforme o objeto do seu estatuto social.

Os demonstrativos contábeis mínimos para as Entidades Beneficentes de Assistência Social são: Balanço Patrimonial, Demonstração de Superávit ou Déficit, Demonstração de Mutação do Patrimônio Social, Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos e Notas Explicativas. Se a entidade tiver obrigatoriedade de auditoria, então também necessita do Parecer da Auditoria.

PRESTAÇÃO DE CONTAS DAS ORGANIZAÇÕES SEM FINS LUCRATIVOS

A prestação de contas é um desafio para todos os tipos de organização, já que, cada vez mais, há disputa pela confiabilidade e credibilidade, qualquer que seja o nicho de atuação. Uma das questões mais preocupantes às organizações do terceiro setor, para que possam conquistar definitivamente seu espaço, é a conquista de legitimidade em face de toda a sua gama de interessados, o que ocorre por meio da prestação eficaz de contas (KOSLINSKI, 2007).

Segundo Milani (2009), a transparência e a prestação de contas tornaram-se elementos essenciais para a própria sobrevivência das entidades, uma vez que estão inseridas em um ambiente competitivo por recursos que são financeiros e não-financeiros. Ainda segundo o autor, aqueles que atenderem melhor às necessidades dos doadores terão maior probabilidade de captação desses recursos.

De acordo com Milani (2009), um nível elevado de transparência é sempre desejável e os custos para aumentar a transparência tendem a se reduzirem diante do progresso tecnológico. De forma geral, os critérios mais citados são:

- Divulgação financeira;
- Disponibilidade de informações operacionais e administrativas aos diferentes públicos;
- Acesso às instalações físicas;
- Divulgação dos nomes dos membros da administração.

Jordam (2007) destaca duas categorias que devem ser atendidas mediante a prestação de contas das ONGs. Primeiramente têm-se os atores que pedem, requerem formalmente, exigem prestação de contas, com mecanismos coercitivos, como os grandes financiadores, parceiros e doadores, além do governo. Em segundo lugar vêm os doadores, os voluntários, os beneficiários, a comunidade atingida e a sociedade em geral. Os primeiros observam a efetividade

de da aplicação dos recursos e suas formas; já, os segundos, possibilitam a legitimação da entidade, aumentando o grau de confiabilidade e comunicação com o público.

Casas e Lloyd (2005) apontam quatro atores distintos para os quais a prestação de contas é necessária e deve ser elaborada pela entidade sem fins lucrativos:

1. Aos financiadores: mantenedores da entidade, quase sempre estabelecidos os mecanismos já nas obrigações contratuais;
2. Ao governo: através da própria legislação regulatória do setor, de conhecimento prévio da organização;
3. Aos doadores eventuais e voluntários: são eles que cotidianamente colocam em prática as atividades-fim da entidade, empenhando dinheiro;
4. Aos beneficiários: são os demandantes das tarefas executadas, a causa de existir de uma organização, e devem sentir-se parte dela, não meros objetos, devendo, portanto, estar hábeis a participar dos procedimentos organizacionais.

As demonstrações contábeis que devem ser elaboradas e divulgadas pelas entidades sem fins lucrativos segundo a “NBC - T 10.19. Entidades sem Finalidade de Lucros”, aprovada pela Resolução CFC nº 877/2000, são:

- a) balanço patrimonial;
- b) demonstração do superávit ou déficit do exercício;
- c) demonstração do resultado;
- d) demonstração das mutações do patrimônio social;
- e) demonstração das origens e aplicações de recursos.

ASPECTOS METODOLÓGICOS

Na realização da pesquisa, é necessário selecionar um planejamento específico. Existem vários modelos diferentes, mas nenhum sistema único define todas as variações que devem ser consideradas. Com base em Cooper e Schindler (2003), pode-se afirmar que o presente estudo envolve procedimentos de interrogação/comunicação por meio de questionário. Trata-se de um estudo formal, *ex post facto*, transversal, estatístico e em ambiente de campo.

Como instrumento de pesquisa foi utilizado o questionário fechado, contendo, no total, 28 perguntas. Quanto às perguntas abordadas nos questionários, segundo Cooper & Schindler (2003, p. 278), “as decisões de estratégia de resposta (o tipo de pergunta usada) dependem do conteúdo e dos objetivos das perguntas específicas”.

A população compõe-se de organizações sem fins lucrativos de Curitiba, Paraná, identificadas como organizações do terceiro setor, cadastradas pelo Ministério da Justiça

e pelo Mapa do Terceiro Setor. O período de coleta de dados ocorreu de 01 de março de 2010 a 31 de maio de 2010, sendo enviado um questionário ao potencial respondente.

Para o presente trabalho foram selecionadas 175 organizações, situadas em Curitiba, todas cadastradas pelo Ministério da Justiça e pelo Mapa do Terceiro Setor. Do total das organizações, 60 aceitaram o convite para participar da pesquisa. Os questionários, em sua maioria, foram aplicados por meio da internet, como também com a presença do pesquisador, que visitava as organizações e procurava pelo gestor ou responsável pelas mesmas.

De início o tratamento estatístico adotado foi a análise descritiva dos dados, tendo sido utilizada comparação de frequências (proporção e porcentagem). Na sequência foi aplicado o teste de Kruskal-Wallis, método usado para testar se duas ou mais amostras provêm de uma mesma população ou de populações com a mesma distribuição (MAROCO, 2007).

DISCUSSÃO E ANÁLISE DOS DADOS

De acordo com o gráfico 1, percebe-se a normalidade nos recebimentos das respostas. Após o envio dos questionários, em 1º de março de 2010, foram retornados com as respectivas respostas, na primeira quinzena do mês, 21 questionários, ocorrendo uma linha decrescente até o final da segunda quinzena de maio, tendo sido obtidos, no montante, 60 questionários respondidos.

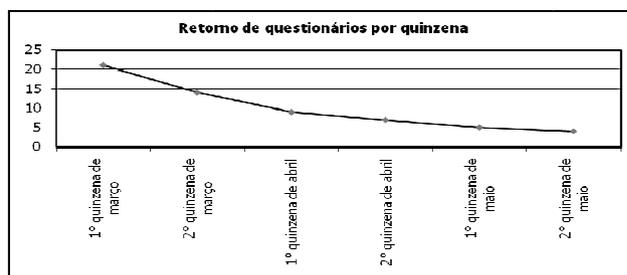


Gráfico 1: Retorno de questionários por quinzena.
Fonte: O autor (2010).

Na primeira parte é abordada a caracterização do entrevistado. A pesquisa demonstra que 38,33% dos respondentes exercem o cargo de presidente nas organizações, tendo 35% como administradores, 23,33% como contadores e 3,33% como integrantes do conselho. Observa-se um equilíbrio no número dos respondentes que ocupam os cargos de presidente e administrador, os quais são a maioria. A maioria dos respondentes possuem entre 36 e 45 anos (28%), 41,67% do total atuam na organização entre 3 à 5 anos e 42% possuem ensino superior.

Nesta segunda parte, descrevem-se as características das organizações participantes da pesquisa.

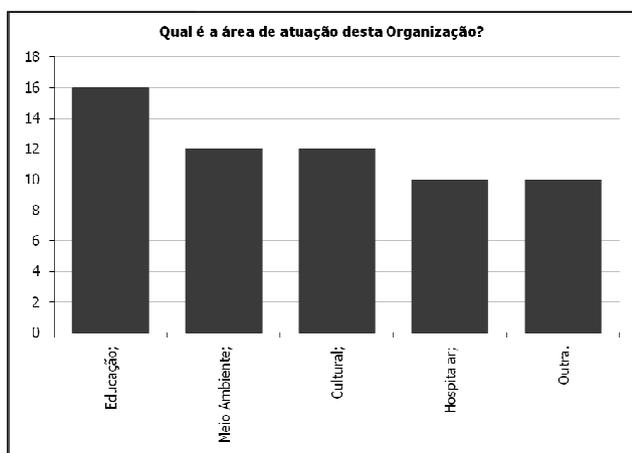


Gráfico 2: Área de atuação da organização entrevistada
Fonte: O autor (2010)

O gráfico 2 revela um equilíbrio na quantidade de entidades pesquisadas por área de atuação. Das 60 entidades pesquisadas, 26,67% são da área da educação, 20% de meio ambiente, 20% da área cultural, 10% da área hospitalar e 10% pertencem a outros campos de atuação. O grupo ‘outra’ pode contemplar as entidades de serviços sociais, desenvolvimento e habilitação, lei, direito e política, intermediários para filantropia e promoção de voluntários, assuntos internacionais, religião, negócios, associações profissionais e sindicatos e atividades não classificadas. Apesar do equilíbrio, as entidades que atuam na área de educação são em maior número.

Em relação ao tempo de existência das entidades, a pesquisa aponta que a maioria delas (61%) existe há um período compreendido acima de cinco anos, seguidas das que atuam há um período entre 3 e 5 anos (36,67%).

Na sequência foi investigado os aspectos relativos às práticas de contabilidade e à prestação de contas das organizações, foram pesquisados os seguintes aspectos: relatórios contábeis utilizados pela organização; prestação de contas e escrituração contábil. Tendo por finalidade conhecer quais relatórios são preparados pela organização, apresentou-se uma lista de relatórios (tabela 1), na qual os respondentes assinalaram aqueles que a organização elabora.

A tabela demonstra que 100% das entidades entrevistadas elaboram o balanço patrimonial (BP). Com referência à demonstração do superávit ou déficit do exercício (DSDE), apenas três delas (5%) não a elaboram. Concebendo como são elaborados os relatórios contábeis, o resultado dessas duas observações deveria ser equivalente, uma vez que parte do balanço patrimonial é decorrência da demonstração de resultado.

Com relação à elaboração da demonstração de origem e aplicação de recursos (DOAR), a pesquisa apontou que 75% das organizações a elaboram. Outros três relatórios, divulgados com grande frequência pelas organizações do terceiro setor, são o fluxo de caixa (63,33%) e a demonstração da mutação do patrimônio social (61,67%). Os relatórios com menor índice de divulgação são: a demonstração do valor adicionado (DVA) e o balanço social: 36,67% das

organizações elaboram e apresentam a DVA e 40% o balanço social.

O balanço patrimonial, a demonstração do superávit ou déficit do exercício e a demonstração das origens e aplicações são os relatórios mais utilizados pelas entidades sem fins lucrativos. Tal fato se justifica, principalmente, pela obrigatoriedade da elaboração das mesmas, bem como pelo fato de o balanço patrimonial e a demonstração do resultado do exercício serem a base para a elaboração de outros relatórios.

Na tabela 2, faz-se a análise da relação entre as áreas de atuação das organizações e as práticas de contabilidade das entidades pesquisadas. A existência de associação entre as áreas de atuação e as práticas de contabilidade das organizações pesquisadas foi verificada com o teste não-paramétrico Kruskal-Wallis, seguido da comparação do Rank médio de respostas.

Tabela 1: Práticas de contabilidade

Relatórios	Sim		Não		Total	
	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%
Balanço Patrimonial	60	100,00	0	0,00	60	100,00
Demonstração do Superávit ou Déficit do Exercício	57	95,00	3	5,00	60	100,00
Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos	45	75,00	15	25,00	60	100,00
Demonstração dos Fluxos de Caixa	8	63,33	22	36,67	60	100,00
Demonstração do Valor Adicionado	22	36,67	38	63,33	60	100,00
Demonstração da Mutação do Patrimônio Social	37	61,67	23	38,33	60	100,00
Balanço Social	24	40,00	36	60,00	60	100,00
Notas Explicativas	36	60,00	24	40,00	60	100,00

Fonte: O autor (2010)

Tabela 2: Teste kruskal-wallis para a relação entre as áreas de atuação das organizações e as práticas de contabilidade das organizações pesquisadas

Prática de Contabilidade	Área de atuação da Organização	N	Mean Rank	Chi-Square	Df	Asymp. Sig.
17_1_A organização utiliza Balanço Patrimonial?	Educação	6	30,50	0,000		1,000
	Meio Ambiente	2	30,50			
	Cultural	2	30,50			
	Hospitalar	0	30,50			
	Outra	0	30,50			

(continua)

(conclusão)

Prática de Contabilidade	Área de atuação da Organização	N	Mean Rank	Chi-Square	Df	Asymp. Sig.
17_2_A organização utiliza Demonstração do Superávit ou Déficit do Exercício?	Educação	6	34,63	8,539	4	0,074
	Meio Ambiente	2	29,00			
	Cultural	2	29,00			
	Hospitalar	0	29,00			
	Outra	0	29,00			
17_3_A organização utiliza Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos?	Educação	6	24,88	36,077	4	0,000
	Meio Ambiente	2	25,50			
	Cultural	2	25,50			
	Hospitalar	0	53,00			
	Outra	0	29,00			
17_4_A organização utiliza Notas Explicativas?	Educação	6	22,25	38,446	4	0,000
	Meio Ambiente	2	23,50			
	Cultural	2	48,50			
	Hospitalar	0	18,50			
	Outra	0	42,50			
17_5_A organização utiliza Demonstração dos Fluxos de Caixa?	Educação	6	21,38	39,080	4	0,000
	Meio Ambiente	2	24,50			
	Cultural	2	49,50			
	Hospitalar	0	19,50			
	Outra	0	40,50			
17_6_A organização utiliza Demonstração do Valor Adicionado?	Educação	6	41,50	45,167	4	0,000
	Meio Ambiente	2	16,50			
	Cultural	2	41,50			
	Hospitalar	0	11,50			
	Outra	0	35,50			
17_7_A organização utiliza Demonstração da Mutação do Patrimônio Social?	Educação	6	41,50	20,244	4	0,000
	Meio Ambiente	2	24,00			
	Cultural	2	26,50			
	Hospitalar	0	19,00			
	Outra	0	37,00			
17_8_A organização utiliza Balanço Social?	Educação	6	20,00	32,436	4	0,000
	Meio Ambiente	2	17,50			
	Cultural	1	40,00			
	Hospitalar	0	42,50			
	Outra	0	39,50			

Fonte: O autor (2010), adaptado de SPSS 13.

A análise do Rank médio comparado na questão 17_1 sobre a utilização do balanço patrimonial pelas organizações pesquisadas evidencia que as entidades utilizam a referida prática de contabilidade. O resultado do χ^2 igual a 0,000 com 4 graus de liberdade e $p=1,000$ permitem aceitar o fato de as médias dos cinco grupos de entidades serem iguais, ou seja, as evidências estatísticas apontam que o balanço patrimonial é igualmente adotado pelas áreas de atuação das organizações investigadas.

A análise do Rank médio comparado na questão 17_2 sobre a utilização da demonstração do superávit ou déficit do exercício pelas organizações pesquisadas evidencia que as entidades utilizam a prática de contabilidade. O resultado do χ^2 igual a 8,539 com 4 graus de liberdade e $p=0,074$ permitem aceitar o fato de as médias de respostas pelos cinco grupos de entidades serem iguais, ou seja, as evidências estatísticas apontam que a demonstração do superávit ou déficit do exercício é igualmente adotada pelas áreas de atuação das organizações.

A análise do Rank médio comparado na questão 17_3 sobre a utilização da demonstração de origens e aplicação de recursos (DOAR), pelas organizações pesquisadas, evidencia que as entidades se diferenciam com maior ou menor intensidade na utilização da prática de contabilidade. As organizações do segmento hospitalar são as que mais utilizam a DOAR e as organizações do setor da educação são as que menos a utilizam. O resultado do χ^2 igual a 36,077 com 4 graus de liberdade, e $p=0,000$ permitem afirmar haver diferença na média de respostas dos gestores sobre a utilização da prática de contabilidade. As evidências estatísticas apontam que a DOAR é utilizada com maior frequência por uma ou mais áreas de atuação das organizações investigadas.

A análise do Rank médio comparado na questão 17_4 sobre a utilização das notas explicativas pelas organizações pesquisadas evidencia que as entidades se diferenciam com maior ou menor intensidade na utilização da prática de contabilidade. As organizações do segmento cultural são as que utilizam mais as notas explicativas, e as organizações do setor hospitalar as que as utilizam menos. O resultado do χ^2 igual a 38,446 com 4 graus de liberdade e $p=0,000$ permitem afirmar haver diferença na média de respostas dos gestores sobre a utilização da prática de contabilidade. As evidências estatísticas apontam que as notas explicativas são utilizadas com maior frequência por uma ou mais áreas de atuação das organizações investigadas.

A análise do Rank médio comparado na questão 17_5 sobre a utilização da demonstração dos fluxos de caixa pelas organizações pesquisadas evidencia que as entidades se diferenciam com maior ou menor intensidade na utilização da prática de contabilidade. As entidades da área cultural são as que utilizam mais a demonstração dos fluxos de caixa, e as do setor hospitalar as que o utilizam menos. O resultado do χ^2 igual a 39,080 com 4 graus de liberdade e $p=0,000$ permitem afirmar haver diferença na média de respostas das entidades sobre a utilização da prática de contabilidade. As evidências estatísticas apontam que a demonstração dos fluxos de caixa é utilizado com maior frequência por uma ou mais áreas de atuação das organizações investigadas.

A análise do Rank médio comparado na questão 17_6 sobre a utilização da demonstração do valor adicionado (DVA), pelas organizações pesquisadas, evidencia que as entidades se diferenciam com maior ou menor intensidade na utilização da prática de contabilidade. As entidades das áreas cultural e de educação são as que utilizam mais a DVA, e as do setor hospitalar são as que a utilizam menos. O resultado do χ^2 igual a 45,167 com 4 graus de liberdade e $p=0,000$ permitem afirmar haver diferença na média de respostas das entidades sobre a utilização da prática de contabilidade. As evidências estatísticas apontam que a DVA é utilizada com maior frequência por uma ou mais áreas de atuação das organizações investigadas.

A análise do Rank médio comparado na questão 17_7 sobre a utilização da demonstração da mutação do patrimô-

nio social (DMPS), pelas organizações pesquisadas, aponta que as entidades se diferenciam com maior ou menor intensidade na utilização da prática de contabilidade. As entidades do segmento educacional são as que utilizam mais a DMPS, e as do segmento hospitalar as que a utilizam menos. O resultado do χ^2 igual a 20,244 com 4 graus de liberdade e $p=0,020$ permitem afirmar haver diferença na média de respostas das entidades sobre a utilização da prática de contabilidade. As evidências estatísticas apontam que a DMPS é utilizada com maior frequência por uma ou mais áreas de atuação das organizações investigadas.

A análise do Rank médio comparado na questão 17_8 sobre a utilização do balanço social pelas organizações pesquisadas evidencia que as organizações se diferenciam com maior ou menor intensidade na utilização da prática de contabilidade. As organizações do setor hospitalar e cultural são as que utilizam mais o balanço social, e as do meio ambiente as que o utilizam menos. O resultado do χ^2 igual a 32,436 com 4 graus de liberdade e $p=0,000$ permitem afirmar haver diferença na média de respostas das organizações sobre a utilização da prática de contabilidade. As evidências estatísticas apontam que o balanço social é utilizado com maior frequência por uma ou mais áreas de atuação das organizações investigadas.

Em seguida, tendo por finalidade conhecer para quem essas organizações prestam contas, constatou-se que 100% delas prestam contas para o governo; 16,67% para as agências de cooperação; 45% para os doadores; 66,67% para a comunidade e 60% para outros interessados. Na categoria “outros”, as organizações não identificaram quem seriam esses interessados. É importante que haja transparência, para a comunidade, quanto aos resultados das entidades sem fins lucrativos, para que todos saibam o quanto foi captado e aplicado.

Na sequência, faz-se a análise da relação entre as áreas de atuação das organizações pesquisadas e a prestação de contas. A existência de associação entre as áreas de atuação das organizações pesquisadas e a prestação de contas foi verificada com o teste não-paramétrico Kruskal-Wallis, seguido da comparação do Rank médio de respostas.

A análise do Rank médio comparado na questão sobre a prestação de contas para o governo, pelas organizações pesquisadas evidencia que as entidades prestam contas. Os resultados permitem aceitar o fato de as médias dos cinco grupos de entidades serem iguais, ou seja, as evidências estatísticas apontam que a prestação de contas para o governo é igualmente adotada pelas áreas de atuação das organizações investigadas.

Já a análise comparado na questão sobre a prestação de contas para as agências de cooperadores, doadores, comunidade e para outros órgãos pelas organizações pesquisadas, evidencia que as entidades se diferenciam com maior ou menor intensidade na prestação de contas para as agências de cooperadores. As organizações do setor da educação, cultural e hospitalar são as que mais prestam contas

para as agências de cooperadores, e as do meio ambiente as que menos prestam contas. As organizações do setor cultural e da educação são as que mais prestam contas para os doadores, e as do setor hospitalar as que prestam menos contas. As organizações do setor hospitalar são as que mais prestam contas para a comunidade, e as do setor da educação as prestam menos. Por fim, as organizações do setor cultural são as que mais prestam contas para outros órgãos e as do setor hospitalar as que menos prestam contas.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Dentre as entidades entrevistadas, verificou-se, quanto à elaboração dos relatórios contábeis, que: 100% elaboram o balanço patrimonial, 95% a demonstração do superávit ou déficit do exercício, 75% a demonstração de origem e aplicação de recursos, 63,33% a demonstração dos fluxos de caixa e 61,67% a demonstração da mutação do patrimônio social. Os relatórios com menor índice de divulgação são: a demonstração do valor adicionado (DVA) e o balanço social. Conforme o resultado, 36,67% das organizações elaboram e apresentam a DVA e 40% o balanço social. Sobre a utilização da informação contábil para prestar contas, 100% das organizações prestam contas ao governo, 66,67% para a comunidade, 45% para os doadores e 16,67% para as agências de cooperação.

No teste de Kruskal-Wallis foi verificado que há relação entre as áreas de atuação das organizações e as práticas de contabilidade das organizações pesquisadas. As evidências estatísticas apontaram que o balanço patrimonial e a demonstração do superávit ou déficit das atividades são igualmente adotados pelos gestores das organizações investigadas, devido ao fato de ser igual a média dos cinco grupos de entidades (Educação, Meio Ambiente, Cultural, Hospitalar e Outros). Na utilização da DOAR, DFC, DVA, DMPS, balanço social e notas explicativas, as evidências estatísticas apontam haver diferença na média de respostas dos gestores sobre a utilização da prática de contabilidade. Os relatórios acima são utilizados com maior frequência por uma ou mais áreas de atuação das organizações. As entidades dos segmentos educacionais e culturais são as que mais utilizam estes relatórios, e as do segmento hospitalar as que menos os utilizam.

Conclui-se que as organizações pesquisadas elaboram o BP, a DSDE, a DMPS, a DOAR, a DFC, a DVA e o balanço social em maior frequência por uma ou mais áreas de atuação das organizações investigadas, mas não se pode afirmar que as mesmas utilizam para outras finalidades, como, por exemplo, para fins gerenciais.

REFERÊNCIAS

- ARAÚJO, Osório Cavalcante. **Contabilidade para organizações do terceiro setor**. São Paulo: Atlas, 2005.
- BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm – 643k>. Acesso em: 10 mar. 2010.
- CAMARGO, Mariângela Franco de et al. **Gestão do Terceiro Setor no Brasil**. São Paulo: Futura, 2001.
- CASAS, Lucy de Las; LLOYD, Robert. **NGO self-regulation: enforcing anda balancing accountability**. Disponível em: <www.ngoregnet.org.>. Acesso em: 17 jul. 2010.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. **Manual de Procedimentos Contábeis e Prestação de Contas das Entidades de Interesse Social**. Brasília, Conselho Federal de Contabilidade, 2003.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. **Normas brasileiras de contabilidade-NBC**. NBC T6 – Da divulgação das demonstrações contábeis. Diário Oficial da União. Brasília, 1992.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. **Normas brasileiras de contabilidade-NBC**. NBC T10.19 – Entidades sem finalidades de lucro. Diário Oficial da União. Brasília, 2000.
- COOPER, Donald R.; SCHINDLER, Pamela S. **Métodos de pesquisa em administração**. 7. ed. Porto Alegre: Bookman, 2003.
- ESTADO, MERCADO E TERCEIRO SETOR, 2008. Disponível em <http://www.rits.org.br>. Acesso em 20/09/2008.
- FALCONER, Andrés Pablo. **A promessa do Terceiro Setor**. Disponível em: <http://www.icd.org.uy/mercosur/informes/2000/falconer2.html>. Acesso em: 16 mai. 2010.
- KADER, Magdy Abdel; LUTHER, Robert. **The impact of firm characteristics on management accounting practices: A UK-based empirical analysis**. A British Accounting Review 40, Elsevier, Nov. 2007.
- KALD, Magnus; NILSON, Fredrik. **Performance measurement at Nordic companies**. European management journal, Grã-Bretanha, v.18, n.1, p. 113-127, 2000.
- KOSLINSKI, Mariane Campelo. **Um estudo sobre ONGs e suas relações de Accountability**. 2007. 1 v. Tese (Doutorado) - Curso de Sociologia, Departamento de Sociologia, UFRJ, Rio de Janeiro, 2007.
- JORDAN, Lisa. **Mechanisms for NGO Accountability**. *Gppi Research Paper Series*, Berlin, p.1-20. Disponível em: <www.globalpublicpolicy.net>. Acesso em: 17 jul. 2010.
- LEI n. 9.790, de 23 de março de 1999. Dispõe sobre a qualificação de pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, institui e disciplina o Termo de Parceria, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9790.htm>. Acesso em: 12 jul. 2010.
- LEI n. 6.404/76, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as sociedades anônimas. Disponível em: <http://www.cvm.gov.br/>. Acesso em: 15 jul. 2010.
- LEI n. 11.638/07, de 28 de dezembro de 2007. Altera e revoga dispositivos da lei n° 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Disponível em: <http://www.cvm.gov.br/>. Acesso em: 16 jul. 2010.
- MACHADO, Maria Rejane Bitencourt. **Entidades Beneficentes de Assistência Social**. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2008.
- MAPA DO TERCEIRO SETOR. Disponível em: <http://www.mapadoterceirosetor.org.br>. Acesso em: 12 mai. 2010.
- MAROCO, João. **Análise Estatística com Utilização do SPSS**. 3. ed. Lisboa: Sílabo, 2007.
- MILANI FILHO, Marco Antonio F. **Eficiência produtiva no terceiro setor: um estudo comparativo de desempenho entre organizações filantrópicas asilares**. Tese de Doutorado (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2009.
- NEELY, A.; BOURNE, M. **Why measurement initiatives fail**. Quality Focus: Bradford, 2000.
- O TERCEIRO SETOR HOJE NO BRASIL, 2008. Disponível em < http://www.setor3.com.br/ senac2/calandra.nsf >. Acesso em: 30 ago. 2008.
- PADOVEZE, Clóvis Luis. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistemas de informação contábil**. 4ªed. São Paulo: Atlas, 2004.
- REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. Decreto 3.100/99. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3023.htm>. Acesso em: 10 jul. 2010.
- SALAMON, Lester M. **America's Nonprofit Sector**. New York: The Foundation Center. 1992.
- THOMPSON, Andrés A. Do compromisso à eficiência: os caminhos do Terceiro Setor na América Latina. In: IOSCHPE, Evelyn (Org.). **Terceiro Setor**. Desenvolvimento Social Sustentado. São Paulo: Paz e Terra, 1997.
- ZANLUCA, Júlio César. **Contabilidade de ONG'S**. Maph, 2006.

Artigo recebido em 17/03/2011.

Aceito para publicação em 05/07/2011.